



Eingereichte Stellungnahmen im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

1. Kantone + FDK (20)

- Zürich
- Bern
- Luzern
- Schwyz
- Nidwalden
- Zug
- Freiburg
- Solothurn
- Basel-Stadt
- Basel-Landschaft
- Schaffhausen
- Appenzell Ausserrhoden
- Appenzell Innerrhoden
- Aargau
- Thurgau
- Tessin
- Waadt
- Neuenburg
- Genf
- FDK

2. Politische Parteien (5)

- Die Mitte
- FDP.Die Liberalen (FDP)
- Grüne Partei der Schweiz
- Schweizerische Volkspartei (SVP)
- Sozialdemokratische Partei der Schweiz (SPS)

3. Gesamtschweizerische Dachverbände der Wirtschaft (3)

- economiesuisse Verband der Schweizer Unternehmen
- Schweizerischer Gewerbeverband (sgv)
- Schweizerischer Gewerkschaftsbund (SGB)

4. Übrige Organisationen (6)

- Schweizerische Steuerkonferenz (SSK)
- Centre Patronal (CP)
- SwissHoldings
- Swiss Trading and Shipping Association (STSA)
- Swiss Shipowners Association
- EXPERTsuisse

5. Nicht offiziell angeschriebene Vernehmlassungsteilnehmende (21)

- Alliance Sud
- Alpen-Initiative
- CADENA RoRo SA
- Cargo Forum Schweiz
- Fédération des Entreprises Romandes (FER)
- Gearbulk Holding AG
- Greenpeace
- Handel Schweiz
- Handelskammer beider Basel
- IFCHOR
- MME
- MSC Mediterranean Shipping Company
- Nautilus International
- Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplomes (OREF)
- Public Eye
- Reederei Zürich AG
- SPEDLOGSWISS
- SUISSE – ATLANTIQUE
- Verkehrsclub der Schweiz (VCS)
- Zuger Steuer-Vereinigung (ZSV)
- Zürcher Handelskammer



Eidgenössisches Finanzdepartement
3003 Bern

5. Mai 2021 (RRB Nr. 475/2021)

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 24. Februar 2021, mit dem Sie uns den Entwurf für ein Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen zur Vernehmlassung unterbreiten. Wir danken für die Gelegenheit zur Stellungnahme und äussern uns wie folgt:

Die vorgeschlagene gesetzliche Ausgestaltung richtet sich konzeptionell nach den bestehenden Regelungen der EU. Zweckmässige Bestimmungen zu den Voraussetzungen und zur Dauer der Anwendung der Tonnagesteuer, zur Bewertung der schifffahrtsbezogenen Vermögenswerte und Verpflichtungen bei späterem Übergang zur ordentlichen Besteuerung und zur Verlustverrechnung verhindern ungerechtfertigte Steueroptimierungsmöglichkeiten für Seeschiffe, die in einzelnen Jahren Verluste erleiden. Für Schifffahrtsunternehmen, die bereits in der Schweiz ansässig sind und bis Ende 2019 mit einem kantonalen Steuerstatus besteuert worden sind, weisen wir darauf hin, dass die Tonnagesteuer bis spätestens 1. Januar 2025 eingeführt werden sollte, da die Übergangsregelung zur steuerlichen Behandlung von stillen Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung gemäss Art. 78g StHG Ende 2024 ausläuft. Weiter ist unklar, ob sich die 50%-Voraussetzung gemäss Art. 73 Abs. 4 E-DBG und Art. 26b Abs. 4 E-StHG auf den nach Art. 75 E-DBG bzw. Art. 26b E-StHG berechneten Gewinn oder auf den nach den Grundsätzen des Handelsrechts ermittelten Gewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs bezieht. Wir schlagen dazu folgende Präzisierung vor:

Art. 73 Abs. 4 E-DBG / Art. 26b Abs. 4 E-StHG:

Der Tonnagesteuer (...) des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten an Bord unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern er höchstens 50 Prozent des nach Handelsrecht ermittelten Gewinns aus dem Betrieb des Schiffs beträgt.

Gemäss dem erläuternden Bericht führt der für die Tonnagesteuer vorgesehene Tarif bei rentablen Unternehmen im Vergleich zur ordentlichen Besteuerung zu einer tieferen Besteuerung. Daher wurde die Frage der Verfassungsmässigkeit der Tonnagesteuer in zwei Rechtsgutachten kontrovers beurteilt. Stellt man die Grundätze der Rechtsgleichheit und

der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in den Vordergrund und berücksichtigt man dabei, dass mit der Tonnagebesteuerung von Schifffahrtsunternehmen andere Zweige, insbesondere auch solche des Transportsektors, steuerlich benachteiligt würden, bestehen auch aus unserer Sicht Bedenken. Zieht man jedoch in Betracht, dass es sich bei der Tonnagesteuer um eine besondere Erhebungsart der Gewinnsteuer handelt und dass sich die ausserfiskalische Zielsetzung auf Art. 101 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) zur Aussenwirtschaftspolitik und Art. 103 BV zur Strukturpolitik abstützen kann, kommt man hingegen zu einem positiven Ergebnis. Für uns ist letztlich ausschlaggebend, dass einerseits die Schweiz mit der Aufhebung der kantonalen Steuerstatus mit dem Bundesgesetz vom 28. September 2018 über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) für Unternehmen mit Aktivitäten im Ausland stark an Standortattraktivität, auch für die hochmobilen Schifffahrtsunternehmen, eingebüsst hat, und dass andererseits 21 EU-Mitgliedstaaten eine tonnagebasierte Gewinnermittlung kennen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die EU ihrerseits bei der Formulierung ihrer Beihilferegeln unter dem Druck der Verhinderung der Ausfluggung der Gemeinschaftsflotte in Offshore-Gebiete stand. Daher können wir die Schlussfolgerung nachvollziehen, dass die Einführung der Tonnagesteuer mit Blick auf die Standort- und Fiskalinteressen von Bund und Kantonen eine gezielte und finanziell günstige Massnahme ist, gleich lange Spiesse im internationalen Standortwettbewerb zu erhalten. Sie ergänzt die mit der STAF eingeführten Massnahmen zur Aufrechterhaltung der Standortattraktivität der Schweiz für international tätige, mobile Unternehmen. Die damit verbundene Ungleichbehandlung von anderen Unternehmen, die der ordentlichen Besteuerung unterliegen, auch von solchen des Transportsektors, erweist sich als verhältnismässig und liegt im öffentlichen Interesse. Obwohl realistischerweise nicht davon ausgegangen werden kann, dass sich der Kanton Zürich zu einem bedeutenden Standort für Seeschifffahrtsunternehmen entwickeln wird, befürworten wir die Einführung der Tonnagesteuer in der in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagenen Form.

Genehmigen Sie, sehr geehrter Herr Bundesrat,
die Versicherung unserer ausgezeichneten Hochachtung.

Im Namen des Regierungsrates

Die Präsidentin:

Die Staatsschreiberin:

Jacqueline Fehr

Dr. Kathrin Arioli





Regierungsrat

Postgasse 68
Postfach
3000 Bern 8
info.regierungsrat@be.ch
www.be.ch/rr

Staatskanzlei, Postfach, 3000 Bern 8

vernehmlassungen@estv.admin.ch

Ihr Zeichen: 26. Mai 2021
Unser Zeichen: 2021.FINGS.66
RRB Nr.: 640/2021
Direktion: Finanzdirektion
Klassifizierung: Nicht klassifiziert

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen. Stellungnahme des Kantons Bern

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme zur titelerwähnten Vorlage. Der Kanton Bern äussert sich dazu wie folgt:

Mit der Tonnagesteuer soll aufgrund von betrieblichen Kennzahlen aus dem Betrieb von Seeschiffen eine einfache und alternative Methode zur sonst üblichen Gewinnermittlung nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz eingeführt werden. Konkret wird der Gewinn pauschal auf Basis des Frachtvolumens und der Anzahl Betriebstage ermittelt und anschliessend zum ordentlichen Gewinnsteuersatz besteuert.

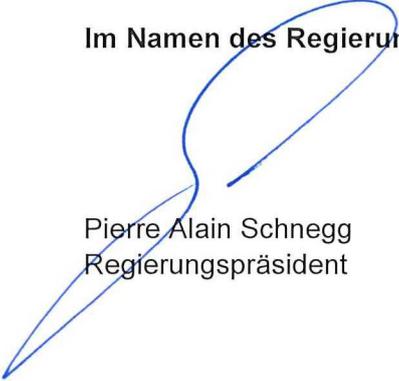
Gemäss Vernehmlassungsvorlage kommt eine tonnagebasierte Gewinnermittlung bei Seeschiffverkehrsunternehmen gegenwärtig bei insgesamt 21 EU-Mitgliedländern als Förderinstrument der internationalen Seeschifffahrt zur Anwendung. Da sich die Ausgestaltung der Bestimmungen zur Tonnagesteuer eng an die bestehenden Regelungen der EU anlehnt und die Tonnagesteuer derzeit auch nicht Gegenstand der Aktivitäten der OECD zur Vermeidung schädlicher Steuerpraktiken ist, kann davon ausgegangen werden, dass eine gemäss Vernehmlassungsvorlage ausgestaltete Tonnagesteuer den internationalen Rahmenbedingungen entsprechen würde.

Zur Verfassungsmässigkeit und zur Frage, ob das öffentliche Interesse die besondere steuerliche Behandlung von Schifffahrtsunternehmen und die damit verbundene Ungleichbehandlung gegenüber anderen Unternehmen rechtfertigt, liegen Gutachten mit unterschiedlichen Schlussfolgerungen vor. Nach Auffassung des Bundesrates erscheint die Tonnagesteuer namentlich mit Blick auf die wirtschaftspolitischen Interessen der Schweiz als vertretbar. Der Regierungsrat stellt sich aus diesen Gründen – trotz der verfassungsrechtlichen Unsicherheiten – nicht gegen die Vorlage, von welcher der Kanton Bern selbst kaum betroffen ist.

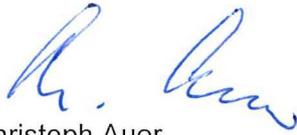
Der Regierungsrat dankt für die Gelegenheit zur Stellungnahme.

Freundliche Grüsse

Im Namen des Regierungsrates



Pierre Alain Schnegg
Regierungspräsident



Christoph Auer
Staatsschreiber

Verteiler

- Finanzdirektion
- Wirtschafts-, Energie- und Umweltdirektion



Bau-, Umwelt- und Wirtschaftsdepartement

Bahnhofstrasse 15
Postfach 3768
6002 Luzern
Telefon 041 228 51 55
buwd@lu.ch
www.lu.ch

Eidgenössisches Finanzdepartement
EFD

per Email:
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Luzern, 18. Mai 2021

Protokoll-Nr.: 605

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen, Vernehmlassungsverfahren

Sehr geehrter Herr Bundesrat, sehr geehrte Damen und Herren

Im Namen und Auftrag des Regierungsrates teile ich Ihnen mit, dass wir der Einführung einer auf ökologischen Kriterien basierenden Tonnagesteuer zustimmen.

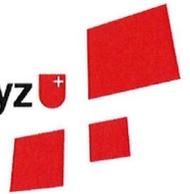
Trotz verfassungsrechtlicher Bedenken (Rechtsgleichheitsgebot, Leistungsfähigkeitsprinzip) sind wir der Ansicht, dass die Vorteile der Vorlage überwiegen. Die Einführung einer Tonnagesteuer beseitigt eine bestehende Benachteiligung eines für den Standort Schweiz bedeutenden Wirtschaftszweiges, was wir ausdrücklich begrüssen.

Positiv hervorzuheben ist zudem die Aufnahme von ökologischen Kriterien als Bemessungsgrundlage zur Besteuerung von Schiffen. Angesichts der bestehenden Klimaproblematik erachten wir die Umsetzung jedoch als ungenügend. Ökologische Schiffe sollten nicht nur begünstigt, sondern ineffiziente Schiffe entsprechend höher besteuert werden (Bonus-/Malus-Prinzip). Um die Ziele des Pariser Klimaabkommens einhalten zu können, ist eine vollständige Dekarbonisierung der Seeschifffahrt anzustreben. Dies erfordert die gezielte Förderung von innovativen Ansätzen im Bereich der Hochseeschifffahrt, eine entsprechend ausgestaltete Tonnagesteuer kann in diesem Sinne förderlich sein. Gerade weil eine branchenspezifische Sonderbesteuerung geschaffen wird, erscheint es uns zwingend diese konsequent nach ökologischen Kriterien auszugestalten.

Wir bedanken uns für die Möglichkeit der Stellungnahme und die Berücksichtigung unseres Anliegens.

Freundliche Grüsse

Fabian Peter
Regierungsrat



6431 Schwyz, Postfach 1260

per E-Mail

Eidgenössisches Finanzdepartement
Bundeshaus
3003 Bern

vernehmlassungen@estv.admin.ch

Schwyz, 18. Mai 2021

Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

Vernehmlassung des Kantons Schwyz

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Mit Schreiben vom 24. Februar 2021 hat das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) den Kantonsregierungen die Unterlagen zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen zur Vernehmlassung bis 31. Mai 2021 unterbreitet.

Der Regierungsrat begrüsst das Ziel der Vorlage, die Attraktivität des Schweizer Wirtschaftsstandorts zu verbessern. Er hat zwar weiterhin gewisse – wie sie auch der erläuternde Bericht auf Seite 33 ff. ausweist – verfassungsrechtliche Vorbehalte, kann aber die Argumentation des Bundesrates, wonach die Einführung einer Tonnagesteuer verfassungsrechtlich vertretbar erscheint, nachvollziehen. Aus steuertechnischer Sicht bestehen keine Anmerkungen, der Regierungsrat unterstützt die Vorlage grundsätzlich.

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und versichern Ihnen, sehr geehrter Herr Bundesrat, unsere vorzügliche Hochachtung.

Im Namen des Regierungsrates:

Petra Steimen-Rickenbacher
Landammann



Dr. Mathias E. Brun
Staatsschreiber

Kopie an:

- die Schwyzer Mitglieder der Bundesversammlung.



CH-6371 Stans, Dorfplatz 2, Postfach 1246, STK

PER E-MAIL

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Herr Bundesrat Ueli Maurer
Bundesgasse 3
3003 Bern

Telefon 041 618 79 02
staatskanzlei@nw.ch
Stans, 18. Mai 2021

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen. Vernehmlassung

Sehr geehrter Herr Bundesrat
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 24. Februar 2021 laden Sie die Kantonsregierungen zu einer Stellungnahme zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen ein. Die Schweizerische Steuerkonferenz SSK hat durch ihre Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern eine Musterstellungnahme erarbeitet. Der Kanton Nidwalden schliesst sich der Musterstellungnahme der SSK an. Wir danken für die Gelegenheit zur Stellungnahme und lassen uns wie folgt vernehmen.

1 Allgemeine Bemerkungen

Die Vorlage geht ursprünglich auf die Motion 14.3909 im Nationalrat zurück und wurde im Zusammenhang mit der Unternehmenssteuerreform III als Massnahme zur Aufrechterhaltung der Standortattraktivität für Schifffahrtsunternehmen nach Wegfall der kantonalen Steuerstatus in Erwägung gezogen. Aufgrund von verfassungsrechtlichen Bedenken und unterschiedlichen Verlautbarungen der Kantone hat der Bundesrat verzichtet, die Einführung der Tonnagesteuer in die Unternehmenssteuerreform III aufzunehmen. Nach den diesbezüglichen parlamentarischen Beratungen wurde auf eine Aufnahme der Bestimmungen zur Tonnagesteuer in die Unternehmenssteuerreform III verzichtet. Nachdem ein zweites Rechtsgutachten mit Bezug auf die Verfassungsmässigkeit der Tonnagesteuer zu einem positiven Urteil gekommen war, wurde der Bundesrat vom Parlament Mitte 2016 beauftragt, die Verfassungsgrundlage einer Tonnagesteuer zu prüfen, die Formulierung der ursprünglich vorgesehenen Bestimmungen zu überarbeiten und anschliessend bei den Kantonen und den interessierten Kreisen eine Vernehmlassung durchzuführen. Am 14. Oktober 2020 hat der Bundesrat das EFD zur Erarbeitung einer Vernehmlassungsvorlage zur Einführung einer Tonnagesteuer unter besonderer Berücksichtigung der Frage ihrer Verfassungsmässigkeit beauftragt.

Mit der Tonnagesteuer soll aufgrund von betrieblichen Kennzahlen aus dem Betrieb von Seeschiffen (Frachtvolumen; Anzahl Betriebstage) eine einfache und alternative Methode zur sonst üblichen Gewinnermittlung nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (Art. 24 StHG; Art. 58 Absatz 1 DBG) eingeführt werden. Die Tonnagesteuer ist aber auf das Ergebnis aus den Kernaktivitäten Bereederung, Befrachtung und Betrieb von Seeschiffen inklusive Erträge aus dem Besitz und der Veräusserung von Seeschiffen sowie den Gewinn aus Nebenaktivitäten an Bord im Umfang von maximal 50 Prozent des Gewinns aus dem Betrieb

des Seeschiffs beschränkt; das Ergebnis aus weiteren Aktivitäten des Seeschiffahrtsunternehmens, namentlich jenes aus Handelsaktivitäten, soll weiterhin der ordentlichen Gewinnsteuer unterliegen. Die Bemessungsgrundlage für die Tonnagesteuer kann gestützt auf Richtlinien des Bundesrates um maximal 20 Prozent ermässigt werden, wenn das Antriebssystem des Schiffs bestimmte ökologische Anforderungen erfüllt und insbesondere geringe Luftverschmutzung verursacht.

Die Bemessungsgrundlage für die Tonnagesteuer unterliegt einem aufgrund der Nettoraumzahl gestaffelten Tarif. Gemäss Erläuterungsbericht führt dieser Tarif bei rentablen Unternehmen zu einer vergleichsweise tiefen Besteuerung, welche aber auch dann greift, wenn der Betrieb von Seeschiffen zu Verlusten führt. Daher ist die Anwendung der Tonnagesteuer für die Unternehmen optional. Detaillierte Bestimmungen zu den Voraussetzungen und zur Dauer der Anwendung der Tonnagesteuer, zur Bewertung der schiffahrtsbezogenen Vermögenswerte und Verpflichtungen bei späterem Übergang zur ordentlichen Besteuerung und zur Verlustverrechnung erleichtern den Vollzug und beschränken Möglichkeiten zur ungerechtfertigten Steueroptimierung.

Gemäss Vernehmlassungsvorlage kommt eine tonnagebasierte Gewinnermittlung bei Seeschiffahrtsunternehmen gegenwärtig bei insgesamt 21 EU-Mitgliedländern zur Anwendung. Diese unterliegt einer periodischen Prüfung durch die EU-Kommission. Die vorgesehenen Bestimmungen zu den Anwendungsvoraussetzungen und zur Berechnung der Bemessungsgrundlage orientieren sich daher an den Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr. Weiter wird die Tonnagesteuer gegenwärtig auch von der OECD nicht als schädliche Steuerpraktik eingestuft.

Da die ESTV über keine statistischen Daten verfügt, können die Auswirkungen auf die Steuererträge von Bund und Kantonen nicht verlässlich geschätzt werden. Da die Einführung der Tonnagesteuer ein gezieltes Mittel zur Erhaltung gleich langer Spiesse im Standortwettbewerb für Schifffahrtsunternehmen darstellt, rechnet der Bundesrat damit, dass allfällige Mindereinnahmen gering ausfallen.

2 Beurteilung

2.1 Zur Einhaltung der internationalen Rahmenbedingungen

Da sich die Ausgestaltung der Bestimmungen zur Tonnagesteuer insbesondere mit Bezug auf die Voraussetzungen für die Anwendung und die gestaffelte Tarifierung der Tonnagesteuer eng an die bestehenden Regelungen der EU anlehnt und die Tonnagesteuer derzeit auch nicht Gegenstand der Aktivitäten der OECD zur Vermeidung schädlicher Steuerpraktiken ist, kann davon ausgegangen werden, dass die gemäss Vernehmlassungsvorlage ausgestaltete Tonnagesteuer den internationalen Rahmenbedingungen entspricht.

2.2 Zur Frage der Verfassungsmässigkeit

In zwei Rechtsgutachten wurde die Frage der Verfassungsmässigkeit der Tonnagesteuer kontrovers beurteilt. Stellt man die Grundätze der Rechtsgleichheit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in den Vordergrund und berücksichtigt man dabei, dass damit andere Zweige insbesondere des Transportsektors steuerlich benachteiligt würden, bestehen im Sinne des Rechtsgutachtens Danon tatsächlich Bedenken. Folgt man dagegen den Überlegungen des Gutachters Oberson, dass es sich bei der Tonnagesteuer um eine besondere Erhebungsart der Gewinnsteuer handle und dass sich die ausserfiskalische Zielsetzung auf Artikel 101 BV (Aussenwirtschaftspolitik) und Artikel 103 BV (Strukturpolitik) abstützen lasse, kommt man zu einem anderen, positiven Ergebnis. Ausschlaggebend dürfte letztlich sein, dass die Schweiz mit der Aufhebung der kantonalen Steuerstatus mit dem Bundesgesetz über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) nach Ablauf der Übergangsregelung von

Artikel 78g StHG an Standortattraktivität auch für die hochmobilen Schifffahrtsunternehmen eingebüsst hat, insbesondere auch deshalb, weil zahlreiche EU-Mitgliedstaaten eine tonnagebasierte Gewinnermittlung kennen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die EU ihrerseits bei der Formulierung ihrer Beihilferegeln unter dem Druck der Verhinderung der Ausflagung der Gemeinschaftsflotte in Offshore-Gebiete stand. Aus diesen Gründen kann die Schlussfolgerung des Bundesrates nachvollzogen werden, dass die Einführung der Tonnagesteuer mit Blick auf die Standort- und Fiskalinteressen von Bund und Kantonen ein geeignetes Instrument ist, gleich lange Spiesse im internationalen Standortwettbewerb auch nach Wegfall der kantonalen Steuerstatus zu erhalten. Sie ergänzt die mit der STAF eingeführten Ermässigungen auf den Erträgen aus Patenten und vergleichbaren Rechten, den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen und den Abzug auf Eigenfinanzierung. Diese stehen zwar sämtlichen Unternehmen zur Verfügung, wirken aufgrund der Anwendungsvoraussetzungen im Ergebnis aber auch nur in einzelnen Branchen.

Ausschlaggebend für die Beurteilung der Verfassungsmässigkeit wird aber letztlich die Verhältnismässigkeit der Tonnagesteuer sein sowie die Frage, ob das öffentliche Interesse die Ungleichbehandlung von anderen Unternehmen rechtfertigt. Aus Sicht des Kantons Nidwalden rechtfertigen die volkswirtschaftlichen Interessen der Schweiz die besondere steuerliche Behandlung der Seeschifffahrtsbranche.

2.3 Zur Harmonisierung

Die Bestimmungen finden bei der direkten Bundessteuer und gleichlautend obligatorisch bei der Gewinnsteuer der Kantone Anwendung. Dies erleichtert den Vollzug und die Transparenz der schweizerischen Unternehmensbesteuerung. Der schweizweit einheitlich nach den Bestimmungen zur Tonnagesteuer ermittelte Betrag wird als Teil der Steuerbemessungsgrundlage zu dem nach Art. 24 - 26a StHG bzw. Artikel 58 - 72 DBG bzw. nach den entsprechenden Bestimmungen zur selbständigen Erwerbstätigkeit ermittelten übrigen Ergebnis addiert. Die Tarifautonomie der Kantone wird durch die Tonnagesteuer nicht eingeschränkt.

2.4 Zur Ausgestaltung im internen Recht

Die Ausführungen zu den folgenden Bestimmungen der direkten Bundessteuer gelten sinngemäss für die inhaltlich gleichlautenden Bestimmungen im StHG:

Artikel 73 DBG: Gegenstand der Tonnagesteuer

Die Bestimmungen zu Steuersubjekt und zu den Aktivitäten der Schiffe richten sich nach den Leitlinien der EU und lassen sich im Vollzug gut fassen. Zu begrüssen ist auch die Unterscheidung zwischen dem Gewinn aus Nebenaktivitäten, welcher unter gewissen Voraussetzungen ebenfalls unter die Tonnagesteuer fällt (Artikel 73 Absatz 4) und den übrigen Gewinnen, welche der ordentlichen Besteuerung unterliegen. Damit wird eine Ungleichbehandlung insbesondere von Unternehmen, welche Handelsaktivitäten ausüben und keine eigenen Seeschiffe betreiben, sichergestellt.

Hingegen ist in Artikel 73 Absatz 4 unklar, ob sich die 50%-Voraussetzung auf den nach Artikel 75 berechneten Gewinn oder auf den Grundsätzen des Handelsrechts ermittelten Gewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs bezieht. Wir schlagen daher folgende Präzisierung vor:

Antrag zu Artikel 73 Absatz 4 E-DBG:

4 Der Tonnagesteuer ... des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten an Bord unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern er höchstens 50 Prozent des nach Handelsrecht ermittelten Gewinns aus dem Betrieb des Schiffs beträgt.

Artikel 75 DBG: Berechnung

Bei der Tonnagesteuer handelt es sich um eine spezielle Art der steuerlichen Gewinnermittlung, welche für jedes einzelne Seeschiff zu erfolgen hat. Der Ertrag und Aufwand aus dem Betrieb der Seeschiffe ist aber auch in der nach den Bestimmungen von Artikel 957 ff. OR erstellten Jahresrechnung enthalten und daher in denjenigen Unternehmen aus der handelsrechtlich massgebenden Erfolgsrechnung zu eliminieren, welche entweder nicht alle Seeschiffe der Besteuerung nach dem Tonnagesteuergesetz unterstellen und/oder noch andere Aktivitäten ausüben, deren Ergebnis nicht der Tonnagebesteuerung zugeführt wird. Der steuerbare Reingewinn aus dem Betrieb der Seeschiffe ist dann dem verbleibenden handelsrechtlich massgebenden Reingewinn hinzuzurechnen.

Dieser Mechanismus ist systematisch korrekt, wird in der Veranlagungspraxis aber zu erheblichen Problemen und entsprechendem Aufwand bei der sachlichen Abgrenzung des handelsrechtlich massgebenden Ergebnisses aus dem Betrieb jener Seeschiffe führen, welche der Tonnagesteuer unterstellt werden sollen. Somit sind, ausgehend vom handelsrechtlich massgebenden Ergebnis, zwei Spartenrechnungen zu führen: Eine zur Abgrenzung des Ergebnisses aus dem Betrieb von Seeschiffen und dem Ergebnis aus übrigen Aktivitäten, und eine zweite, welche das Ergebnis aus dem Betrieb von Seeschiffen aufteilt auf diejenigen Seeschiffe, welche unter die Tonnagesteuer unterstellt werden sollen und diejenigen, deren Ergebnis ordentlich besteuert werden sollen. In steuerlicher Hinsicht ist diese Abgrenzung von Bedeutung, weil die Seeschiffe mit einem negativen Ergebnisbeitrag nicht der Tonnagesteuer unterstellt werden, damit deren Verluste mit dem übrigen Gewinn des Schifffahrtsunternehmens verrechnet werden können.

Diese Problematik könnte zwar entschärft werden, wenn das Seeschifffahrtsunternehmen entweder alle Seeschiffe der Tonnagebesteuerung insgesamt unterstellt oder dann auf die Tonnagebesteuerung verzichtet. Zur Gewährleistung einer gewissen Kontinuität der Modalität der Besteuerung und zur Beschränkung von diesbezüglichen kurzfristigen Steueroptimierungsmöglichkeiten sind in Artikel 76 DBG zu Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung auch bei Bezugnahme auf einzelne Seeschiffe zweckmässige Bestimmungen vorgesehen. Im Erläuterungsbericht wird denn auch zutreffend darauf hingewiesen, dass diese Konzeption der gleichen Logik folgt, wie sie bereits bei der Berechnung des Reingewinns aus Patenten und vergleichbaren Rechten gemäss Artikel 24b StHG zur Anwendung gelangt und sich in der Praxis zu etablieren beginnt.

Artikel 76 DBG: Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung

Auch diese Bestimmungen, welche zu begrüessen sind, lehnen sich an jene der EU Leitlinien an. Sie verhindern auf zweckmässige und wirksame Weise kurzfristige und ungerechtfertigte Steueroptimierungsmöglichkeiten, welche anderen ordentlich besteuerten Unternehmen nicht zugänglich sind. Ferner werden die steuerlich massgebenden Gewinnsteuerwerte festgelegt und die Vorjahresverlustverrechnung geregelt.

Artikel 77 DBG: Umstrukturierung

Eine Beschränkung von gewinnsteuerneutralen Übertragungen von Seeschiffen, welche der Tonnagesteuer unterliegen, wäre nicht sachgerecht. Die alternative Methode zur Gewinnermittlung bringt es aber mit sich, dass Bestimmungen, welche Artikel 61 DBG ergänzen, zu erlassen sind für jene Seeschiffe, deren Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Übertragung der Tonnagesteuer unterliegen mit Bezug auf die massgebenden Gewinnsteuerwerte und die Fortdauer und die Modalitäten der Tonnagebesteuerung in der aufnehmenden Gesellschaft. Auch diese Bestimmungen sind zu begrüessen.

Ergänzende Bestimmungen für die kantonale Gewinnsteuer:

Artikel 29 Absatz 3 StHG

Fakultativ können Kantone Ermässigungen auf Eigenkapital, das auf Patente und vergleichbare Rechte, für den Beteiligungsabzug qualifizierende Beteiligungsrechte und Darlehen an

Konzerngesellschaften entfällt, neu auch Ermässigungen auf dem Eigenkapital, das auf Seeschiffe entfällt, gewähren. Diese Erweiterung, welche im Rahmen der STAF zum Ausgleich von tarifmässigen Erleichterungen für die abgeschafften kantonalen Steuerstatus eingeführt wurden, ist gerechtfertigt, weil zahlreiche Seeschiffahrtsunternehmen bisher als kantonale Statusgesellschaft besteuert worden sind.

Artikel 72xx: Anpassung der kantonalen Gesetzgebung

Die analoge Anwendung der Bestimmungen des Tonnagesteuergesetzes für die direkte Bundessteuer und die kantonale Gewinnsteuer im Rahmen der vertikalen Steuerharmonisierung bringt es mit sich, dass die Bestimmungen des Tonnagesteuergesetzes auf den gleichen Zeitpunkt in Kraft gesetzt werden müssen. Gemäss Erläuterungsbericht wird der Bundesrat der von den Kantonen zur Umsetzung im kantonalen Recht benötigte Zeit bei der Inkraftsetzung Rechnung tragen.

Wir weisen jedoch darauf hin, dass die Übergangsbestimmung zur Behandlung von stillen Reserven gemäss Artikel 72g StHG und zahlreiche kantonale Praxen zur gewinnsteuerunwirksamen Aufdeckung der stillen Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung am 31. Dezember 2024 ausläuft. Wenn die Tonnagesteuer eingeführt werden soll, dann müssten die Bestimmungen zur Verhinderung von Wegzügen auch auf der kantonalen Ebene spätestens auf den 1. Januar 2025 in Kraft gesetzt werden können.

3 Schlussfolgerung

Mit Ausnahme des Antrags zur Präzisierung von Artikel 73 Abs. 4 E-DBG stimmt der Kanton Nidwalden dem Vorentwurf und dem erläuternden Bericht zu. Mit der Tonnagesteuer werden für die in der Schweiz ansässigen Schiffahrtsunternehmen im internationalen Wettbewerb gleich lange Spiesse geschaffen. Es handelt sich dabei um eine äusserst gezielt wirkende Massnahme mit geringen finanziellen Auswirkungen zur Erhaltung der bisherigen Standortattraktivität.

Freundliche Grüsse

NAMENS DES REGIERUNGSRATES



Dr. Othmar Filliger
Landammann



lic. iur. Armin Eberli
Landschreiber

Geht an:

- vernehmlassungen@estv.admin.ch

Regierungsrat, Postfach, 6301 Zug

Nur per E-Mail an
Eidgenössisches Finanzdepartement (EFD)
Herr Bundesrat Ueli Maurer
Bundesgasse 3
3003 Bern

Zug, 25. Mai 2021 sa

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen; Vernehmlassungsantwort des Kantons Zug

Sehr geehrter Herr Bundesrat Maurer
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 24. Februar 2021 haben Sie das Vernehmlassungsverfahren in eingangs erwähnter Angelegenheit eröffnet und zur Stellungnahme bis am 31. Mai 2021 eingeladen. Wir danken Ihnen dafür und stellen folgende:

Anträge

1. Die Vorlage sei umzusetzen, unter Berücksichtigung der nachfolgenden Anträge 2–3.
2. Für die Berechnung gemäss Art. 73 Abs. 4 E-DBG bzw. Art. 26b Abs. 4 E-StHG letzter Satz sei zu präzisieren, dass auf den handelsrechtlichen Gewinn abgestellt wird.
3. In § 75 Abs. 3 E-DBG sei nicht nur auf das Antriebssystem der Schiffe abzustellen, sondern es seien auch Schiffe mit anderweitigen ökologischen Verbesserungen bevorzugt zu behandeln.
4. Die Umsetzung sei spätestens auf den 1. Januar 2025 vorzusehen.

Begründung

Zu Antrag 1:

Die Vorlage geht ursprünglich auf eine Motion von aNR Barazzone (14.3909) zurück und wurde im Zusammenhang mit der Unternehmenssteuerreform III als Massnahme zur Aufrechterhaltung der Standortattraktivität für Schifffahrtsunternehmen, nach Wegfall der kantonalen Steuerstatus, in Erwägung gezogen. Der Kanton Zug hat die Einführung einer Tonnagesteuer bereits in der Vergangenheit wiederholt unterstützt, beispielsweise in seinen Vernehmlassungsantworten vom 11. März 2014 zum Schlussbericht des Steuerorgans zur Unternehmenssteuerreform III oder vom 20. Januar 2015 zum Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandortes Schweiz (USR III). Aufgrund von

verfassungsrechtlichen Bedenken und unterschiedlichen Verlautbarungen der Kantone hat der Bundesrat letztlich darauf verzichtet, die Einführung der Tonnagesteuer in die Unternehmenssteuerreform III aufzunehmen. Gleichwohl wurde er von den Eidgenössischen Räten beauftragt, die Verfassungsgrundlage einer Tonnagesteuer zu prüfen, die Formulierung der ursprünglich vorgesehenen Bestimmungen zu überarbeiten und anschliessend bei den Kantonen und den interessierten Kreisen eine Vernehmlassung durchzuführen. Mit dem nun vorliegenden Entwurf wird die Verfassungsmässigkeit mit Abstrichen erfüllt. Letztere werden aber weniger gewichtet als die Wettbewerbsfähigkeit des internationalen Wirtschaftsstandorts Schweiz. Zudem haben die Mehrheit der EU-Staaten dieses Instrument eingeführt, welches inhaltlich eingegrenzt die Vorgaben einer Ausnahme, basierend auf der EU-Beihilferichtlinie, erfüllt. Der vorliegende Entwurf des Bundesgesetzes richtet sich nach diesen inhaltlichen Eingrenzungen aus, womit die internationale Akzeptanz gegeben sein sollte.

Die Tonnagesteuer ist ein Förderinstrument, welches nach herrschender internationaler Auffassung kein schädliches Steuerregime darstellt. So kommt sie denn auch im Gros der EU-Mitgliedstaaten und in anderen wichtigen Wirtschaftsnationen zur Anwendung. Ihre Einführung trägt zur Aufrechterhaltung der Standortattraktivität der Schweiz bei, indem sie den betroffenen Unternehmen gleich lange Spiesse («level playing field») wie ihren Konkurrenten im Ausland bietet. Sie dürfte zwar in den betroffenen Fällen regelmässig zu einem gewissen vollzugstechnischen Mehraufwand führen. Dies ist jedoch kein Novum, da bereits die früheren Statusgesellschaften eine separate Spartenrechnung als Beilage zur Steuererklärung einzureichen hatten, welche dann im Veranlagungsverfahren geprüft werden musste. Bemessungsgrundlage ist nicht der effektiv erwirtschaftete Gewinn, sondern das pauschal mit der Nettoraumzahl ermittelte Frachtvolumen des Seeschiffs pro Betriebstag. Die Tonnagesteuer führt bei rentablen Seeschiffahrtsunternehmen zu einer vergleichsweise tiefen Steuerbelastung, stellt jedoch bei Unternehmen ohne Gewinn eine zusätzliche finanzielle Belastung dar. In verfassungsrechtlicher Hinsicht erscheint die Tonnagesteuer vertretbar. Infolgedessen unterstützen wir ihre Einführung unverändert.

Für die Schweiz ist die Schifffahrt von grosser Bedeutung, gehört die von der Schweiz aus betriebene Flotte doch zu den grössten Handelsflotten in Europa (Rang 4) und steht weltweit auf Platz 9. Der maritime Sektor in der Schweiz beschäftigt direkt mehr als 2000 Personen und macht etwa 0,4 Prozent des Schweizer Bruttoinlandsprodukts aus. Für den Kanton Zug, wie auch für die anderen Standortkantone von Rohstoff- und Handelsfirmen, rechnet man durch die Einführung der Tonnagesteuer mit einer Stärkung des entsprechenden Wirtschaftsklusters, auch wenn der volkswirtschaftliche Nutzen im Vergleich zum Bruttoinlandsprodukt der Schweiz überschaubar bleiben sollte.

Zu Antrag 2:

Die Bestimmungen zum Steuersubjekt und zu den Aktivitäten der Schiffe richten sich nach den Leitlinien der EU und lassen sich im Vollzug gut fassen. Zu begrüssen ist auch die Unterscheidung zwischen dem Gewinn aus Nebenaktivitäten, welcher unter gewissen Voraussetzungen ebenfalls unter die Tonnagesteuer fällt (Art. 73 Abs. 4 E-DBG bzw. Art. 26b Abs. 4 E-StHG)

und den übrigen Gewinnen, welche der ordentlichen Besteuerung unterliegen. Damit wird eine Ungleichbehandlung insbesondere von Unternehmen, welche Handelsaktivitäten ausüben und keine eigenen Seeschiffe betreiben, sichergestellt. Hingegen ist in Art. 73 Abs. 4 E-DBG bzw. Art. 26b Abs. 4 E-StHG unklar, ob sich die 50-Prozent-Voraussetzung auf den nach Art. 75 E-DBG bzw. Art. 26d E-StHG berechneten Gewinn oder auf den nach den Grundsätzen des Handelsrechts ermittelten Gewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs bezieht. Wir schlagen deshalb folgende Präzisierung in Art. 73 Abs. 4 E-DBG bzw. Art. 26b Abs. 4 E-StHG letzter Satz vor:

«Der Gewinn aus Nebentätigkeiten an Bord unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern er höchstens 50 Prozent des nach Handelsrecht ermittelten Gewinns aus dem Betrieb des Schiffs beträgt.»

Zu Antrag 3:

Gemäss § 75 Abs. 3 E-DBG ist eine tiefere Tonnagesteuer vorgesehen, wenn das Antriebssystem gewisse ökologische Anforderungen erfüllt. Die Eingrenzung auf das Antriebssystem ist allerdings zu restriktiv. Es gibt auch Schiffe, die anderweitig ökologisch verbessert wurden und damit zur Umweltfreundlichkeit der Seeschifffahrt beitragen. Die Bestimmung sollte dieser Tatsache Rechnung tragen und offener formuliert werden.

Zu Antrag 4:

Die Tonnagesteuer kann, wie bereits ausgeführt, ein künftiges Modell für einzelne Unternehmen sein, die bis am 31. Dezember 2019 kantonal als Statusgesellschaft gemäss aArt. 28 Abs. 3 und 4 StHG (v. a. gemischte Gesellschaft) besteuert wurden. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass diverse kantonale Übergangsmassnahmen aus der STAF bereits per 31. Dezember 2024 auslaufen werden. Zu denken ist etwa an das Sondersteuersatzmodell (Art. 78g Abs. 1 StHG; «neurechtlicher step-up») oder je nach Anwendungsdauer der kantonalen Praxis an die Abschreibungen auf aufgedeckten stillen Reserven (Art. 78g Abs. 3 StHG; «altrechtlicher step-up»; im Kanton Zug § 240a Abs. 2 StG). Soll ein lückenloser Anschluss sichergestellt werden, müsste die Tonnagesteuer deshalb spätestens auf den 1. Januar 2025 hin eingeführt werden können.

Für weitere technische Details verweisen wir auf die entsprechende Vernehmlassungsantwort der Swiss Shipowners Association, welche wir vollumfänglich unterstützen.

Wir danken für die Gelegenheit zur Stellungnahme und bitten Sie, unsere Anliegen zu berücksichtigen.

Seite 4/4

Zug, 25. Mai 2021

Freundliche Grüsse
Regierungsrat des Kantons Zug



Martin Pfister
Landammann



Tobias Moser
Landschreiber

Kopie per E-Mail an:

- vernehmlassungen@estv.admin.ch (Word und PDF)
- Zuger Mitglieder der Bundesversammlung
- Finanzdirektion info.fd@zg.ch
- Volkswirtschaftsdirektion info.vds@zg.ch
- Kantonale Steuerverwaltung internet.stv@zg.ch
- Staatskanzlei (Geschäftskontrolle) info.staatskanzlei@zg.ch
- Swiss Shipowners Association (info@shipowners.ch)



ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

Conseil d'Etat
Rue des Chanoines 17, 1701 Fribourg

Conseil d'Etat CE
Staatsrat SR

Rue des Chanoines 17, 1701 Fribourg

T +41 26 305 10 40, F +41 26 305 10 48
www.fr.ch/ce

PAR COURRIEL

Département fédéral des finances DFF
Monsieur le Conseiller fédéral
Ueli Maurer
Chef du DFF
Bernerhof
3003 Berne

Courriel : vernehmlassungen@estv.admin.ch

Fribourg, le 1^{er} juin 2021

Loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer (Loi sur la taxe au tonnage), procédure de consultation

Monsieur le Conseiller fédéral,

Nous nous référons à la consultation susmentionnée et avons l'avantage de vous communiquer notre prise de position.

Par la présente, nous vous informons que nous nous rallions entièrement aux considérations formulées dans la prise de position de la Conférence des directeurs cantonaux des finances (CDF) et saluons l'objectif du projet visant à renforcer l'attractivité de la place économique suisse.

Nous nous permettons de relever ci-après les points qui nous paraissent importants. Le projet qui nous est soumis en consultation vise à introduire une méthode simple et alternative (non obligatoire) à l'imposition « ordinaire » de l'impôt sur le bénéfice en se fondant sur certains indicateurs opérationnels de l'exploitation des navires de mer, en l'occurrence le volume de la cargaison et le nombre de jours d'exploitation. Cette méthode forfaitaire applicable aux bénéfices liés à l'exploitation du navire mais aussi à sa propriété et à sa vente vise à garantir la compétitivité de la Suisse dans ce secteur économique très mobile soumis à une concurrence importante des nombreux Etats qui connaissent déjà la taxe au tonnage.

Dans la mesure où le modèle proposé dans l'avant-projet reprend les systèmes connus dans plusieurs Etats de l'Union Européenne, nous estimons qu'il est à même d'atteindre l'objectif poursuivi dans le respect des exigences internationales. Si la question de la constitutionnalité du système reste controversée, nous relevons que plusieurs avis de droit estiment qu'il peut s'inscrire dans le cadre des art. 101 et 103 de la Constitution fédérale. Dans ce contexte, nous pouvons ainsi nous rallier aux arguments exposés à ce sujet dans le rapport du Conseil fédéral.

Sur le détail des dispositions proposée, le Conseil d'Etat salue expressément la prise en compte de critères écologiques ainsi que l'énumération des activités éligibles à la taxe au tonnage (art. 73 al. 4).

Le Conseil d'Etat estime toutefois que la comptabilité par secteur (Spartenbuchaltung) qui s'imposera pour ce système sera complexe à mettre en œuvre pour le contribuable et entraînera une charge de contrôle importante pour les autorités fiscales.

Nous renvoyons au surplus à la prise de position de la CDF.

Nous vous remercions de nous avoir donné la possibilité de prendre position au sujet de l'objet susmentionné et vous prions de croire, Monsieur le Conseiller fédéral, à l'assurance de notre considération distinguée.

Au nom du Conseil d'Etat :

Jean-François Steiert, Président



Danielle Gagnaux-Morel, Chancelière d'Etat

Finanzdepartement

Rathaus, Barfüssergasse 24
4509 Solothurn
Telefon 032 627 20 57
finanzdepartement@fd.so.ch
so.ch

Roland Heim
Regierungsrat

Eidgenössisches Finanzdepartement
Herr Bundesrat Ueli Maurer
Bernhof
3003 Bern

14. Mai 2021

Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

Sehr geehrter Herr Bundesrat
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 24. Februar 2021 haben Sie uns das Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen zur Vernehmlassung unterbreitet. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und nehmen diese gerne wahr.

In den nachfolgenden Ausführungen wird nicht nur auf den Gesetzesentwurf und den erläuternden Bericht des EFD eingegangen, sondern auch auf die bereits vorliegende Vernehmlassung der Swiss Shipowners Association (nachfolgend: SSA) vom April 2021.

1. Zur Vorlage

Die Vorlage geht ursprünglich auf die Motion 14.3909 im Nationalrat zurück und wurde im Zusammenhang mit der Unternehmenssteuerreform III als Massnahme zur Aufrechterhaltung der Standortattraktivität für Schifffahrtsunternehmen nach Wegfall der kantonalen Steuerstatus in Erwägung gezogen. Aufgrund von verfassungsrechtlichen Bedenken und unterschiedlichen Verlautbarungen der Kantone hat der Bundesrat verzichtet, die Einführung der Tonnagesteuer in die Unternehmenssteuerreform III aufzunehmen. Nachdem ein zweites Rechtsgutachten mit Bezug auf die Verfassungsmässigkeit der Tonnagesteuer zu einem positiven Urteil gekommen war, wurde der Bundesrat vom Parlament Mitte 2016 beauftragt, die Verfassungsgrundlage einer Tonnagesteuer zu prüfen, die Formulierung der ursprünglich vorgesehenen Bestimmungen zu überarbeiten und anschliessend bei den Kantonen und den interessierten Kreisen eine Vernehmlassung durchzuführen. Am 14. Oktober 2020 hat der Bundesrat das EFD zur Erarbeitung einer Vernehmlassungsvorlage zur Einführung einer Tonnagesteuer unter besonderer Berücksichtigung der Frage ihrer Verfassungsmässigkeit beauftragt.

Mit der Tonnagesteuer soll aufgrund von betrieblichen Kennzahlen aus dem Betrieb von Seeschiffen (Frachtvolumen; Anzahl Betriebstage) eine einfache und alternative Methode zur sonst üblichen Gewinnermittlung nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (Art. 24 StHG; Art. 58 Absatz 1 DBG) eingeführt werden. Die Tonnagesteuer ist aber auf das Ergebnis aus den Kernaktivitäten Bereederung, Befrachtung und Betrieb von Seeschiffen inklusive Erträge aus dem Besitz und der Veräusserung von Seeschiffen sowie den Gewinn aus Nebenaktivitäten an Bord im Umfang von maximal 50 Prozent des Gewinns aus dem Betrieb des Seeschiffs beschränkt; das Ergebnis aus weiteren Aktivitäten des Seeschifffahrtsunternehmens, namentlich

jenes aus Handelsaktivitäten, soll weiterhin der ordentlichen Gewinnsteuer unterliegen. Die Bemessungsgrundlage für die Tonnagesteuer kann gestützt auf Richtlinien des Bundesrates um maximal 20 Prozent ermässigt werden, wenn das Antriebssystem des Schiffs bestimmte ökologische Anforderungen erfüllt und insbesondere geringe Luftverschmutzung verursacht.

Die Bemessungsgrundlage für die Tonnagesteuer unterliegt einem aufgrund der Nettoraumzahl gestaffelten Tarif. Gemäss Erläuterungsbericht führt dieser Tarif bei rentablen Unternehmen zu einer vergleichsweise tiefen Besteuerung, welche aber auch dann greift, wenn der Betrieb von Seeschiffen zu Verlusten führt. Daher ist die Anwendung der Tonnagesteuer für die Unternehmen optional. Detaillierte Bestimmungen zu den Voraussetzungen und zur Dauer der Anwendung der Tonnagesteuer, zur Bewertung der schifffahrtsbezogenen Vermögenswerte und Verpflichtungen bei späterem Übergang zur ordentlichen Besteuerung und zur Verlustverrechnung erleichtern den Vollzug und beschränken Möglichkeiten zur ungerechtfertigten Steueroptimierung.

Gemäss Vernehmlassungsvorlage kommt eine tonnagebasierte Gewinnermittlung bei Seeschiffahrtsunternehmen gegenwärtig bei insgesamt 21 EU-Mitgliedländern zur Anwendung. Diese unterliegt einer periodischen Prüfung durch die EU-Kommission. Die vorgesehenen Bestimmungen zu den Anwendungsvoraussetzungen und zur Berechnung der Bemessungsgrundlage orientieren sich daher an den Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr. Weiter wird die Tonnagesteuer gegenwärtig auch von der OECD nicht als schädliche Steuerpraktik eingestuft.

Da die ESTV über keine statistischen Daten verfügt, können die Auswirkungen auf die Steuererträge von Bund und Kantonen nicht verlässlich geschätzt werden. Da die Einführung der Tonnagesteuer ein gezieltes Mittel zur Erhaltung gleich langer Spiesse im Standortwettbewerb für Schiffahrtsunternehmen darstellt, rechnet der Bundesrat damit, dass allfällige Mindereinnahmen gering ausfallen.

2. Beurteilung

2.1 Zur Einhaltung der internationalen Rahmenbedingungen

Da sich die Ausgestaltung der Bestimmungen zur Tonnagesteuer insbesondere mit Bezug auf die Voraussetzungen für die Anwendung und die gestaffelte Tarifierung der Tonnagesteuer eng an die bestehenden Regelungen der EU anlehnt und die Tonnagesteuer derzeit auch nicht Gegenstand der Aktivitäten der OECD zur Vermeidung schädlicher Steuerpraktiken ist, kann davon ausgegangen werden, dass die gemäss Vernehmlassungsvorlage ausgestaltete Tonnagesteuer den internationalen Rahmenbedingungen entspricht.

2.2 Zur Frage der Verfassungsmässigkeit

In zwei Rechtsgutachten wurde die Frage der Verfassungsmässigkeit der Tonnagesteuer kontrovers beurteilt. Stellt man die Grundsätze der Rechtsgleichheit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in den Vordergrund und berücksichtigt man dabei, dass damit andere Zweige insbesondere des Transportsektors steuerlich benachteiligt würden, bestehen im Sinne des Rechtsgutachtens Danon tatsächlich Bedenken.

Folgt man dagegen den Überlegungen des Gutachters Oberson, dass es sich bei der Tonnagesteuer um eine besondere Erhebungsart der Gewinnsteuer handle und dass sich die ausserfiskalische Zielsetzung auf Artikel 101 BV (Aussenwirtschaftspolitik) und Artikel 103 BV (Strukturpolitik) abstützen lasse, kommt man zu einem anderen, positiven Ergebnis. Ausschlaggebend dürfte letztlich sein, dass die Schweiz mit der Aufhebung der kantonalen Steuerstatus mit dem Bundesgesetz über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) nach Ablauf der Übergangsregelung von Artikel 78g StHG an Standortattraktivität auch für die hochmobilen Schiffahrtsunternehmen eingebüsst hat, insbesondere auch deshalb, weil zahlreiche EU-Mitgliedstaaten eine tonnagebasierte Gewinnermittlung kennen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die EU ihrerseits bei der Formulierung ihrer Beihilferegeln unter dem Druck der Verhinderung der Ausflagung der Gemeinschaftsflotte in Offshore-Gebiete stand.

Nachdem der Bundesrat seine verfassungsrechtlichen Bedenken seit der Botschaft zur USR III offenbar abgelegt hat, nennt das EFD nun zwei ausserfiskalische Ziele, welche die Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nach seiner Ansicht zu rechtfertigen vermögen: Einerseits die Förderung des Wirtschaftsstandortes Schweiz, andererseits die Senkung der Umweltbelastung und -verschmutzung (Erläuternder Bericht, Ziff. 6.1, S. 33 ff.).

Was die Wahrung der Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz bzw. dessen Ausbau angeht, so erachtet das EFD die spezifische steuerliche Sonderbehandlung der Schifffahrt gegenüber dem Flugverkehr als vertretbar und argumentiert mit dem unterschiedlichen Wesen dieser beiden Verkehrssektoren. Ob es allerdings mit dem blossen Verweis auf die Unterschiedlichkeit einzelner Branchen sein Bewenden haben kann, ist zumindest fragwürdig. Die Gewährung einer steuerlich grösstenteils günstigeren Alternative zur sonst für alle betroffenen Steuerpflichtigen geltenden Methode der ordentlichen Gewinnberechnung hat massive Konsequenzen und kann Begehrlichkeiten bei anderen Branchen wecken, die ebenfalls von solchen Steuererleichterungen profitieren wollen.

Dabei kann es auch keine Rolle spielen, wie viel die entsprechende Branche zu den Steuereinnahmen des Staates beiträgt. Es geht um verfassungsmässige Grundsätze, die nicht einfach mit dem Argument der Geringfügigkeit der finanziellen Auswirkungen übergangen werden können. Ebenso verfehlt wäre es, einzig darauf abzustellen, welche Unternehmen von der Tonnagesteuer überhaupt profitieren können, und die Durchbrechung verfassungsmässiger Rechte damit zu rechtfertigen, dass auch nicht alle Unternehmen in den Genuss bereits bestehender Instrumente der Steuererleichterung (Stichwort: STAF) kommen würden.

Das Argument, die Tonnagesteuer ermögliche die durch die STAF verursachte Abwertung des Wirtschaftsstandortes Schweiz auszugleichen, bedarf einer Klarstellung: Die im Rahmen der STAF aufgehobene privilegierte Besteuerung von Sonderstatusgesellschaften erfolgte aufgrund internationaler Ächtung solcher Steuerregimes und war geboten. Dass die Schweiz solche Steuerregimes erlaubte und nicht bereits in der Vergangenheit alternative, nicht geächtete Förderungsinstrumente eingeführt hat, darf für sich alleine genommen kein Beweggrund sein, nun die Prinzipien der Allgemeinheit der Besteuerung und Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aufzuweichen.

Die Absicht, die Umwelt zu schützen und dementsprechend durch fiskalische Vorteile das Verhalten der Unternehmen zu lenken, ist durchaus förderungswert. Es stellt sich allerdings die Frage, inwieweit es dem übergeordneten Ziel des Umweltschutzes gerecht wird, wenn nur das Verhalten einer bestimmten Branche - die zwar durchaus einen markanten Teil zu den Treibhausgasemissionen beiträgt - fiskalisch gelenkt werden soll. Dies erst noch mit der Folge einer steuerlichen Ungleichbehandlung anderer Unternehmen in derselben Situation.

Die verfassungsrechtlichen Bedenken sind deshalb nach wie vor aktuell und dürfen nicht ausser Acht gelassen werden.

2.3 Zur Harmonisierung

Die Bestimmungen finden bei der direkten Bundessteuer und gleichlautend obligatorisch bei der Gewinnsteuer der Kantone Anwendung. Dies erleichtert den Vollzug und die Transparenz der schweizerischen Unternehmensbesteuerung. Der schweizweit einheitlich nach den Bestimmungen zur Tonnagesteuer ermittelte Betrag wird als Teil der Steuerbemessungsgrundlage zu dem nach Art. 24 - 26a StHG bzw. Artikel 58 - 72 DBG bzw. nach den entsprechenden Bestimmungen zur selbständigen Erwerbstätigkeit ermittelten übrigen Ergebnis addiert. Die Tarifautonomie der Kantone wird durch die Tonnagesteuer nicht eingeschränkt.

2.4 Zur Ausgestaltung im internen Recht

Die Ausführungen zu den folgenden Bestimmungen der direkten Bundessteuer gelten sinngemäss für die inhaltlich gleichlautenden Bestimmungen im StHG:

Artikel 18 Abs. 3^{bis} E-DBG: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit:

Die SSA schlägt vor, den Absatz 3^{bis} dahingehend umzuformulieren, dass neu von Schifffahrtsunternehmen gesprochen wird und nicht von Seeschiffen. Hier ist unseres Erachtens klar zwischen dem Steuersubjekt (dem Schifffahrtsunternehmen) und dem Steuerobjekt (dem Seeschiff) zu unterscheiden: Artikel 18 befasst sich nicht mit der subjektiven Steuerpflicht (welche in den Artikeln 3 ff. geregelt ist), sondern mit dem Steuerobjekt bzw. mit den Rahmenbedingungen der Bemessungsgrundlagen.

Unabhängig von der konkreten Formulierung (Steuersubjekt oder Steuerobjekt) stellt sich die weitere Frage, wo sonst im Kapitel der natürlichen Personen bzw. der selbständigen Erwerbstätigkeit der Verweis auf die bei den juristischen Personen geregelte Tonnagesteuer platziert werden sollte. Insofern ist die Ausgestaltung des Verweises als Bestimmung zum Steuerobjekt systematisch sinnvoller, da die Tonnagesteuer im Bereich der natürlichen Personen - wenn überhaupt - nur für Selbständigerwerbende bzw. bei selbständiger Erwerbstätigkeit in Frage kommt.

Artikel 73 E-DBG: Gegenstand der Tonnagesteuer:

In Absatz 1 wird das Steuerobjekt umschrieben. Die SSA schlägt einerseits vor, anstelle der Seeschiffe von Schifffahrtsunternehmen zu sprechen, andererseits möchte sie die Auflistung der Tätigkeiten ergänzen und als nicht abschliessend formuliert ausgestalten.

Was die Erwähnung von Schifffahrtsunternehmen angeht, so kann auf die Ausführungen zu Artikel 18 Abs. 3^{bis} betreffend Unterscheidung zwischen Steuersubjekt und Steuerobjekt hingewiesen werden. Konsequenterweise muss auch hier von Seeschiffen gesprochen werden, da das Steuersubjekt erst in Absatz 2 definiert wird.

Einer Ergänzung der Tätigkeitsbereiche um Unterhalt von Offshore-Bauwerken, Zeitcharter-Aktivitäten und technisches Management sowie einer Präzisierung der wissenschaftlichen Meeresforschung ist nichts entgegenzusetzen. Allerdings ist kein triftiger Grund ersichtlich, auch Bareboat-Charter-Aktivitäten in die Liste aufzunehmen, selbst wenn dies offenbar einige EU-Länder tun (es sei hier auf die Begründung im erläuternden Bericht, Ziff. 4.1, S. 24, verwiesen).

Angeichts der Tatsache, dass es sich bei der Tonnagesteuer um eine Steuererleichterung für Schifffahrtsunternehmen handelt, die trotz berechtigter verfassungsmässiger Bedenken (siehe Ziff. 2.2, S. 3) eine Abkehr von der ordentlichen Gewinnermittlung darstellt, ist umso mehr deren Anwendungsbereich klar zu umschreiben und zu begrenzen. Eine offene bzw. nicht abschliessende Formulierung würde nicht nur den Missbrauch begünstigen, sondern auch in der täglichen Anwendung zu schwierigen Abgrenzungsfragen führen, die gerichtlich entschieden werden müssten. Eine Regelung auf Gesetzesstufe bedeutet zudem nicht, dass der Anwendungsbereich unveränderlich wäre und nicht mehr ausgeweitet werden könnte. Einzig wäre hierfür künftig eine Gesetzesänderung mit den entsprechenden vorausgehenden parlamentarischen Prozessen nötig, was aber aufgrund der Besserstellung der tonnagebesteuerten Unternehmen gegenüber der ordentlichen Besteuerung gerechtfertigt erscheint.

Die vorgeschlagene Ergänzung der SSA von Absatz 1 um den Hinweis «Auf Antrag» wiederum erscheint sinnvoll: So wird gleich zu Beginn des Kapitels über die Tonnagesteuer deren fakultativen Charakter hervorgehoben.

Antrag zu Artikel 73 Absatz 1 E-DBG:

¹ Der Tonnagesteuer unterstellt werden können auf Antrag ausschliesslich Seeschiffe, die zu folgenden Zwecken betrieben werden:

- a. - d. ...
- e. Errichtung und Unterhalt von Offshore-Bauwerken;
- f. Zeitcharter-Aktivitäten;
- g. technisches Management von Schiffen, einschliesslich Besatzungsmanagement;

h. wissenschaftliche Meeresforschung, einschliesslich seismographischer Aktivitäten.

Die SSA schlägt ferner die Verschiebung der *Absätze 2 und 3* in den Artikel 74 vor. Da sich beide Absätze mit der subjektiven Steuerpflicht befassen, ist die Überlegung nachvollziehbar. Allerdings stellt sich die Frage, ob es zur Bewahrung einer klaren Struktur nicht besser wäre, die subjektive Steuerpflicht in einem eigenen Artikel zu regeln. Da die Tonnagesteuer an die Stelle der aufgehobenen Artikel 73 bis 78 DBG tritt, wäre ein zusätzlicher Artikel möglich, da der Gesetzesentwurf nur Bestimmungen bis und mit Artikel 77 E-DBG enthält.

Zu begrüssen ist die Unterscheidung des Gesetzesentwurfs in *Absatz 4* zwischen dem Gewinn aus Nebenaktivitäten, welcher unter gewissen Voraussetzungen ebenfalls unter die Tonnagesteuer fällt und den übrigen Gewinnen, welche der ordentlichen Besteuerung unterliegen. Damit wird eine Ungleichbehandlung insbesondere von Unternehmen, welche Handelsaktivitäten ausüben und keine eigenen Seeschiffe betreiben, sichergestellt.

Die SSA empfiehlt, den *Absatz 4* in qualitativer und quantitativer Hinsicht zu ergänzen. Einerseits soll die Nebentätigkeit in einem wesentlichen Zusammenhang mit einer Hauptaktivität nach *Absatz 1* stehen (qualitativ). Andererseits soll sich die 50%-Grenze nach dem Umsatz richten und nicht nach dem Gewinn. Da die Tonnagesteuer aber letztlich eine alternative Methode zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns darstellt, ist ein Abstellen auf den Umsatz nicht zielführend.

Ferner ist in *Absatz 4* unklar, ob sich die 50%-Voraussetzung auf den nach Artikel 75 berechneten Gewinn oder auf den nach den Grundsätzen des Handelsrechts ermittelten Gewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs bezieht. Vorgeschlagen wird daher folgende Präzisierung:

Antrag zu Artikel 73 Absatz 4 E-DBG:

⁴ Der Tonnagesteuer ... des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten an Bord des Schiffes, der in einem wesentlichen Zusammenhang mit den in Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten steht, unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern er höchstens 50 Prozent des nach Handelsrecht ermittelten Gewinns aus dem Betrieb des Schiffs beträgt.

Schliesslich können wir uns den Ausführungen der SSA betreffend Casinotätigkeiten an Bord eines Schiffes unter Schweizer Flagge oder unter einer anderen Flagge im Hinblick auf eine Konzession nach Spielbankengesetz anschliessen.

Artikel 74 E-DBG: Voraussetzung

Die SSA schlägt vor, einen neuen ersten Absatz mit einer Definition der steuerpflichtigen Schifffahrtsunternehmen einzufügen. Wenn dies so umgesetzt werden soll, muss man sich Gedanken zur Regelung der subjektiven Steuerpflicht in einem eigenen Artikel machen (siehe dazu bereits die Ausführungen zu Artikel 73 Absätze 2 und 3 E-DBG auf Seite 4).

Die SSA kritisiert weiter die restriktive Formulierung von *Absatz 1* hinsichtlich Mindestprozentsatz und möchte dem Bundesrat die Kompetenz erteilen, die entsprechenden Bedingungen (auf Verordnungsebene) zu regeln. Hier ist allerdings erneut darauf hinzuweisen, dass die Tonnagesteuer eine ausserordentliche Steuererleichterung darstellt, bei der es erst noch verfassungsrechtliche Bedenken gibt, die nicht vollständig ausgeräumt werden können (siehe Ausführungen in Ziff. 2.2, S. 3). Insofern erscheint eine restriktive Handhabung sachgerecht, womit sich auch weitere Ausführungen zum Eigentum der Flottentonnage (Vernehmlassungsantwort SSA, Seite 8) erübrigen.

Die von der SSA vorgeschlagene Erweiterung des Flottenbegriffs in *Absatz 2* auf Schiffe, die im Eigentum der steuerpflichtigen Person stehen, ist sinnvoll.

Antrag zu Artikel 74 Absatz 2 E-DBG:

² Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die sich im Eigentum der steuerpflichtigen Person befinden oder von dieser betrieben werden.

Abzulehnen ist demgegenüber die von der SSA angebehrte Streichung von Absatz 3 bei gleichzeitiger Neuregelung, dass der Bundesrat den massgebenden Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung bestimmt. Dadurch würde das Stichtagsprinzip aufgeweicht. Für eine Bewertung «über einen relativ langen Zeitraum» fehlen zudem griffige Kriterien.

Artikel 75 E-DBG: Berechnung

Bei der Tonnagesteuer handelt es sich um eine spezielle Art der steuerlichen Gewinnermittlung, welche für jedes einzelne Seeschiff zu erfolgen hat. Der Ertrag und Aufwand aus dem Betrieb der Seeschiffe ist aber auch in der nach den Bestimmungen von Artikel 957 ff. OR erstellten Jahresrechnung enthalten und daher in denjenigen Unternehmen aus der handelsrechtlich massgebenden Erfolgsrechnung zu eliminieren, welche entweder nicht alle Seeschiffe der Besteuerung nach dem Tonnagesteuergesetz unterstellen und/oder noch andere Aktivitäten ausüben, deren Ergebnis nicht der Tonnagebesteuerung zugeführt wird. Der steuerbare Reingewinn aus dem Betrieb der Seeschiffe ist dann dem verbleibenden handelsrechtlich massgebenden Reingewinn hinzuzurechnen.

Dieser Mechanismus ist systematisch korrekt, wird in der Veranlagungspraxis aber zu erheblichen Problemen und entsprechendem Aufwand bei der sachlichen Abgrenzung des handelsrechtlich massgebenden Ergebnisses aus dem Betrieb jener Seeschiffe führen, welche der Tonnagesteuer unterstellt werden sollen. Somit sind, ausgehend vom handelsrechtlich massgebenden Ergebnis, zwei Spartenrechnungen zu führen: Eine zur Abgrenzung des Ergebnisses aus dem Betrieb von Seeschiffen und dem Ergebnis aus übrigen Aktivitäten, und eine zweite, welche das Ergebnis aus dem Betrieb von Seeschiffen aufteilt auf diejenigen Seeschiffe, welche unter die Tonnagesteuer unterstellt werden sollen und diejenigen, deren Ergebnis ordentlich besteuert werden sollen. In steuerlicher Hinsicht ist diese Abgrenzung von Bedeutung, weil die Seeschiffe mit einem negativen Ergebnisbeitrag nicht der Tonnagesteuer unterstellt werden, damit deren Verluste mit dem übrigen Gewinn des Schifffahrtsunternehmens verrechnet werden können.

Diese Problematik könnte zwar entschärft werden, wenn das Seeschifffahrtsunternehmen entweder alle Seeschiffe der Tonnagebesteuerung insgesamt unterstellt oder dann auf die Tonnagebesteuerung verzichtet. Zur Gewährleistung einer gewissen Kontinuität der Modalität der Besteuerung und zur Beschränkung von diesbezüglichen kurzfristigen Steueroptimierungsmöglichkeiten sind in Artikel 76 DBG zu Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung auch bei Bezugnahme auf einzelne Seeschiffe zweckmässige Bestimmungen vorgesehen. Im Erläuterungsbericht wird denn auch zutreffend darauf hingewiesen, dass diese Konzeption der gleichen Logik folgt, wie sie bereits bei der Berechnung des Reingewinns aus Patenten und vergleichbaren Rechten gemäss Artikel 24b StHG zur Anwendung gelangt und sich in der Praxis zu etablieren beginnt.

Darüber hinaus ist nochmals explizit auf die Ausführungen des EFD zu den umweltschonenden Technologien gemäss Absatz 3 hinzuweisen (Erläuternder Bericht, Ziff. 3.2 i.f. und Ziff. 3.3 i.f., S. 22): Eindeutige und praktikable Kriterien auf Verordnungsstufe sind unerlässlich, damit die Steuerbehörden trotz fehlender fachtechnischer Kenntnisse den Umfang der Ermässigung rasch und ohne grossen Zusatzaufwand bestimmen können, um den Veranlagungsprozess nicht unnötig auszubremsen.

Betreffend ökologische Anforderungen schlägt die SSA eine Flexibilisierung der Prozentgrenze vor: So will sie einerseits die Ermässigung für Tätigkeiten nach Artikel 73 Absatz 1 Buchstabe g fix auf 25% festsetzen. Andererseits soll der Bundesrat anhand von noch zu definierenden Umweltkriterien den Reingewinn um 50% ermässigen oder erhöhen können. Zudem sei das Abstellen auf das Antriebssystem des Schiffes zu restriktiv.

Die Vorschläge der SSA sind in mehrfacher Hinsicht abzulehnen: Wird ein Tätigkeitsbereich mit einer höheren Reduktion fix begünstigt, könnten Forderungen aus anderen Tätigkeitsbereichen nach ähnlichen Ermässigungen aufkommen. Zudem ist selbst angesichts der förderungswerten Umweltschutzbestrebungen nicht ersichtlich, weshalb der steuerbare Reingewinn im Extremfall um die Hälfte reduziert werden sollte. Der umgekehrte Fall einer Erhöhung um die Hälfte würde

demgegenüber dazu führen, dass wohl kaum ein Schifffahrtsunternehmen die Tonnagebesteuerung überhaupt noch in Anspruch nehmen würde, wenn sie Gefahr liefe, wegen nicht eingehaltener ökologischer Anforderungen einen fiktiven höheren Reingewinn versteuern zu müssen.

Artikel 76 E-DBG: Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung

Auch diese Bestimmungen, welche zu begrüßen sind, lehnen sich an jene der EU Leitlinien an. Sie verhindern auf zweckmässige und wirksame Weise kurzfristige und ungerechtfertigte Steueroptimierungsmöglichkeiten, welche anderen ordentlich besteuerten Unternehmen nicht zugänglich sind. Ferner werden die steuerlich massgebenden Gewinnsteuerwerte festgelegt und die Vorjahresverlustverrechnung geregelt.

Soweit die SSA zwei neue Absätze als Ergänzung zu den Bestimmungen von Artikel 76 vorsieht, unterlässt sie es, deren Einführung zu begründen.

Artikel 77 E-DBG: Umstrukturierung

Eine Beschränkung von gewinnsteuerneutralen Übertragungen von Seeschiffen, welche der Tonnagesteuer unterliegen, wäre nicht sachgerecht. Die alternative Methode zur Gewinnermittlung bringt es aber mit sich, dass Bestimmungen, welche Artikel 61 DBG ergänzen, zu erlassen sind für jene Seeschiffe, deren Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Übertragung der Tonnagesteuer unterliegen mit Bezug auf die massgebenden Gewinnsteuerwerte und die Fortdauer und die Modalitäten der Tonnagebesteuerung in der aufnehmenden Gesellschaft. Auch diese Bestimmungen sind zu begrüßen.

Die SSA kritisiert den Artikel 77 als zu restriktiv und fordert dessen Überarbeitung, ohne hierfür jedoch konkrete Formulierungsvorschläge zu unterbreiten. Soweit gewisse Übertragungen nicht steuerneutral sind, ist das betroffene Schifffahrtsunternehmen angehalten, sich vorab über die steuerlichen Konsequenzen der geplanten Übertragung zu informieren und für die Übertragung entweder einen anderen Zeitpunkt zu wählen oder ganz darauf zu verzichten.

Ergänzende Bestimmungen für die kantonale Kapitalsteuer

Artikel 29 Absatz 3 E-StHG:

Fakultativ können Kantone Ermässigungen auf Eigenkapital, das auf Patente und vergleichbare Rechte, für den Beteiligungsabzug qualifizierende Beteiligungsrechte und Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, neu auch Ermässigungen auf dem Eigenkapital, das auf Seeschiffe entfällt, gewähren.

Ob die vorgesehene Erweiterung der Bestimmung zur Kapitalsteuer, welche im Rahmen der STAF zum Ausgleich von tarifmässigen Erleichterungen für die abgeschafften kantonalen Steuerstatus eingeführt wurde, alleine deshalb gerechtfertigt ist, weil zahlreiche Seeschifffahrtsunternehmen bisher als kantonale Statusgesellschaft besteuert worden sind, bleibe dahingestellt (es sei an dieser Stelle auf die verfassungsmässigen Bedenken verwiesen, die in Ziff. 2.2, S. 3, erläutert werden). Immerhin ist die Ermässigung harmonisierungsrechtlich nicht verpflichtend vorgeschrieben, sondern fakultativ.

Artikel 72xx E-StHG: Anpassung der kantonalen Gesetzgebung

Die analoge Anwendung der Bestimmungen des Tonnagesteuergesetzes für die direkte Bundessteuer und die kantonale Gewinnsteuer im Rahmen der vertikalen Steuerharmonisierung bringt es mit sich, dass die Bestimmungen des Tonnagesteuergesetzes auf den gleichen Zeitpunkt in Kraft gesetzt werden müssen. Gemäss Erläuterungsbericht wird der Bundesrat der von den Kantonen zur Umsetzung im kantonalen Recht benötigte Zeit bei der Inkraftsetzung Rechnung tragen.

Wir weisen jedoch darauf hin, dass die Übergangsbestimmung zur Behandlung von stillen Reserven gemäss Artikel 72g StHG und zahlreiche kantonale Praxen zur gewinnsteuerunwirksamen Aufdeckung der stillen Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung am 31. Dezember 2024 ausläuft. Wenn die Tonnagesteuer eingeführt werden soll, dann müssten die Bestimmungen zur Verhinderung von Wegzügen auch auf der kantonalen Ebene spätestens auf den 1. Januar 2025 in Kraft gesetzt werden können.

3. Weitere Aspekte

Das EFD geht davon aus, dass zumindest beim Bund mit keinen nennenswerten personellen Auswirkungen zu rechnen ist, weil nur ein kleiner Kreis von Unternehmen die Tonnagesteuer in Anspruch nehmen kann (Erläuternder Bericht, Ziff. 5.2, S. 32). Nichtsdestotrotz erfordert die Einführung einer solchen Steuer neben einer Anpassung des Informatiksystems auch die entsprechende Schulung der Veranlager, da diese neben der ordentlichen Gewinnermittlung künftig auch eine separate, alternative Berechnungsmethode anwenden müssen. Dies darf nicht vergessen gehen, gerade weil die Seltenheit der Anwendung dieselbe umso aufwändiger macht.

4. Schlussfolgerung

Mit Ausnahme des Antrags zur Präzisierung von Artikel 73 Abs. 4 E-DBG kann dem Vorentwurf und dem erläuternden Bericht aus steuertechnischer Sicht zugestimmt werden.

Die Verfassungsmässigkeit erachten wir jedoch als bedenklich. Wir verweisen hierzu auf unsere Ausführungen unter Ziff. 2.2.

Für die Möglichkeit, eine Stellungnahme abgeben zu dürfen, bedanken wir uns bestens.

Freundliche Grüsse



Roland Heim
Regierungsrat



Rathaus, Marktplatz 9
CH-4001 Basel

Tel: +41 61 267 85 62
Fax: +41 61 267 85 72
E-Mail: staatskanzlei@bs.ch
www.regierungsrat.bs.ch

Per E-Mail an
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Basel, 11. Mai 2021

**Regierungsratsbeschluss vom 11. Mai 2021
Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen: Stellungnahme des Kantons Basel-Stadt**

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 24. Februar 2021 haben Sie uns die Vernehmlassungsunterlagen zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen zukommen lassen. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und lassen Ihnen nachstehend unsere Anträge und Bemerkungen zukommen.

1. Grundsätzliche Einschätzung

Für den Kanton Basel-Stadt hat die Tonnagesteuer keine wesentliche Bedeutung. Wir sind uns aber bewusst, dass für manche Kantone die betroffenen Branchen eine hohe volkswirtschaftliche Relevanz haben. Mit Blick auf diese Kantone begrüßen wir das Ziel, den heutigen Wettbewerbsnachteil der Schweiz zu beseitigen. Die Tonnagesteuer ist als Förderinstrument in der EU akzeptiert und weit verbreitet. Mit ihrer Einführung werden für die Schweiz gleich lange Spiesse gewährleistet.

Dabei gilt es jedoch zu beachten, dass mit diesem Steuerinstrument für eine einzelne Branche ein Ausnahmeregime geschaffen wird, mit dem eine vergleichsweise tiefe Besteuerung erreicht werden kann. Neben den grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Bedenken ist auch die Signalwirkung zu berücksichtigen, welche solch eine Ausnahmeregelung für die Zukunft und für andere Branchen mit sich bringen kann. Die Tonnagesteuer soll sich aus diesem Grund eng an die europäischen Normen anlehnen und nicht darüber hinausgehen.

2. Technische Aspekte

Konzeptionell handelt es sich um eine alternative Ermittlung der Gewinnsteuer. Sie führt bei rentablen Unternehmen zu einer vergleichsweise tiefen Steuerbelastung, wirkt jedoch auch in Verlustsituationen. Der Geltungsbereich ist so ausgestaltet, dass er mit den geltenden EU-Regelungen übereinstimmt und so die internationale Akzeptanz bestmöglich gewährleistet wird.

Wir möchten in technischer Hinsicht jedoch noch auf folgende Punkte hinweisen und beantragen eine entsprechende Anpassung der Gesetzesvorlage:

Antrag 1: Präzisierung Gewinnbegriff in Art. 73 Abs. 4 E-DBG:

Die Stellungnahme der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern (AGUN) vom 26. März 2021 macht unter Punkt 2.4. einen Vorschlag zur Präzisierung des Gewinnbegriffs von Art. 73 Abs. 4 E-DBG. Damit wird festgeschrieben, dass ein ebenfalls der Tonnagesteuer unterliegender Gewinn aus Nebentätigkeiten an Bord im Verhältnis zum nach Handelsrecht ermittelten Gewinn aus dem Betrieb des Schiffs zu beurteilen ist. Diese Präzisierung sollte übernommen werden.

Antrag 2: Steuerliche Abrechnung über den Systemwechsel:

Neben den Kernaktivitäten der Seeschifffahrt fallen auch die Gewinne aus der Veräusserung von Seeschiffen unter die Tonnagebesteuerung. Dadurch werden Kapitalgewinne aus der Veräusserung eines Seeschiffes unter der Tonnagebesteuerung nicht besteuert, während die Kapitalgewinne im heutigen System der Besteuerung unterliegen.

Mit der vorgeschlagenen Konzeption der Tonnagesteuer wird über diesen Systemwechsel steuerlich nicht abgerechnet. Dies im Unterschied zu den bisherigen und aktuellen steuerrechtlichen Instrumenten (z.B. altrechtliche Statusgesellschaften, Patentbox), bei welchen der Systemwechsel steuerlich erfasst wird. Es ist davon auszugehen, dass diese gesetzliche Lücke steuerplanerisch genutzt werden wird und Kapitalgewinne auf Seefahrtschiffen nicht mehr besteuert werden. Diesem neuen Steuerplanungsinstrument ist insbesondere aufgrund der erheblichen Höhe der stillen Reserven auf Seefahrtschiffen besondere Beachtung zu schenken.

Dieser Systemmangel sollte behoben werden. Die Behebung des Systemmangels bringt es mit sich, dass auch die Bestimmungen zur Ersatzbeschaffung und Umstrukturierung angepasst werden müssen. Andernfalls könnten die stillen Reserven aus der ordentlichen Besteuerung über das Instrument der Ersatzbeschaffung oder der Umstrukturierung in die Tonnagebesteuerung übertragen werden.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Anliegen. Für allfällige Rückfragen steht Ihnen gerne die Steuerverwaltung Basel-Stadt, Herr Peter Beerstecher, peter.beerstecher@bs.ch, Tel. 061 267 45 78, zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüssen
Im Namen des Regierungsrates des Kantons Basel-Stadt



Beat Jans
Präsident



Barbara Schüpbach-Guggenbühl
Staatsschreiberin

Regierungsrat, Rathausstrasse 2, 4410 Liestal

Eidgenössisches Finanzdepartement
BR Ueli Maurer
Vorsteher EFD
Bundesgasse 3
3003 Bern

Liestal, 11. Mai 2021

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen – Vernehmlassung

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Wir beziehen uns auf Ihre Einladung vom 24. Februar 2021 zur Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und die Berücksichtigung unserer Anliegen.

1. Hintergrund

Die Vorlage zur Tonnagesteuer geht zurück auf einen parlamentarischen Auftrag aus dem Jahr 2016. Dieser erging im Zusammenhang mit der Unternehmenssteuerreform III (USR III) als Massnahme zur Aufrechterhaltung der Standortattraktivität für Schifffahrtsunternehmen nach Wegfall der kantonalen Steuerstatus. Aufgrund von verfassungsrechtlichen Bedenken und unterschiedlichen Verlautbarungen der Kantone hat der Bundesrat auf die Aufnahme der Bestimmungen zur Tonnagesteuer in die USR III verzichtet.

Nachdem ein zweites Rechtsgutachten mit Bezug auf die Verfassungsmässigkeit der Tonnagesteuer zu einem positiven Urteil gekommen war, wurde der Bundesrat vom Parlament Mitte 2016 beauftragt, die Verfassungsgrundlage einer Tonnagesteuer zu prüfen, die Formulierung der ursprünglich vorgesehenen Bestimmungen zu überarbeiten und anschliessend eine Vernehmlassung durchzuführen.

Mit der Vernehmlassungsvorlage zur Einführung eines Bundesgesetzes über die Tonnagesteuer nimmt der Bundesrat das genannte parlamentarische Anliegen auf.

2. Zur Vorlage

Die Tonnagesteuer ist ein international gebräuchliches Förderinstrument in der Seeschifffahrt, welches bereits 21 EU-Mitgliedstaaten kennen.

Konzeptionell handelt es sich bei der Tonnagesteuer 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). Diese wiederum wird mit der Anzahl Betriebstage multipliziert. Der so ermittelte steuerbare Reingewinn wird zum übrigen steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet und zum ordentlichen Gewinnsteuersatz besteuert. Im Ergebnis wird die Steuerschuld somit nicht nach dem tatsächlich erwirtschafteten Gewinn, sondern nach dem Frachtvolumen des jeweiligen Seeschiffs berechnet. Gemäss Erläuterungsbericht führt der gestaffelte Tarif bei rentablen Unternehmen zu einer vergleichsweise tiefen Besteuerung, welche aber auch dann greift, wenn der Betrieb von Seeschiffen zu Verlusten führt.

Unabhängig davon ist die Tonnagesteuer auf das Ergebnis aus den Kernaktivitäten (Betrieb von Schiffen) beschränkt. Darunter fallen im Wesentlichen die Bereederung (u.a. Fracht- und Passagierbeförderung), Befrachtung (Abwicklung von Transportaufträgen auf See) und Vercharterung (Vermietung von Seeschiffen inkl. Ausrüstung und Besatzung). Zudem fallen auch sämtliche Erträge aus dem Besitz und der Veräusserung von Seeschiffen unter die Tonnagesteuer. Das Ergebnis aus weiteren Aktivitäten des Seeschiffahrtsunternehmens, namentlich jenes aus Handelsaktivitäten, soll dagegen weiterhin der ordentlichen Gewinnsteuer unterliegen.

Die Tonnagesteuer basiert auf Freiwilligkeit. Die Wahl erfolgt für jedes Seeschiff separat für die Dauer von zehn Jahren. Detaillierte Bestimmungen zu den Voraussetzungen und zur Dauer der Anwendung der Tonnagesteuer, zur Bewertung der schiffahrtsbezogenen Vermögenswerte und Verpflichtungen bei späterem Übergang zur ordentlichen Besteuerung und zur Verlustverrechnung erleichtern den Vollzug und beschränken die Möglichkeiten zur ungerechtfertigten Steueroptimierung.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verfügt über keine statistischen Daten, weshalb die Auswirkungen auf die Steuererträge von Bund und Kantonen nicht verlässlich geschätzt werden können. Da die Einführung der Tonnagesteuer ein gezieltes Mittel zur Erhaltung gleich langer Spiesse im internationalen Standortwettbewerb für Schiffahrtsunternehmen darstellt, rechnet der Bundesrat damit, dass allfällige Mindereinnahmen gering ausfallen.

3. Stellungnahme

3.1 Zur Einhaltung der internationalen Rahmenbedingungen

Die Ausgestaltung der Bestimmungen zur Tonnagesteuer insbesondere mit Bezug auf die Voraussetzungen für die Anwendung und die gestaffelte Tarifierung lehnt sich eng an die bestehenden Regelungen der EU an. Zudem ist die Tonnagesteuer derzeit auch nicht Gegenstand der Aktivitäten der OECD zur Vermeidung schädlicher Steuerpraktiken. Daher geht der Regierungsrat davon aus, dass die gemäss Vernehmlassungsvorlage ausgestaltete Tonnagesteuer den internationalen Rahmenbedingungen entspricht.

3.2 Zur Frage der Verfassungsmässigkeit

In zwei Rechtsgutachten wurde die Frage der Verfassungsmässigkeit der Tonnagesteuer kontrovers beurteilt. Stellt man die Grundätze der Rechtsgleichheit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in den Vordergrund und berücksichtigt man dabei, dass damit andere Zweige – insbesondere des Transportsektors – steuerlich benachteiligt würden, bestehen im Sinne des Rechtsgutachtens Danon tatsächlich Bedenken. Folgt man dagegen den Überlegungen des Gutachters Oberson, dass es sich bei der Tonnagesteuer um eine besondere Erhebungsart der Gewinnsteuer handle und dass sich die ausserfiskalische Zielsetzung auf Artikel 101 BV (Aussenwirtschaftspolitik) und Artikel 103 BV (Strukturpolitik) abstützen lasse, kommt man zu einem anderen, positiven Ergebnis.

Ausschlaggebend dürfte letztlich sein, dass die Schweiz mit der Aufhebung der kantonalen Steuerstatus im Rahmen der Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) nach Ablauf der entsprechenden Übergangsregelung nach Artikel 78g StHG an Standortattraktivität auch für die hochmobilen Schifffahrtsunternehmen eingebüsst hat; insbesondere auch deshalb, weil zahlreiche EU-Mitgliedstaaten eine tonnagebasierte Gewinnermittlung kennen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die EU ihrerseits bei der Formulierung ihrer Beihilferegeln unter dem Druck der Verhinderung der Ausflagung der Gemeinschaftsflotte in Offshore-Gebiete stand. Aus diesen Gründen kann die Schlussfolgerung des Bundesrates nachvollzogen werden, dass die Einführung der Tonnagesteuer mit Blick auf die Standort- und Fiskalinteressen von Bund und Kantonen ein geeignetes Instrument darstellt, gleich lange Spiesse im internationalen Standortwettbewerb auch nach Wegfall der kantonalen Steuerstatus zu erhalten. Sie ergänzt die mit der STAF eingeführten Ermässigungen auf den Erträgen aus Patenten und vergleichbaren Rechten, den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen und den Abzug auf Eigenfinanzierung. Diese stehen zwar sämtlichen Unternehmen zur Verfügung, wirken aufgrund der Anwendungsvoraussetzungen im Ergebnis aber auch nur in einzelnen Branchen.

Vor diesem Hintergrund unterstützt der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft im Grundsatz die geplante Einführung der Tonnagesteuer.

3.3 Zur Harmonisierung

Die Bestimmungen über die Tonnagebesteuerung finden bei der direkten Bundessteuer und gleichlautend obligatorisch bei der Gewinnsteuer der Kantone Anwendung. Dies erleichtert den Vollzug und die Transparenz der schweizerischen Unternehmensbesteuerung, was der Regierungsrat im Sinne der «vertikalen Steuerharmonisierung» begrüsst.

3.4 Zur rechtlichen Ausgestaltung

a) Artikel 73 E-DBG (Gegenstand der Tonnagesteuer)

Die Bestimmungen zum Steuersubjekt und zu den Aktivitäten der Schiffe richten sich nach den Leitlinien der EU und lassen sich im Vollzug gut fassen. Zu begrüssen ist auch die Unterscheidung zwischen dem Gewinn aus Nebenaktivitäten, welcher unter gewissen Voraussetzungen ebenfalls unter die Tonnagesteuer fällt (Artikel 73 Absatz 4), und den übrigen Gewinnen, welche der or-

entlichen Besteuerung unterliegen. Damit wird eine andere Behandlung insbesondere von Unternehmen, welche Handelsaktivitäten ausüben und keine eigenen Seeschiffe betreiben, sichergestellt. Hingegen ist in Artikel 73 Absatz 4 unklar, ob sich die 50 Prozent-Voraussetzung auf den nach Artikel 75 berechneten Gewinn oder auf den nach Grundsätzen des Handelsrechts ermittelten Gewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs bezieht. Der Regierungsrat schlägt deshalb eine Präzisierung vor und stellt folgenden Antrag:

Artikel 73 Absatz 4 E-DBG

⁴ Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten an Bord unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern er höchstens 50 Prozent des *nach Handelsrecht ermittelten* Gewinns aus dem Betrieb des Schiffs beträgt.

b) Artikel 74 E-DBG (Voraussetzungen)

Der Regierungsrat weist darauf hin, dass der Referenzsatz, wonach mindestens 60 Prozent der Flotte unter der Flagge der Schweiz oder eines EWR-Mitgliedstaates betrieben werden müssen, zu restriktiv ist und dem Ziel, die Wettbewerbsfähigkeit der Schweizer Wirtschaft sicherzustellen, nicht gerecht wird.

Entsprechend schlägt der Regierungsrat vor, dieses Kriterium weniger restriktiv zu fassen bzw. eine entsprechende Anpassung zu prüfen.

c) Artikel 75 E-DBG (Berechnung)

Der Regierungsrat begrüsst die Aufnahme von ökologischen Kriterien in die Regelung der Steuererleichterung für umweltfreundliche Schiffe. Eine Ausweitung dieser Kriterien erscheint für den Regierungsrat möglich, sofern sie von den Steuerbehörden einfach zu interpretieren und im Rahmen ihrer Veranlagungstätigkeit einfach umzusetzen sind.

d) Artikel 72xx E-StHG (Anpassung der kantonalen Gesetzgebung)

Die analoge Anwendung der Bestimmungen des Tonnagesteuergesetzes für die direkte Bundessteuer und die kantonale Gewinnsteuer im Rahmen der vertikalen Steuerharmonisierung bringt es mit sich, dass die Bestimmungen des Tonnagesteuergesetzes auf beiden Ebenen auf den gleichen Zeitpunkt in Kraft gesetzt werden müssen.

Gemäss Erläuterungsbericht wird der Bundesrat der von den Kantonen zur Umsetzung im kantonalen Recht benötigten Zeit bei der Inkraftsetzung Rechnung tragen. Der Regierungsrat weist jedoch darauf hin, dass die Übergangsbestimmung zur Behandlung von stillen Reserven gemäss Artikel 72g StHG und zahlreiche kantonale Praxen zur gewinnsteuerunwirksamen Aufdeckung der stillen Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung am 31. Dezember 2024 auslaufen. Wenn die Tonnagesteuer eingeführt werden soll, müssten deren Bestimmungen zur Verhinderung von Wegzügen auch auf der kantonalen Ebene spätestens auf den 1. Januar 2025 in Kraft gesetzt werden können.

4. Fazit

Der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft stimmt der geplanten Einführung der Tonnagebesteuerung zu und bittet den Bundesrat, die unter Ziffer 3.4 dargelegten rechtlichen Überlegungen im Rahmen der weiteren Arbeiten zu berücksichtigen.

Der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft ist überzeugt, dass mit der Tonnagebesteuerung für die in der Schweiz ansässigen Schifffahrtsunternehmen gleich lange Spiesse im internationalen Wettbewerb geschaffen werden. Zudem handelt es sich um eine äusserst gezielt wirkende Massnahme mit geringen finanziellen Auswirkungen zur Erhaltung der bisherigen Standortattraktivität im Bereich der Seeschifffahrtsunternehmen.

Hochachtungsvoll



Dr. Anton Lauber
Regierungspräsident



Elisabeth Heer Dietrich
Landschreiberin

Kanton Schaffhausen
Regierungsrat

Beckenstube 7
CH-8200 Schaffhausen
www.sh.ch

T +41 52 632 71 11
F +41 52 632 72 00
staatskanzlei@ktsh.ch



Regierungsrat

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD

per E-Mail:
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Schaffhausen, 18. Mai 2021

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen; Vernehmlassung

Sehr geehrter Herr Bundesrat
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 24. Februar 20210 haben Sie uns eingeladen, in vorerwähnter Angelegenheit Stellung zu nehmen. Wir danken Ihnen für diese Gelegenheit.

Der Regierungsrat des Kantons Schaffhausen begrüsst namentlich die Schaffung einer gesetzlichen Grundlage für die Tonnagesteuer als Förderinstrument für die Seeschifffahrt, welches international breit akzeptiert und insbesondere in der Europäischen Union weit verbreitet ist. Die Einführung der Tonnagessteuer, welche für die Kantone relativ einfach anzuwenden ist, führt zu einer Stärkung des Wirtschaftsstandortes Schweiz. Zudem dürften allfällige steuerliche Mindereinnahmen aufgrund der zu erwartenden positiven dynamischen Effekte auf den Wirtschaftsstandort Schweiz relativ gering ausfallen. Die rasche Einführung der Tonnagesteuer wird begrüsst.



Freundliche Grüsse
Im Namen des Regierungsrates
Der Präsident:

Walter Vogelsanger

Der Staatsschreiber:

Dr. Stefan Bilger



Regierungsrat, 9102 Herisau

Eidgenössisches Finanzdepartement
Bundesgasse 3
3003 Bern

per E-Mail: vernehmlassungen@estv.admin.ch
[PDF- und Wordversion]

Dr. iur. Roger Nobs
Ratschreiber
Tel. +41 71 353 63 51
roger.nobs@ar.ch

Herisau, 7. Mai 2021

Eidg. Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen; Stellungnahme des Regierungsrates von Appenzell Ausserrhoden

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 24. Februar 2021 werden die Kantonsregierungen vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) eingeladen, zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen bis zum 31. Mai 2021 Stellung zu nehmen.

Der Regierungsrat von Appenzell Ausserrhoden nimmt dazu wie folgt Stellung:

Er schliesst sich der Vernehmlassung der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern (AGUN) der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 12. März 2021 an.

Es bleibt auf Folgendes hinzuweisen: Der reduzierten Ressourcenabschöpfung aufgrund eines höheren Abzuges für Forschung und Entwicklung (Art. 10a und Art. 25a StHG) wird im Nationalen Finanzausgleich (NFA) nicht Rechnung getragen. Die reduzierte Ressourcenabschöpfung infolge von Patentboxen (Art. 24b StHG) und der Tonnagesteuer wird hingegen im NFA berücksichtigt. Durch diese Ungleichbehandlung der Instrumente werden Kantone wie Appenzell Ausserrhoden, die über einen höheren Abzug für Forschung und Entwicklung verfügen, jedoch keine Patentboxen und keine Schifffahrtsunternehmen angesiedelt haben, im NFA benachteiligt.



Wir danken Ihnen für die Möglichkeit zur Stellungnahme.

Freundliche Grüsse

Im Auftrag des Regierungsrates

Dr. iur. Roger Nobs, Ratschreiber



Landammann und Standeskommission

Sekretariat Ratskanzlei
Marktgasse 2
9050 Appenzell
Telefon +41 71 788 93 11
info@rk.ai.ch
www.ai.ch

Ratskanzlei, Marktgasse 2, 9050 Appenzell

Per E-Mail an
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Appenzell, 30. April 2021

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen Stellungnahme Kanton Appenzell I.Rh.

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 24. Februar 2021 haben Sie uns die Vernehmlassungsunterlagen zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen zukommen lassen.

Die Standeskommission hat die Unterlagen geprüft. Sie lehnt die Vorlage ab.

Der Kanton Appenzell I.Rh. wäre von der Einführung des Steuerregimes der Tonnagesteuer insofern betroffen, als im Kanton zwar kein einziges Hochseeschiffahrtsunternehmen domiziliert ist, er aber dieses Steuerregime trotzdem ins kantonale Steuergesetz überführen müsste. Es erscheint nicht angemessen, dass der Bund die Kantone verpflichtet, ihre Steuergesetze für eine Sache anzupassen, von welcher nur wenige Kantone überhaupt betroffen sind. Vielmehr sollte es den Kantonen im Steuerharmonisierungsgesetz überlassen werden, die Regelung im Bedarfsfall ins kantonale Steuerrecht zu übernehmen.

Die Standeskommission teilt die Bedenken gemäss Rechtsgutachtens von Professor Robert Danon, Universität Lausanne, dass die spezifisch für die Seeschifffahrt konzipierte Tonnagesteuer die Prinzipien der Rechtsgleichheit bei der Besteuerung sowie die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt.

Wir danken Ihnen für die Möglichkeit zur Stellungnahme und grüssen Sie freundlich.

Im Auftrage von Landammann und Standeskommission

Der Ratschreiber:



Markus Dörig

Zur Kenntnis an:

- Finanzdepartement Appenzell I.Rh., Marktgasse 2, 9050 Appenzell
- Ständerat Daniel Fässler, Weissbadstrasse 3a, 9050 Appenzell
- Nationalrat Thomas Rechsteiner (thomas.rechsteiner@parl.ch)



KANTON AARGAU

REGIERUNGSRAT

Regierungsgebäude, 5001 Aarau
Telefon 062 835 12 40, Fax 062 835 12 50
regierungsrat@ag.ch
www.ag.ch/regierungsrat

A-Post Plus

Eidgenössische Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

5. Mai 2021

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen; Vernehmlassung

Sehr geehrte Damen und Herren

Die Kantonsregierungen wurden mit Schreiben vom 24. Februar 2021 zur Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen (Tonnagesteuergesetz) eingeladen. Der Regierungsrat des Kantons Aargau bedankt sich für die Möglichkeit einer Stellungnahme.

Der Regierungsrat unterstützt die Vorlage des Bundesrats und stimmt der Einführung der Tonnagesteuer in der vorgeschlagenen Form zu.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Vernehmlassung.

Freundliche Grüsse

Im Namen des Regierungsrats

Stephan Attiger
Landammann

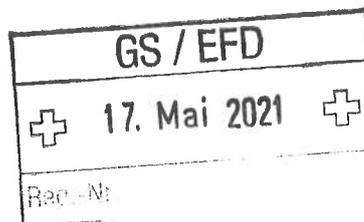
Urs Meier
Staatsschreiber i.V.

Kopie

- vernehmlassungen@estv.admin.ch

Staatskanzlei, Regierungsgebäude, 8510 Frauenfeld

Eidgenössisches
Finanzdepartement
Herr Ueli Maurer
Bundesrat
3003 Bern



Frauenfeld, 11. Mai 2021
305

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

Vernehmlassung

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Wir danken Ihnen für die Möglichkeit zur Stellungnahme zum Entwurf für die Teilrevision des Bundesgesetzes über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen. Wir begrüßen den Entwurf.

1. Internationale Akzeptanz

Da sich die Ausgestaltung der Bestimmungen zur Tonnagesteuer insbesondere mit Bezug auf die Voraussetzungen für die Anwendung und die gestaffelte Tarifierung der Tonnagesteuer eng an die bestehenden Regelungen der EU anlehnt und die Tonnagesteuer derzeit auch nicht im Fokus der Aktivitäten der OECD zur Vermeidung schädlicher Steuerpraktiken steht, kann davon ausgegangen werden, dass die gemäss Vernehmlassungsvorlage ausgestaltete Tonnagesteuer den internationalen Rahmenbedingungen entspricht und daher breite internationale Akzeptanz genießt.

2. Verfassungsmässigkeit

Gestützt auf die Auffassung des Gutachtens von Professor Oberson, dass es sich bei der Tonnagesteuer um eine besondere Erhebungsart der Gewinnsteuer handle und dass sich die ausserfiskalische Zielsetzung auf Art. 101 der Bundesverfassung (BV; SR 101: Aussenwirtschaftspolitik) und Art. 103 BV (Strukturpolitik) abstützen lasse, ist die Verfassungsmässigkeit der gesetzgeberischen Massnahmen zu bejahen. Ausschlaggebend dürfte sein, dass die Schweiz mit der Aufhebung der kantonalen Steuerstatus mit dem Bundesgesetz über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) nach Ablauf der Übergangsregelung von Art. 78g Steuerharmonisierungsgesetz (StHG;

2/3

SR 642.14) an Standortattraktivität auch für die hochmobilen Schifffahrtsunternehmen eingebüsst hat, insbesondere auch deshalb, weil zahlreiche EU-Mitgliedstaaten eine tonnagebasierte Gewinnermittlung kennen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die EU ihrerseits bei der Formulierung ihrer Beihilferegeln unter dem Druck der Verhinderung der Ausfluggung der Gemeinschaftsflotte in Offshore-Gebiete stand. Aus diesen Gründen kann die Schlussfolgerung des Bundesrates nachvollzogen werden, dass die Einführung der Tonnagesteuer mit Blick auf die Standort- und Fiskalinteressen von Bund und Kantonen ein geeignetes Instrument darstellt, gleich lange Spiesse im internationalen Standortwettbewerb auch nach Wegfall der kantonalen Steuerstatus zu erhalten. Sie ergänzt die mit der STAF eingeführten Ermässigungen auf den Erträgen aus Patenten und vergleichbaren Rechten, den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen und den Abzug auf Eigenfinanzierung. Diese stehen zwar sämtlichen Unternehmen zur Verfügung, wirken aufgrund der Anwendungsvoraussetzungen im Ergebnis aber auch nur in einzelnen Branchen.

3. Harmonisierung

Gemäss Vernehmlassungsvorlage steht den Kantonen kein Gestaltungsspielraum offen, ob sie eine Tonnagesteuer einführen wollen. Die entsprechenden StHG-Bestimmungen sind zwingender Natur. Dies erleichtert den Vollzug und die Transparenz der schweizerischen Unternehmensbesteuerung. Der schweizweit einheitlich nach den Bestimmungen zur Tonnagesteuer ermittelte Betrag wird als Teil der Steuerbemessungsgrundlage zu dem nach Art. 24–26a StHG, Art. 58–72 DBG oder nach den entsprechenden Bestimmungen zur selbständigen Erwerbstätigkeit ermittelten übrigen Ergebnis addiert. Die Tarifautonomie der Kantone wird durch die Tonnagesteuer nicht eingeschränkt.

4. Fazit

Auch wenn die Tonnagesteuer ein in der Schweiz bislang fremdes Besteuerungsinstrument darstellt, ist deren Einführung zu begrüssen. Damit wird ein weiterer Faktor für die Erhöhung der Standortattraktivität geschaffen. Der maritime Sektor in der Schweiz beschäftigt direkt mehr als 2'000 Personen und macht etwa 0,4 % des Schweizer BIP aus. Auch der Kanton Thurgau könnte aufgrund seiner Nähe zu Deutschland mit seiner maritimen Tradition von Ansiedlungen durchaus davon profitieren. Mit der Einführung der Tonnagesteuer werden zudem gleich lange Spiesse wie in vielen EU-Staaten in Bezug auf die Besteuerung der in den Anwendungsbereich fallenden Unternehmungen geschaffen.

3/3

Mit freundlichen Grüßen

Der Präsident des Regierungsrates



Der Staatsschreiber



Il Consiglio di Stato

Onorevole Consigliere federale
Ueli Maurer
Direttore del Dipartimento federale
delle finanze
Bundesgasse 3
3003 Berna

*Invio per posta elettronica:
vernehmlassungen@estv.admin.ch*

Procedura di consultazione inerente la legge federale concernente l'imposta sul tonnellaggio applicabile alle navi

Onorevole Consigliere federale,

la ringraziamo per essere stati coinvolti nella procedura di consultazione a margine e osserviamo quanto segue:

Già nell'ambito della consultazione in merito al progetto di Riforma delle imprese III, il nostro Cantone si era espresso favorevolmente all'imposta sul tonnellaggio.

A causa di divergenti opinioni parlamentari, in merito alla costituzionalità dell'imposta sul tonnellaggio, nell'ambito della discussione del progetto della Riforma III al Parlamento federale, il Consiglio federale era stato incaricato di separare la misura dal resto della Riforma e analizzarla in un progetto di legge separato. A seguito di due pareri legali positivi – contro uno negativo – in merito alla costituzionalità della misura, il Consiglio federale ha quindi elaborato il presente progetto di legge, ora posto ora in consultazione.

A livello cantonale, il 20 gennaio 2020 Marco Passalia e cofirmatari hanno proposto un'iniziativa parlamentare elaborata per la modifica della Legge tributaria cantonale ticinese, inerente all'introduzione, a livello cantonale, dell'imposta sul tonnellaggio. Alcuni spunti che ci permettiamo di proporre, per il miglioramento dell'avamprogetto federale, provengono proprio dall'iniziativa parlamentare cantonale, attualmente sospesa, in attesa dell'esito di questo progetto federale.

Il nostro Cantone è concorde con i pareri positivi espressi dai Professori Oberson e Simonek e, soprattutto, con le conclusioni del paragrafo 6.1 del rapporto esplicativo in cui si recita che *nell'ottica degli interessi della piazza fiscale e imprenditoriale svizzera, l'imposta sul tonnellaggio appare giustificata dal profilo costituzionale*. Secondo il rapporto esplicativo, infatti, un'imposta basata sul tonnellaggio delle compagnie di navigazione è attualmente applicata in un totale di 21 Stati membri dell'UE. Questa

imposizione è soggetta a revisione periodica da parte della Commissione Europea. Riteniamo pertanto che, in un'ottica di concorrenza fiscale internazionale leale ed equa, sia opportuno introdurre la misura anche in Svizzera ma, per evitare discussioni con l'UE, le disposizioni svizzere relative alle condizioni di applicazione e al calcolo della base imponibile dell'imposta sul tonnellaggio dovrebbero ispirarsi quanto più possibile a quanto già in vigore in questi Paesi, che si basano a loro volta sugli orientamenti in materia di aiuti di Stato al trasporto marittimo. Rammentiamo infatti che, qualora la Svizzera dovesse introdurre l'imposta sul tonnellaggio, la stessa costituirebbe un aiuto di Stato ai sensi dell'art. 23 par. 1 cifra iii) dell'Accordo di libero scambio del 1972 tra la Svizzera e l'allora Comunità economica europea¹ e sarebbe pertanto oggetto di controllo da parte degli relativi organi europei.

Osserviamo da ultimo che, per ora, l'imposta sul tonnellaggio non è considerata pratica fiscale dannosa dall'OCSE.

In merito alle disposizioni di legge proposte nell'Avamprogetto osserviamo quanto segue:

- **Società di persone**

Per parità di trattamento, l'imposta sul tonnellaggio dovrebbe essere applicabile a tutti i tipi di impresa, non solo alle persone giuridiche. Pertanto, se una società di persone adempie alle condizioni, dovrebbe a nostro parere poter approfittare anch'essa dell'imposta sul tonnellaggio. Le relative disposizioni andrebbero pertanto previste.

- **Art. 73 cpv. 3 LIFD / art. 26b cpv. 3 LAID**

In merito al concetto di esercizio, siamo del parere che dovrebbe essere chiarificato nell'Ordinanza, anche per evitare problematiche a livello internazionale, che l'imposta sul tonnellaggio non può essere concessa a società senza struttura adeguata in Svizzera (ad es. una persona che gestisce 100 navi!). Il concetto di esercizio dovrebbe pertanto essere indissolubilmente legato ad un concetto di sostanza/presenza sostanziale nel nostro Paese, rispettivamente la gestione strategica e operativa dovrebbe avvenire dalla Svizzera. Questo per il semplice motivo che il luogo di tassazione delle società marittime viene stabilito, a livello internazionale², laddove ha sede la direzione effettiva e strategica dell'impresa.

- **Art. 73 cpv. 4 LIFD / art. 26b cpv. 4 LAID**

Non si specifica chiaramente se il requisito del 50% si riferisce agli utili calcolati conformemente all'articolo 75 o agli utili derivante dall'operazione della nave d'alto mare calcolati secondo i principi del diritto commerciale. Proponiamo pertanto la seguente modifica:

¹ Così in *L'imposta sul tonnellaggio: presto una realtà anche in Svizzera?*, S. Vorpe, *Novità fiscali*, settembre 2017, pag. 267.

² Cfr. art. 8 Modello OCSE: gli utili derivanti dall'esercizio, nel traffico internazionale, di navi (o di aeromobili) sono imponibili soltanto nello Stato contraente in cui è situata la sede della direzione effettiva dell'impresa.

4 Sono assoggettati ... della nave. Anche gli utili derivanti da attività accessorie svolte a bordo sono assoggettati all'imposta sul tonnellaggio, se non superano il 50 per cento degli utili derivanti dall'esercizio della nave determinati secondo il diritto commerciale.

- **Art. 74 cpv. 1 LIFD / art. 26c cpv. 1 LAID**

Da un'analisi condotta presso le imprese marittime con sede in Canton Ticino abbiamo potuto riscontrare che il limite minimo del 60% della flotta, battente bandiera svizzera, o di un membro dello Spazio economico europeo, fissato in questo capoverso, è troppo elevato. Con una disposizione di questo tipo, secondo le informazioni in nostro possesso, attualmente quasi nessuna compagnia di navigazione marittima in Svizzera adempirebbe ai requisiti. Una possibile alternativa potrebbe essere quella di richiedere un numero minimo di navi battenti queste bandiere (ad es. 1 o 2) detenute in proprietà (non in charter) con l'obbligo di aumentare la flotta (proprietà e/o charter) sino ad avere una percentuale di 60% oltre la quale questo obbligo non sussisterebbe più. Dalle informazioni in nostro possesso, una detenzione minima (senza indicazione di numero o percentuale), giuridica e/o economica, sarebbe anche richiesta dall'UE e una disposizione analoga a quanto sopra proposto sarebbe presente nel Regno Unito e in Norvegia.

Inoltre, siamo del parere che, premesso quanto precede, ossia la presenza almeno dei requisiti minimi di 1 o 2 navi battente bandiera svizzera o dello Spazio economico europeo, dovrebbe essere possibile una certa flessibilità se, per un breve periodo di tempo (ad es. 6 mesi su 5 anni) il numero delle navi battente queste bandiere scende in luogo di salire. Se per motivi di espansione del proprio business una società di navigazione marittima decide di affidarsi inizialmente a delle navi in time charter ad es. per sviluppare i propri servizi in una nuova zona, si dovrebbe permettere a questa società di poter ovviare al non adempimento temporaneo delle norme, senza per questo dover rinunciare all'imposta sul tonnellaggio. In questo senso riteniamo necessario fissare nella legge parametri statici (requisiti minimi) ma anche dinamici (come ad es. un periodo transitorio per adeguare la propria flotta). Si osserva a questo proposito che l'UE non ha posto dei requisiti minimi numerici ai propri Stati membri.

- **Art. 26d cpv. 1 LAID**

Rileviamo che, rispetto alla versione della Commissione preparatoria, accolta dal Consiglio nazionale il 16 marzo 2016 e poi bocciata dal Consiglio degli Stati il 30 maggio 2016, dove la tariffa a scaglioni per la determinazione dell'utile netto imponibile veniva lasciata ai Cantoni, nel presente progetto l'art. 26d cpv. 1 vincola tutti i Cantoni al medesimo calcolo dell'imposta federale diretta.

Salutiamo questo approccio con favore, sia per quanto attiene alla maggiore accettazione internazionale, sia per quanto attiene alla semplicità amministrativa e alle facilità di trattamento dei contribuenti in tutta la Svizzera.

- **Art. 75 cpv. 3 LIFD / 26d cpv. 3 LAID**

Si suggerisce di ampliare il campo di applicazione degli sgravi ecologici ad altri fattori suscettibili di diminuire l'impronta ecologica. Limitare gli sgravi al sistema di propulsione

della nave potrebbe infatti frenare le società marittime dal ricercare soluzioni ecologiche su altri fronti altrettanto importanti e di impatto.

- **Art. 77 LIFD / 26f LAID**

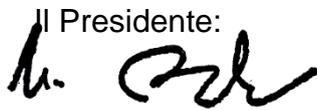
Si propone di riformulare l'articolo perché non chiaro. In particolare, l'articolo di legge non fa alcun riferimento ai valori contabili secondo il diritto commerciale, come invece indicato nel rapporto esplicativo, rendendo poco chiaro il senso della disposizione.

- **Entrata in vigore**

Il 31 dicembre 2024 scadrà la disposizione transitoria sul trattamento delle riserve occulte ai sensi dell'articolo 78g LAID. Per ovviare a perdite di gettito dovute a eventuali partenze, sarebbe opportuno che le disposizioni federali e cantonali in merito all'imposta sul tonnellaggio entrassero in vigore entro il 1° gennaio 2025.

Voglia gradire, onorevole Consigliere federale, l'espressione della nostra alta stima.

PER IL CONSIGLIO DI STATO

Il Presidente:

Manuele Bertoli

Il Cancelliere:

Arnaldo Coduri

Copia per conoscenza a:

- Divisione delle contribuzioni (dfe-dc@ti.ch)
- Deputazione ticinese alle Camere federali (can-relazioniesterne@ti.ch)
- Pubblicazione in internet

Monsieur le Conseiller fédéral
Ueli Maurer
Chef du Département fédéral des finances
Bundesgasse 3
3003 Berne

Réf. : 21_COU_3963

Lausanne, le 26 mai 2021

Loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer : Consultation

Monsieur le Conseiller fédéral,

Faisant suite à votre courrier du 24 février 2021, le Conseil d'Etat vous remercie de l'opportunité qui lui est offerte de prendre position sur le projet de loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer et son rapport explicatif.

Après examen le Canton de Vaud se déclare, sur le principe, favorable à l'introduction d'une telle taxe mais souhaite toutefois que les éléments suivants soient pris en compte :

- Des précisions qu'en à la norme applicable déterminant la prise en compte des activités accessoires auto-exécutées à bord.
- L'exigence quant au lien avec le pavillon suisse ou les États membres de l'EEE ne doit pas être plus restrictive que les dispositions acceptées internationalement.
- Introduction d'un malus écologique en fonction, par exemple, des émissions des polluantes relâchées par le navire soumis à la taxe.

1. Contexte

La taxe au tonnage est une méthode alternative de calcul de l'impôt sur le bénéfice pour les navires de mer, consistant à déterminer le bénéfice imposable, non pas en appliquant le principe de détermination du bilan commercial tel que prévu par l'art. 58 al. 1 LIFD respectivement l'art. 24 LHID, mais en se fondant sur la jauge nette, à savoir sur le volume de fret du navire de mer, multipliée, de manière forfaitaire, en fonction d'un barème échelonné. Le bénéfice net imposable, calculé sur la base du tonnage et par jour d'exploitation, ainsi obtenu est alors multiplié par le nombre de jours d'exploitation et soumis au taux ordinaire de l'impôt sur le bénéfice.

Toutefois, la taxe au tonnage se limite aux bénéfices tirés des activités principales de gestion, d'affrètement et d'exploitation des navires de haute mer, y compris les revenus tirés de la propriété et de la vente de navires de haute mer, ainsi que les bénéfices tirés des activités auxiliaires exercées à bord, jusqu'à un maximum de 50% des bénéfices

compagnie maritime, à savoir les bénéfices tirés des activités commerciales, continueront d'être soumis à l'impôt ordinaire sur les bénéfices. La base de calcul de la taxe au tonnage peut être réduite de 20% au maximum sur la base des directives du Conseil fédéral si le système de propulsion du navire répond à certaines exigences écologiques, notamment, en matière de pollution de l'air.

L'assujettissement à la taxe au tonnage est volontaire. L'option est exercée pour chaque navire individuellement et pour une durée de dix ans. Si le contribuable revient à la méthode ordinaire de calcul avant la fin de la période de dix ans ou s'il perd son droit à cette imposition alternative car il ne remplit plus les exigences en matière d'éligibilité à la taxe, il ne pourra présenter une nouvelle demande d'assujettissement à la taxe au tonnage au plus tôt qu'au cours de la sixième année suivant la fin de ce régime. Des dispositions détaillées sur les conditions préalables et la durée d'application de la taxe au tonnage, sur l'évaluation des actifs et obligations liées au transport maritime en cas de passage ultérieur à la taxation ordinaire et sur la compensation des pertes facilitent la mise en œuvre et limitent les possibilités d'optimisation fiscale injustifiée.

Enfin, selon le rapport explicatif, une détermination des bénéfices des compagnies de navigation maritime basée sur le tonnage est actuellement appliquée dans 21 des États membres de l'Union européenne, ces derniers faisant l'objet d'un examen périodique par la Commission européenne. Dès lors, le présent projet s'appuie sur les orientations de l'Union européenne en la matière d'aide d'Etat au transport maritime, notamment, s'agissant des conditions d'application et du calcul de l'assiette de la taxe, le barème échelonné se basant sur la médiane européenne pour la définition de la base de calcul. En outre, la taxe au tonnage n'est actuellement pas classée comme une pratique fiscale dommageable par l'OCDE. Ce qui devrait permettre de garantir, à la taxe au tonnage suisse, son acceptabilité internationale sous réserve des travaux en cours, au niveau de l'OCDE, en matière de taux minimum global.

Néanmoins, à la lecture du projet et de son rapport explicatif, le Conseil d'Etat relève les points qui suivent.

2. Prise de position :

- Sur la conformité avec le cadre international

Étant donné que la conception des dispositions relatives à la taxe au tonnage est étroitement fondée sur les règlements existants de l'Union européenne, qui sont, eux-mêmes, la résultante, lors de leur formulation, des pressions subies afin de limiter le déploiement de la flotte communautaire dans les zones Offshore, et qu'à cela s'ajoute le fait que la taxe au tonnage n'est, pour l'heure, pas catégorisée comme une pratique fiscale dommageable par l'OCDE, on peut, dès lors, supposer que ce projet correspond aux conditions cadres internationales sous réserve des travaux menés actuellement en matière de taux minimum global d'imposition.

- Sur la constitutionnalité de la taxe au tonnage

Comme le relève le rapport explicatif, la constitutionnalité de la taxe au tonnage s'avère être, du point de vue de la doctrine, une question controversée que le rapport explicatif ne permet pas de trancher.

En définitive, il est probable que le facteur décisif soit ici, qu'avec la suppression des statuts fiscaux cantonaux résultant de l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur la réforme fiscale et le financement de l'AVS (RFFA) et après l'expiration de la disposition transitoire de l'article 78g LHID, la Suisse perde de son attrait en tant que lieu d'implantation pour les compagnies maritimes très mobiles, notamment, car 21 États membres de l'Union européenne connaissent un régime de calcul du bénéfice imposable basé sur le tonnage.

Pour ces raisons, on peut comprendre la conclusion du Conseil fédéral selon laquelle l'introduction de la taxe au tonnage est un instrument approprié, compte tenu des intérêts de la Confédération et des cantons en matière de localisation et de fiscalité, pour maintenir des conditions de concurrence équitables dans la compétition internationale en matière de localisation, même après la suppression du statut fiscal cantonal. Elle complète les réductions sur les revenus des brevets et droits comparables, la déduction supplémentaire pour les dépenses de recherche et développement et la déduction pour autofinancement introduites avec la RFFA. Bien qu'elles soient accessibles à toutes les entreprises, elles n'ont d'effet que dans certains secteurs en raison des conditions de leur application.

Dès lors, l'évaluation de la constitutionnalité de la taxe au tonnage dépend essentiellement de sa proportionnalité ainsi que de son intérêt public prépondérant justifiant un traitement inégal par rapport aux autres acteurs économiques. A ce titre, le Conseil d'Etat, s'agissant des navires de croisières qui, selon le projet, peuvent bénéficier de la taxe au tonnage, constate une certaine inégalité de traitement par rapport à l'industrie touristique dans son ensemble. En effet, s'il est concevable qu'en matière de transport de marchandise intercontinental, le transport maritime soit distingué des autres modes d'acheminement, tels n'est pas le cas dans le domaine du tourisme. Les navires de croisière n'ayant pas pour but de transporter les personnes d'un point de départ à un point d'arrivée mais de leur fournir un logement, des divertissements, des excursions durant leur séjour, à l'instar de n'importe quels autres prestataires de l'industrie touristiques, on peut, ce faisant, s'interroger sur le bien-fondé de l'inclusion des navires de croisière, mais plus particulièrement des activités accessoires exercés à bord, dans le champ d'application de la taxe au tonnage d'un point de vue constitutionnelle.

- Sur les dispositions légales prévues

Les commentaires relatifs aux dispositions suivantes de la LIFD s'appliquent mutatis mutandis aux dispositions correspondantes de même teneur de la LHID :

Art. 73 Objet :

Il convient de saluer le fait que, selon le rapport explicatif, l'affrètement coque nue d'un navire ne bénéficie pas du régime de la taxe au tonnage. Toutefois, le rapport explicatif ne précise rien s'agissant du fréteur à savoir de celui qui met à disposition son navire à des fins de transport. Nous espérons que des précisions seront apportées dans la loi d'application, de compétence strictement fédérale. Toutefois, nous regrettons, que la loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer ne précise pas, de manière générale, qu'un navire, pour une même période d'exploitation, ne peut bénéficier de l'imposition selon les modalités de la taxe au tonnage qu'après d'un seul contribuable.

Il convient également de relever que seul le bénéfice des activités accessoires auto-exécutées à bord peuvent bénéficier de la taxe au tonnage, les autres bénéfices étant soumis à la taxation ordinaire. Il en résulte une inégalité de traitement notamment pour les entreprises qui exercent des activités commerciales et n'exploitent pas leurs propres navires de haute mer.

Par ailleurs, l'article 73 al. 4, ne précise pas clairement si l'exigence de 50%, concernant les bénéfices des activités accessoires, se réfère au bénéfice calculé conformément à l'article 75 LIFD (taxe au tonnage) ou au bénéfice tiré de l'exploitation du navire de haute mer calculé conformément au principe de déterminance du bilan commercial. Partant, si, les bénéfices des activités accessoires auto-exécutées à bord devait être, au final, maintenu dans le champ d'application de la taxe au tonnage, alors il conviendrait d'apporter la clarification suivante à l'alinéa 4 de l'art. 73 LIFD :

⁴ La taxe sur le tonnage ... du navire. Le bénéfice tiré des activités accessoires à bord est également soumis à la taxe au tonnage, à condition qu'il n'excède pas 50% du bénéfice de l'exploitation du navire déterminé conformément au droit commercial.

Art. 74 Condition :

Selon cette disposition, pour qu'un armateur ou une société d'exploitation de navires imposé en Suisse en raison de son rattachement personnel puisse demander que les bénéfices afférant à son navire soit assujetti à la taxe au tonnage, celui-ci doit avoir, à la fin de la période fiscale, au moins 60 % du tonnage de sa flotte, à savoir 60% de l'ensemble des navires exploités par le contribuable, exploité sous pavillon suisse ou sous pavillon d'un des États membres de l'EEE, ce qui inclut tous les États membres de l'UE ainsi que l'Islande, le Liechtenstein et la Norvège.

Le rapport explicatif laisse entendre que cette condition relève de l'orientation de l'Union européenne en matière d'aide d'Etat au transport maritime. En effet, la taxe au tonnage étant considérée comme une aide d'Etat par l'Union européenne, elle se doit de justifier d'un lien avec un pavillon communautaire pour être acceptable. Toutefois, à la lecture de l'orientation européenne, il semble plutôt que, lorsque la taxe au tonnage est accordée à une flotte comprenant tant des navires sous pavillon communautaire que des navires battant d'autres pavillons, alors l'Etat membre doit s'assurer que les entreprises bénéficiaires s'engagent à augmenter ou au moins maintenir sous pavillon communautaire la part de tonnage qu'elles ont lors de l'introduction de ladite orientation,

cette exigence relative à la part de tonnage sous pavillon communautaire ne s'appliquant pas aux entreprises exploitant au moins 60% de leur tonnage sous pavillon communautaire.

Ainsi, il semblerait que le projet suisse de taxe au tonnage soit plus restrictif et dès lors moins attractif.

Art. 75 Calcul :

La taxe au tonnage est un type particulier de calcul du bénéfice imposable qui doit être effectué individuellement pour chaque navire de haute mer. Toutefois, les produits et les charges provenant de l'exploitation des navires de haute mer sont également inclus dans les comptes annuels établis conformément aux articles 957 ss CO. En conséquence, il convient d'éliminer du compte de résultat commercial les entreprises qui ne soumettent pas tous les navires à la taxation conformément à la loi sur la taxation au tonnage et/ou qui exercent d'autres activités dont les résultats ne sont pas soumis à la taxation au tonnage. Le bénéfice net imposable provenant de l'exploitation des navires doit ensuite être ajouté au bénéfice net qui reste déterminant en droit commercial.

Ce mécanisme est systématiquement correct, mais entraînera, en pratique, des problèmes considérables et une charge de travail importante afin de déterminer la délimitation matérielle du résultat commercial en lien avec l'exploitation de ces navires soumis et non soumis à la taxe au tonnage. Ainsi, deux comptabilités analytiques doivent être tenues, sur la base du résultat déterminant en droit commercial : Une première pour délimiter le résultat de l'exploitation des navires de mer et le résultat des autres activités, et une seconde qui divise le résultat de l'exploitation des navires entre les navires soumis à la taxe au tonnage et ceux dont le résultat doit être soumis à la taxation ordinaire. D'un point de vue fiscal, cette distinction est importante car les navires assujetti à la taxe au tonnage qui, selon le bilan commercial ont généré des pertes durant l'exercice, ne doivent pas être compensées par les autres bénéfices de la compagnie maritime, l'armateur ou l'exploitant du navire ayant choisi de renoncer, pour ce navire, à l'imposition ordinaire au profit de la taxe au tonnage.

Ce problème pourrait être atténué si l'exploitant soumettait l'ensemble des navires composant sa flotte à la taxation au tonnage et vice versa, lorsqu'il y renonce volontairement .

Enfin, le projet prévoit une diminution de maximum 20% du bénéfice imposable tel qu'il ressort de l'art. 75 LIFD si le système de propulsion du navire répond à certaines exigences écologiques, notamment en matière d'émission des polluants atmosphériques. A ce titre, le Conseil d'Etat s'oppose formellement à un tel bonus écologique. En effet, si l'objectif de cette disposition est d'inciter les armateurs et les exploitants de navire à adopter des comportements plus vertueux, il convient dès lors de prévoir un malus écologique. A cette fin, nous préconisons que le barème de l'alinéa 2 ou le bénéfice imposable de l'art. 75 LIFD, en fonction des émissions des polluantes relâchées par le navire soumis à la taxe, soit multiplié afin d'instaurer une réelle incitation fiscale écologique.

Art. 76 Début, durée et fin de la taxation au tonnage :

Cette disposition prévoit notamment un assujettissement à la taxe au tonnage pour chaque navire séparément, s'il convient de relever qu'elle empêche, en partie, les opportunités d'optimisation fiscale, elle rend cependant plus ardue la tenue de la comptabilité entre navire soumis et non soumis à la taxe au tonnage et activités imposées à l'ordinaire. En outre, l'alinéa 4, réglemente, à juste titre les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice lors du passage de la taxation au tonnage à l'imposition ordinaire ainsi que la compensation des pertes générées alors que le navire était soumis à la taxe au tonnage.

Art. 77 Restructuration :

Il s'agit là du pendant, en matière de taxe au tonnage, de la réglementation sur les restructurations. La taxe au tonnage implique toutefois, au moment de la restructuration, que des dispositions complétant l'article 61 LIFD soient adoptées pour les navires dont les bénéfices sont soumis à cette taxe au tonnage notamment en ce qui concerne les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice ainsi que le maintien et les modalités de la taxation au tonnage dans la société reprenante. Ces dispositions sont également à saluer.

Art. 29 al. 3 LHID:

À titre facultatif, tel que prévu pour les brevets et les droits comparables, pour les fonds propres donnant droit à la réduction pour participation et pour les prêts à des sociétés du groupe, les cantons peuvent accorder des réductions sur les fonds propres afférent aux navires visés par la taxe au tonnage. Cette marge de manœuvre, qui a été introduite dans le cadre de la RFFA pour compenser la perte des allègements tarifaires découlant des statuts fiscaux cantonaux supprimés, se justifie dans la mesure où de nombreuses compagnies de navigation maritime étaient elles aussi au bénéfice desdits statuts.

Art. 72xx Adaptation de la législation cantonale :

Les modifications légales permettant la mise en œuvre, dans la LIFD et la LHID, entreront en vigueur simultanément. Selon le rapport explicatif, le Conseil fédéral tiendra compte, lors de l'adoption de la loi, du temps nécessaire aux cantons pour adapter leur droit cantonal.

Toutefois, dans ce contexte, il conviendra que le Conseil fédéral, en cas d'introduction de la taxe au tonnage, tienne compte du fait que la disposition transitoire sur l'imposition distincte en raison de la fin des statuts fiscaux prévu à l'art. 78g LHID expirera le 31 décembre 2024.

3. Conclusion

Si le Canton de Vaud se montre favorable à l'introduction d'une taxe au tonnage applicable aux navire de mer il souhaite toutefois, d'une part, que cette mesure ne soit pas plus restrictive que leur équivalent international et, d'autre part, qu'une réelle incitation écologique soit introduite au moyen d'un malus.

Nous vous remercions d'avoir consulté le Canton de Vaud sur ce projet et vous prions d'agréer, Monsieur le Conseiller fédéral, l'expression de notre haute considération.

AU NOM DU CONSEIL D'ETAT

LA PRÉSIDENTE



Nuria Gorrite

LE CHANCELIER



Vincent Grandjean

Copies

- OAE
- ACI

Courrier envoyé sous forme électronique à vernehmlassungen@estv.admin.ch



LE CONSEIL D'ÉTAT

DE LA RÉPUBLIQUE ET
CANTON DE NEUCHÂTEL

Par courrier électronique
Département fédéral des finances
Palais fédéral
3003 Berne

Consultation relative à l'introduction d'une loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer

Monsieur le conseiller fédéral,

Nous remercions le Département fédéral des finances d'avoir consulté le canton de Neuchâtel sur l'introduction d'une loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer.

Les documents qui nous ont été remis à cette occasion ont été soigneusement examinés et nous permettent de vous faire part de nos observations.

Nous ne sommes pas en mesure de nous prononcer de manière concluante sur le plan constitutionnel et sur la question de savoir si l'intérêt public justifie le traitement fiscal spécial des compagnies maritimes et le traitement inégal par rapport aux autres entreprises de transports.

Ceci dit, nous ne sommes pas opposé à l'introduction de la taxe au tonnage dans le droit fiscal suisse qui est un moyen autorisé et admis sur le plan international. Il nous semble intéressant d'ajouter cette mesure particulière afin d'attirer des entreprises de navigation maritime, ainsi que pour fournir des conditions équitables de concurrence internationale pour les compagnies de navigation basées en Suisse.

Il s'agit d'une mesure extrêmement ciblée avec un faible impact financier pour maintenir l'attractivité de la place économique suisse.

En vous remerciant de l'attention portée au présent courrier, nous vous prions d'agréer, Monsieur le conseiller fédéral, l'assurance de notre haute considération.

Neuchâtel, le 28 avril 2021

Au nom du Conseil d'État :

La présidente,
M. MAIRE-HEFTI

La chancelière,
S. DESPLAND



NE



Le Conseil d'Etat

1952-2021

Département fédéral des finances
Monsieur Ueli Maurer
Conseiller fédéral
Bundesgasse 3
3003 Berne

Concerne : loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer: ouverture de la procédure de consultation

Monsieur le Conseiller fédéral,

Par lettre adressée aux gouvernements cantonaux du 24 février 2021 vous invitez ceux-ci à prendre position sur le projet de loi mentionné en titre.

En préambule, nous aimerions souligner que dans notre canton, l'industrie du négoce de matières premières représente l'un des secteurs économiques les plus importants, avec des sociétés actives aussi bien dans le négoce, le financement ou le transport. Globalement le secteur représente environ 19% de recettes fiscales des personnes morales, 16,2% de la valeur ajoutée et 5,9% des emplois. Dans sa diversité, le secteur forme un pôle d'expertise et d'excellence qui favorise le recrutement des personnes qualifiées et le développement de formations supérieures spécialisées.

Notre Conseil souhaite donc tout mettre en œuvre pour conserver et favoriser à Genève ces entreprises et les emplois. Il convient de préciser que, dans notre canton, contrairement à ce qui est mentionné à la page 7 du rapport de consultation¹, environ 60 % des sociétés du secteur du commerce de matières premières bénéficiaient de statuts fiscaux. Avec la mise en vigueur de la réforme fiscale des entreprises et du financement de l'AVS (RFFA), ces sociétés, pour certaines actives dans l'affrètement maritime, ont vu leurs charges fiscales augmenter.

Dans un tel contexte, nous sommes favorables à l'introduction d'une taxe au tonnage, qui est un instrument de promotion économique, largement utilisé au sein de l'Espace économique européen (EEE). Nous sommes d'avis que cette taxe doit être élaborée en conformité avec les réglementations internationales.

De plus, nous saluons la prise en compte de critères écologiques, avec la disposition qui prévoit un allègement de la fiscalité pour les bateaux plus respectueux de l'environnement. Nous soutenons la volonté du Conseil fédéral de saisir l'occasion de développer des incitations fiscales afin de favoriser des bateaux qui auraient un meilleur bilan écologique et ainsi de figurer parmi les pays précurseurs dans ce domaine, puisque, selon le rapport de consultation, seuls quelques-uns ont à l'heure actuelle adopté de telles mesures. Compte tenu de l'urgence climatique, cela nous paraît indispensable et nous suggérons même d'élargir les critères environnementaux (voir

¹ Rapport de consultation, p. 7 : " dans la mesure où les cantons ont réduit leur taux d'impôt applicable aux bénéficiaires dans le cadre de RFFA, les entreprises actives dans le domaine de la navigation maritime ont également pu en profiter.

annexe, commentaire de l'article 75 al. 3). Cependant, nous insistons sur le fait que les critères écologiques qui seront finalement retenus devront impérativement rester simples à interpréter et "praticables", selon le terme employé dans le rapport de consultation, pour les administrations fiscales. Un alignement sur la stratégie de l'Organisation maritime internationale (OMI) de 2018 pourrait s'avérer utile en matière d'applicabilité et de collaboration internationale.

Sur le fond du projet, nous relevons que la condition selon laquelle une part minimale de 60% de la flotte doit être exploitée sous pavillon suisse ou d'un des Etats membres de l'EEE, ne permet pas de remplir l'objectif visé d'assurer la compétitivité de la place économique suisse.

Selon le rapport de consultation, une exigence minimale relative au port du pavillon à hauteur de 60% est en vigueur en Estonie, en Grèce, à Malte, au Portugal et à Chypre. Ces cinq pays n'ont sans doute pas le même mix d'activités dans le domaine du commerce de matières premières que la Suisse. Le choix de reprendre les règles de pays dont le modèle économique est très différent de la Suisse peut conduire à fixer des règles peu adaptées à notre pays. En particulier, selon les informations à notre disposition, les négociants auraient une proportion très inférieure de leur flotte qui respecterait ce critère. Telle que définie dans l'avant-projet, la taxe au tonnage ne serait donc pas pertinente pour une partie des acteurs majeurs du secteur dans notre canton.

D'autre part, comme le relève l'association suisse des armateurs, de nombreux armateurs louent des bateaux pour des durées très variables. Pour cette raison, il leur est difficile à une date déterminée de respecter un objectif s'agissant du pavillon de la flotte.

Au vu de ce qui précède, nous proposons de ne pas définir dans la loi le pourcentage minimal de la flotte qui doit être exploitée sous pavillon suisse ou d'un des Etats membres de l'EEE, mais plutôt dans l'ordonnance, en concertation avec les milieux concernés. Nous vous demandons d'examiner par exemple la proposition d'amendement de l'association suisse des armateurs sur l'art 74 al. 1 de l'avant-projet² du Conseil fédéral.

S'agissant des commentaires techniques, nous vous prions de les trouver en annexe.

Nous vous remercions de nous avoir consultés et de l'attention que vous porterez à ces quelques lignes.

Veuillez croire, Monsieur le Conseiller fédéral, à l'assurance de notre haute considération.

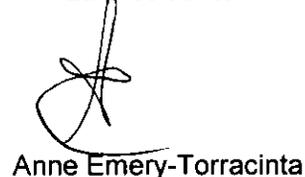
AU NOM DU CONSEIL D'ÉTAT

La chancelière :



Michèle Rigbetti

La présidente :



Anne Emery-Torracinta

Annexe mentionnée

² Dans sa prise de position, l'association suisse des armateurs reformule l'art. 74 al.1 de la façon suivante : "Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si la flotte de l'assujetti dont il fait partie inclut un pourcentage minimal de tonnage battant pavillon Suisse ou pavillon d'un autre Etat membre de l'Union Européenne, de l'Association Economique de Libre Echange ou d'un Etat ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité. Le Conseil fédéral définit les conditions d'application."



ANNEXE TECHNIQUE

Loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer

Avant-projet
Analyse article par article du projet de loi

D'un point de vue fiscal, nous soutenons l'analyse effectuée par la conférence suisse des impôts dans sa prise de position détaillée du 12 mars 2021 ci-annexée.

Ainsi l'avant-projet et le rapport explicatif peuvent être approuvés à l'exception des points et besoins de clarification suivants :

Titre 3 Taxe au tonnage

Art. 73 Objet

¹ Seuls peuvent être soumis à la taxe au tonnage les navires de mer exploités aux fins suivantes:

- a. le transport de marchandises;
- b. le transport de personnes;
- c. les opérations de sauvetage et d'assistance;
- d. la pose de câbles et l'installation de tuyaux;
- e. la construction de structures offshore;
- f. la recherche océanographique.

² La personne assujettie est celle qui exploite le navire.

³ Par exploitation d'un navire de mer, on entend l'exécution des tâches incombant à l'armateur, l'affrètement d'un navire ou sa location. Le Conseil fédéral définit plus précisément l'exploitation d'un navire.

⁴ Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires exercées à bord du navire sont également soumis à la taxe au tonnage s'ils ne dépassent pas 50% des bénéfices résultant de l'exploitation du navire.

⁵ Les autres bénéfices, en particulier ceux provenant des activités de négoce et des biens immobiliers, sont imposables d'après les dispositions des art. 58 à 72.

Modification proposée par la conférence suisse des impôts dans sa prise de position détaillée du 12 mars 2021 à laquelle nous adhérons

Art. 73, al. 4 nouveau

⁴ La taxe sur le tonnage ... du navire. Le bénéfice tiré des activités accessoires à bord est également soumis à la taxe au tonnage, à condition qu'il n'excède pas 50% du bénéfice de l'exploitation du navire déterminé conformément au droit commercial.

Commentaires alinéa 4 : l'article 73, paragraphe 4, ne précise pas clairement si l'exigence de 50% se réfère au bénéfice calculé conformément à l'article 75 ou au bénéfice tiré de l'exploitation du navire de haute mer calculé conformément aux principes du droit commercial. Nous proposons ou suggérons la clarification effectuée ci-dessus.

Art. 74 **Condition**

¹ Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si 60% au moins du tonnage de la flotte du contribuable qui l'exploite est inscrit dans le registre des navires suisses ou dans le registre des navires d'un Etat membre de l'Espace économique européen.

² Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires exploités par le contribuable.

³ Le moment déterminant pour satisfaire à la condition requise pour l'assujettissement à la taxe est le dernier jour de la période fiscale.

⁴ La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

Modifications

Art. 74, al. 1 nouveau

Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si la flotte de l'assujetti dont il fait partie inclut un pourcentage minimal de tonnage battant pavillon suisse ou pavillon d'un autre Etat membre de l'Union Européenne, de l'Association Economique de Libre Echange ou d'un Etat ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité. Le Conseil fédéral définit les conditions d'application.

Commentaires alinéa 1 : cet alinéa dans sa rédaction actuelle paraît restrictif et pénalisant pour la majorité des sociétés maritimes suisses.

Cette exigence de part minimale de 60% du tonnage de la flotte a pour but notamment « d'éviter qu'une trop grande part de la flotte de navires navigue sous des pavillons dits offshore » où des normes environnementales et sociales moins strictes s'appliquent (extrait du rapport explicatif p. 18). Néanmoins, dans les milieux économiques concernés, il est relevé que de nombreux opérateurs disposent d'une flotte prise en « time charter » lesquels sont définis sur des durées variables, de quelques jours à plusieurs années. Il peut donc être difficile, voire impossible, à un opérateur de maintenir un objectif précis et élevé de part de flotte sous pavillon suisse ou de l'espace économique européen. Pour cette raison, une condition en ligne avec les Orientations communautaires telles que rappelées dans le rapport explicatif page 16, nous paraît offrir une flexibilité tout en préservant la compatibilité avec lesdites Orientations communautaires.

Les modalités précises d'application seraient définies dans l'ordonnance avec les milieux concernés. Celle-ci prévoyant un pourcentage minimal de flotte à laquelle doit répondre le contribuable en accordant toutefois la possibilité au contribuable qui n'atteint pas ce pourcentage le dernier jour de la période fiscale, de s'engager à maintenir ou augmenter la part de la flotte sous pavillon suisse ou EEE .

Art. 75 Calcul

¹ Le bénéfice net imposable provenant de l'exploitation d'un navire de mer est obtenu sur la base de son tonnage correspondant à la jauge nette (NT) indiquée sur le certificat international de jaugeage établi conformément à la Convention internationale du 23 juin 1969 sur le jaugeage des navires ainsi que du nombre de jours d'exploitation de la période fiscale.

² Il s'élève au montant suivant, par jour d'exploitation:

- a. par tranche de 100 NT jusqu'à 1000 NT : 1,09 franc;
- b. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 10 000 NT : 0.80 franc;
- c. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 25 000 NT : 0,52 franc;
- d. par tranche de 100 NT en plus à partir de 25 000 NT : 0,26 franc.

³ Il est réduit de 20% au maximum si le système de propulsion du navire répond à certaines exigences écologiques et notamment émet peu de polluants atmosphériques. Le Conseil fédéral définit ces exigences et le montant de la réduction.

Modifications

Art. 75, al. 3 nouveau

Il est réduit de 20% au maximum si le système de propulsion du navire répond à certaines exigences écologiques et notamment émet peu de polluants atmosphériques. **Cette réduction peut également être accordée si d'autres critères environnementaux sont remplis tels que les émissions polluantes (dans l'air et dans la mer), et le risque de pollution en cas d'accident.** Le Conseil fédéral définit ces exigences et le montant de la réduction.

Commentaire alinéa 3 : l'alinéa 3 dans sa rédaction actuelle est restrictif sur l'aspect environnemental. La référence au système de propulsion du navire comme unique paramètre d'amélioration écologique est restrictive et pénalisante pour les navires améliorés selon d'autres critères. Elle ne nous semble par ailleurs pas conforme au constat établi par le Département des finances, lui-même, dans le rapport explicatif (page 21) selon lequel les

pollutions des navires peuvent être groupées en trois catégories : « - émissions atmosphériques, - décharges d'exploitations en mer [...], - décharges accidentelles en mer [...] ». Il existe ainsi plusieurs manières d'améliorer et modifier les performances écologiques des navires. Pour conserver son aspect incitatif, cet alinéa doit avoir une rédaction plus générale, permettant la prise en compte d'autres facteurs environnementaux, lesquels pourront être définis par voie d'Ordonnance. Il faudra tenir compte que les exigences définies par le Conseil fédéral soient praticables du point de vue opérationnel pour une administration fiscale.

Art. 77 Restructurations

Si un navire de mer soumis à la taxe au tonnage est transféré à sa valeur commerciale dans le cadre d'une restructuration au sens de l'art. 61 al. 1 ou 3, la durée d'application de la taxe définie à l'art. 76, al. 2, reste valable. S'il est transféré à une autre valeur l'art. 76, al. 4, s'applique.

Modifications

Art. 77 nouveau

Si un navire de mer soumis à la taxe au tonnage est transféré à sa valeur commerciale dans le cadre d'une restructuration au sens de l'art. 61 al. 1 ou 3, l'assujettissement à la taxe peut se poursuivre et la durée d'application de la taxe définie à l'art. 76, al. 2, reste valable. S'il est transféré à une autre valeur, l'assujettissement à la taxe prend fin et l'article 76, al. 4, s'applique.

Commentaire art 77 : l'article 77 sous la forme actuelle pose un problème de clarté raison pour laquelle une nouvelle formulation est proposée.

**KONFERENZ DER KANTONALEN
FINANZDIREKTORINEN
UND FINANZDIREKTOREN**

Herr Bundesrat
Ueli Maurer
Vorsteher EFD
Bernhof
3003 Bern

Bern, 21. Mai 2021

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen. Vernehmlassungsstellungnahme

Sehr geehrter Herr Bundesrat,

Wir danken Ihnen für Ihr Schreiben vom 24. Februar 2021, mit dem Sie uns über die Eröffnung des Vernehmlassungsverfahrens zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer informiert haben. Die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (FDK) hat sich an ihrer Jahresversammlung vom 21. Mai 2021 mit dieser Vorlage befasst und nimmt wie folgt Stellung:

Die FDK unterstützt die Vernehmlassungsvorlage grundsätzlich.

- 1 Die Tonnagesteuer stellt eine alternative Methode für die Berechnung der Gewinnsteuer bei den Seeschiffverkehrsunternehmen dar. Dieser Wirtschaftszweig ist in steuerlicher Hinsicht besonders mobil. Die Einführung dieses international anerkannten und in der Europäischen Union sehr verbreiteten Instruments im Schweizer Steuerrecht könnte geeignet sein, die Attraktivität des Schweizer Wirtschaftsstandorts zu verbessern und folglich die mobilen Steuerbasen, d. h. die Unternehmen, die dieses Besteuerungssystem möglicherweise nutzen möchten, zu erhalten oder sogar anzuziehen. Die FDK begrüsst und teilt das Ziel, ein attraktives Steuersystem anzubieten, das im internationalen Steuerwettbewerb bestehen kann.
- 2 Die Idee der Einführung einer Tonnagesteuer in der Schweiz war bereits im Rahmen der Diskussionen über die Unternehmenssteuerreform III (USR III) angesprochen worden. Damals hatte sich die FDK ablehnend zu diesem Thema geäußert. Nur eine Minderheit der FDK-Mitglieder sprach sich für die Einführung dieses Instruments aus. Eine Mehrheit unserer Mitglieder meldete verfassungsrechtliche Vorbehalte gegen dieses Instrument an (vgl. Stellungnahme vom 16.12.2014 zur Vernehmlassungsvorlage und Brief vom 31.03.2016 an die WAK-S).
- 3 In einem Rechtsgutachten wird die Verfassungsmässigkeit nun mit einer gewissen Offenheit beurteilt. Es legt nahe, dass die Tonnagesteuer als eine besondere Erhebungsart der Ge-

winnsteuer betrachtet werden kann und dass sich die ausserfiskalische Zielsetzung auf Artikel 101 BV (Aussenwirtschaftspolitik) und Artikel 103 BV (Strukturpolitik) abstützen lässt. Die in der Vergangenheit bezüglich der Verfassungsmässigkeit der Tonnagesteuer geäusserten Vorbehalte sind zwar nicht vollständig ausgeräumt, scheinen aber nicht mehr gänzlich gerechtfertigt zu sein. Die Einführung einer Tonnagesteuer wird verfassungsrechtlich unterschiedlich beurteilt. Vor diesem Hintergrund und gerade mit Blick auf die Standort- und Fiskalinteressen der Schweiz ist der Bundesrat der Meinung, dass die Einführung einer Tonnagesteuer verfassungsrechtlich vertretbar ist. Die FDK widerspricht dieser Auffassung nicht.

- 4 Die FDK begrüsst die Aufnahme von ökologischen Kriterien in die Regelung der Steuererleichterung für umweltfreundlichere Schiffe. Eine Ausweitung dieser Kriterien könnte sogar befürwortet werden, sofern sie von den Steuerbehörden einfach zu interpretieren und anzuwenden sind.
- 5 Wir weisen ausserdem darauf hin, dass die Anforderung, dass mindestens 60 % der Flotte unter der Flagge der Schweiz oder eines EWR-Mitgliedstaates betrieben werden müssen, zu restriktiv ist und dem Ziel, die Wettbewerbsfähigkeit der Schweizer Wirtschaft sicherzustellen, nicht gerecht wird. Wie im Vorentwurf definiert, wäre die Tonnagesteuer für einige der grossen Akteure des Sektors nicht relevant. Eine Anpassung dieses Kriteriums sollte in Betracht gezogen werden.

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme.

Freundliche Grüsse

**KONFERENZ DER KANTONALEN
FINANZDIREKTORINNEN UND FINANZDIREKTOREN**

Der Präsident:



Regierungsrat Ernst Stocker

Der Generalsekretär:



Dr. Peter Mischler

Kopie (Mail)

- vernehmlassungen@estv.admin.ch
- Mitglieder FDK
- Mitglieder SSK

Die Mitte, Postfach, 3001 Bern

Per Mail an: vernehmlassungen@estv.admin.ch

Bern, 31. Mai 2021

Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

Sehr geehrte Damen und Herren

Sie haben uns eingeladen, zur obengenannten Vernehmlassungsvorlage Stellung zu nehmen. Für diese Gelegenheit zur Meinungsäusserung danken wir Ihnen bestens.

Zustimmung zur Vernehmlassungsvorlage

Die Mitte unterstützt die Einführung einer Tonnagesteuer auf Seeschiffe. Es handelt sich um eine wirksame und international erprobte Methode zur Ermittlung der Gewinnsteuer bei Seeschiffahrtsunternehmen. Die Mitte schlug bereits 2014 die Einführung einer solchen Tonnagesteuer vor. Sie erkannte frühzeitig, dass mit einer solchen Steuer gute Rahmenbedingungen für den Handelsplatz Schweiz geschaffen werden können. Sie fördert die Standortattraktivität und ermöglicht es der Schweiz, im Wettbewerb um die hoch mobile Seeschiffahrtsbranche nicht den Anschluss zu verlieren. Aus Sicht der Mitte trägt dies auch dazu bei, die wirtschaftliche Abhängigkeit von internationalen Lieferketten zu verringern und die Versorgungssicherheit insgesamt zu stärken.

Die Mitte begrüsst insbesondere, dass der Bundesrat bei der Tonnagesteuer ökologischer Kriterien mitberücksichtigt. Seeschiffahrtsunternehmen, die sich um die Einhaltung ökologischer Standards bemühen, sollen von tieferen Steuern profitieren können. Die Mitte gibt allerdings zu bedenken, dass die Vollzugstauglichkeit dieser Bestimmung besonderes Augenmerk bedarf. Die Einhaltung ökologischer Kriterien muss für die Steuerbehörden überprüfbar und nachvollziehbar sein. Andernfalls droht die Gefahr des Greenwashings und ungerechtfertigter Steuererleichterungen.

Wir danken Ihnen für die Möglichkeit zur Stellungnahme und verbleiben mit freundlichen Grüssen.

Für Die Mitte Schweiz



Sig. Gerhard Pfister
Präsident Die Mitte Schweiz



Sig. Gianna Luzio
Generalsekretärin Die Mitte Schweiz

Eidgenössische Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Bern, 31. Mai 2021
VL Tonnagesteuer / CW

Per Mail an: vernehmlassungen@estv.admin.ch

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen
Vernehmlassungsantwort der FDP.Die Liberalen

Sehr geehrte Damen und Herren

Für Ihre Einladung zur Vernehmlassung oben genannter Vorlage danken wir Ihnen. Gerne geben wir Ihnen im Folgenden von unserer Position Kenntnis.

FDP.Die Liberalen begrüsst grundsätzlich die Einführung einer Tonnagesteuer auf Seeschiffen, welche als alternative Methode zur Ermittlung der Gewinnsteuer dienen würde und gleich lange Spiesse mit dem Ausland schaffen würde.

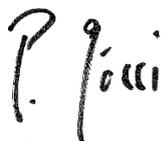
Zahlreiche europäische Länder wenden die Tonnagesteuer bereits an, welche bei rentablen Unternehmen zu einer vergleichsweise tiefen Steuerbelastung führt. Mit der Einführung der Tonnagesteuer würde die Schweiz einen bestehenden Wettbewerbsnachteil gegenüber diesen Ländern beseitigen und international wettbewerbsfähig bleiben. Somit würde sich das Abwanderungsrisiko dieser hochmobilen Seeschiffahrtsunternehmen reduzieren und Arbeitsplätze bleiben gesichert. Die FDP begrüsst insbesondere die Verknüpfung ökologischer Kriterien mit steuerlichen Ermässigungen in der vorliegenden Vorlage. Somit werden Anreize gesetzt, um beispielsweise auf ein umweltfreundliches Antriebssystem umzustellen und wirksame Massnahmen zugunsten der Umwelt zu ergreifen.

Es bestehen jedoch Zweifel, dass das gewählte System zielführend ist. Hinsichtlich der Praxistauglichkeit sollte die Berechnungsmethode geändert werden, so dass die Messung per Tonnage und nicht per Schiff verwendet wird. Die aufgeführten Voraussetzungen, um sich der Tonnagesteuer unterstellen zu können, schliessen de facto die meisten Schiffunternehmen in der Schweiz aus. Dies ist insbesondere auf die Vorgabe bezüglich der Beflagung zurückzuführen. Auch wenn die Tonnagesteuer auf Freiwilligkeit basieren soll, stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob ein Systemwechsel sich lohnt, wenn nur so wenige Schiffunternehmen davon profitieren würden. Der Bundesrat wird daher aufgefordert, die Voraussetzungen in enger Zusammenarbeit mit den betroffenen Branchen zu überarbeiten.

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und für die Berücksichtigung unserer Überlegungen.

Freundliche Grüsse
FDP.Die Liberalen
Die Präsidentin

Die Generalsekretärin



Petra Gössi
Nationalrätin



Fanny Noghero



E-Mail: raphael.noser@gruene.ch

Eidgenössisches Finanz-
departement EFD
Bundesgasse 3
3003 Bern

vernehmlassungen@estv.admin.ch

31. Mai 2021

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen; Vernehmlassungsantwort

Sehr geehrter Herr Bundesrat,

Sehr geehrte Damen und Herren

Im Zusammenhang mit der im Titel vermerkten Vernehmlassung haben Sie die GRÜNEN zur Stellungnahme eingeladen. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit, uns zur Vorlage zu äussern.

Bereits aus den Vernehmlassungsunterlagen wird ersichtlich, dass innerhalb der Bundesverwaltung erhebliche Zweifel an der Verfassungsmässigkeit dieser Vorlage bestehen. **Die GRÜNEN teilen diese Skepsis und lehnen die Einführung einer Tonnagesteuer aus verfassungsrechtlichen Überlegungen grundsätzlich ab. Die steuerliche Entlastung internationaler Seeschiffahrtsunternehmen ist allerdings auch aus ökologischen Gesichtspunkten absurd und widerspricht den klimapolitischen Zielen des Bundesrates. Angesichts der unsicheren wirtschaftlichen Perspektiven aufgrund der Corona-Pandemie ist es zudem nicht angezeigt, neue Steuerschlupflöcher für internationale Grosskonzerne zu schaffen.** Die GRÜNEN fordern den Bundesrat dazu auf, auf die Einführung einer Tonnagesteuer auf Seeschiffe zu verzichten.

Verfassungsrechtliches No-Go

Bereits 2015, bei der Beratung der Unternehmenssteuerreform III, hat der Bundesrat die Idee einer Tonnagesteuer aufgrund von verfassungsrechtlichen Bedenken verworfen. Dieser Entscheid basierte auf einem vom Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) in Auftrag gegebenem Rechtsgutachten, welches zum Schluss gekommen ist, dass keine ausreichende verfassungsmässige Grundlage für die Einführung einer Tonnagesteuer bestehe. Die Tonnagesteuer verletze sowohl die Prinzipien der Rechtsgleichheit bei der Besteuerung, wie auch die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Obwohl das Bundesamt für Justiz diese Bedenken weiterhin teilt, spricht sich der Bundesrat mit der vorliegenden Vernehmlassungsvorlage für die Einführung einer Tonnagesteuer auf Seeschiffe aus. Dabei wird bereits aus dem erläuternden Bericht des Bundesrates klar, dass sich die Tonnagesteuer mit den angeführten ausserfiskalischen Zielen¹ kaum rechtfertigen lässt. Eine klare und konsistente Begründung für die Verfassungskonformität der Tonnagesteuer kann dem Bericht ebenfalls nicht entnommen werden. **Die verfassungsrechtlichen Bedenken, so scheint es, werden aufgrund von fiskalpolitischen – aber juristisch nicht ausreichenden – Zielsetzungen schlicht zur Seite gewischt. Angesichts dieser weiterhin bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken lehnen die GRÜNEN die Vorlage aus grundsätzlichen Überlegungen ab und fordern den Bundesrat dazu auf, auf die Einführung der Tonnagesteuer zu verzichten.**

Ökologischer Fehlentscheid

Neben den verfassungsrechtlichen Bedenken erachten die GRÜNEN die Einführung einer Tonnagesteuer auch aus ökologischen Gründen als nicht angezeigt: Das Wachstum der internationalen Seeschifffahrt bedroht die globalen Klimaziele. Der Schiffsverkehr auf den Weltmeeren ist heute für 2,6 Prozent der klimaschädlichen Treibhausgase verantwortlich und alle Prognosen gehen von einem grossen Wachstum des Container-Schiffverkehrs aus. Das Klimaziel der International Maritime Organisation – eine 50% Reduktion der Emissionen von 2008 bis 2050 – ist angesichts der heutigen und zukünftigen Herausforderungen völlig ungenügend. Die Technologien für eine klimaneutrale Seeschifffahrt (bspw. E-Fuels oder grüner Wasserstoff) sind vorhanden. Die Emissionsreduktion scheitert einzig daran, dass in der internationalen Seeschifffahrt keine wirksamen Massnahmen beschlossen werden und aus Kostenüberlegungen weiterhin mit schädlichem Schweröl gefahren wird. **Anstatt die Schifffahrtskonzerne mit Steuersenkungen für ihr Nichtstun zu belohnen, muss sich die Schweiz als globaler Rohstoffhandelsplatz auf internationaler Ebene für eine rasche und verbindliche Dekarbonisierung der Schifffahrt einsetzen.** Ebenfalls sollten die Verminderung des Schiffsmülls und des Schiffsabwassers sowie faire Arbeitsbedingungen und hohe Sicherheitsstandards für das Personal in die Regulierungen miteinbezogen werden.

Die in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagene Ausgestaltung des Steuersystems, welches umweltfreundlichere Schiffe mit Steuerrabatten von bis zu 20% begünstigen soll, ist aus unserer Sicht ein Feigenblatt. Wenn die Steuern für alle Schifffahrtsgesellschaften gesenkt werden, besteht kein Druck mehr für Verbesserungen. Eine Lenkungswirkung könnte nur mit einem Malus-System erzielt werden, das bei umweltschädlicheren Schiffen zu höheren Steuern führt. Da eine Pauschalsteuer in diesem Bereich aber verfassungswidrig ist, muss die Ökologisierung der Schifffahrt auf anderem Weg erreicht werden.

Fiskalpolitisches Risiko

Trotz den unsicheren volkswirtschaftlichen Perspektiven aufgrund der Corona-Krise sind derzeit mehrere Vorlagen des Bundesrates in der Vernehmlassung oder im parlamentarischen Prozess hängig, welche zu erheblichen Steuerausfällen führen würden. Neben der Tonnagesteuer sind etwa auch die Reform der Verrechnungssteuer sowie die beabsichtigte Abschaffung der Stempelsteuer und der Industriezölle zu nennen. Zusammengenommen führen diese Vorhaben zu Mindereinnahmen von weit über einer Milliarde Franken. Einnahmeausfälle in dieser Grössenordnung führen zwangsläufig zu einer Schwächung des Service Public und der Umweltpolitik.

¹ Dazu zählt z.B. Artikel 101 BV (Aussenwirtschaftspolitik) oder Artikel 103 BV (Strukturpolitik).

Gerade in volkswirtschaftlich schwierigen Phasen ist es zentral, dass die Fähigkeit des Bundes für gezielte und strategisch wirksame Investitionsprogramme erhalten bleibt. In ihrem [Impulsprogramm für einen grünen Aufschwung nach der Corona-Krise](#) haben die GRÜNEN die Stossrichtung eines solchen Investitionsprogramms bereits aufgezeigt. **Die beabsichtigten Steuerausfälle in Milliardenhöhe laufen diesem Ziel zuwider.**

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Anliegen und bitten Sie, unter Berücksichtigung der oben genannten Ausführungen, auf die Einführung einer Tonnagesteuer zu verzichten. Für Fragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüsse



Balthasar Glättli

Präsident



Raphael Noser

Fachsekretär

grüne / les verts / i verdi

waisenhausplatz 21 . 3011 bern . schweiz

Eidgenössisches Finanzdepartement
Bundesgasse 3
3003 Bern

Elektronisch an:
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Bern, 28. Mai 2021

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

Vernehmlassungsantwort der Schweizerischen Volkspartei (SVP)

Sehr geehrte Damen und Herren

Wir nehmen im Rahmen der rubrizierten Vernehmlassung Stellung zur Vorlage.
Wir äussern uns dazu wie folgt:

Die SVP begrüsst die Einführung der freiwilligen Tonnagesteuer als alternative Methode zur Ermittlung der Gewinnsteuer. Damit kann die Schweiz ihre Wettbewerbsfähigkeit im Bereich der Seeschifffahrt im Vergleich zu anderen Ländern wiederherstellen. Der Einsatz von umweltfreundlicheren Seeschiffen muss vermehrt durch Steuerabzüge gefördert werden, um die Innovationsfähigkeit der Branche zu stärken.

Die Einführung der Tonnagesteuer erlaubt es den 60 Unternehmen in der Schweiz, welche 900 Schiffe halten, eine alternative Besteuerung zur Gewinnbesteuerung geltend zu machen. Da mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 28. September 2018 über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) die kantonalen Steuerprivilegien für Holdinggesellschaften abgeschafft wurden und gleichzeitig die Tonnagesteuer im Ausland seit Jahrzehnten angewendet wird, hat sich das steuerliche Umfeld für die betroffenen Schweizer Firmen verschlechtert.

Aus diesen Gründen ist das Förderinstrument der Tonnagesteuer eine überfällige Reaktion auf die sich verändernden Rahmenbedingungen. Grundsätzlich sind verfassungsrechtliche Bedenken bezüglich der Tonnagesteuer berechtigt, da sie einseitig für den maritimen Sektor konzipiert wurde und deshalb die Prinzipien der Rechtsgleichheit bei der Besteuerung sowie die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt. Nichts destotrotz ist die Schaffung gleich langer Spiesse im Vergleich zu den anderen Staaten, welche eine Tonnagesteuer schon lange anwenden, höher zu gewichten.

Gleichzeitig ist zu befürworten, dass ökologische Kriterien bei der Schweizer Tonnagesteuer eingebaut werden, allerdings nur mit dem Zweck zusätzliche Steuerabzüge geltend zu machen. Die Reduktion des steuerbaren Reingewinns auf Grund des ökologischen Leistungsausweises des Seeschiffes ist aktuell auf 20% vorgesehen. Im Kontext eines klaren Nachholbedarfs im Bereich des internationalen steu-

erlichen Wettbewerbs, wäre eine Erhöhung der Steuerreduktion bis 40% zu begrüssen. Dies würde indirekt die Innovationsfähigkeit in der Schweizer Seeschiffahrt stimulieren und die Nachhaltigkeit fördern, ohne dass der Staat als Lenker auftritt, sondern lediglich gute Rahmenbedingungen schafft.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Stellungnahme und grüssen Sie freundlich.

SCHWEIZERISCHE VOLKSPARTEI

Der Parteipräsident



Marco Chiesa
Ständerat

Der Generalsekretär



Peter Keller
Nationalrat



Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

vernehmlassungen@estv.admin.ch

Bern, 31. Mai 2021

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

Sehr geehrter Herr Bundesrat Maurer
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir danken für die Zustellung der Vernehmlassungsunterlagen.

Die SP Schweiz lehnt die Einführung einer Tonnagesteuer auf Hochseeschiffen in der Schweiz ab. Nach wie vor ist die verfassungsrechtliche Grundlage zur Einführung dieses Steuerprivilegs prekär. Die SP hatte das auch bei früheren Vorschlägen zur Einführung dieser alternativen Methode zur Ermittlung der Gewinnsteuer als Ablehnungsgrund hervorgehoben. Der Bundesrat ist zudem nicht in der Lage, die finanziellen Auswirkungen einer Tonnagesteuer zu beziffern. Gleichzeitig stellt er fest, dass «der zu erwartende volkswirtschaftliche Nutzen als eher gering» beurteilt werden müssen. Die Tonnagesteuer wäre freiwillig. Der relevante Branchendachverband Swiss Trading and Shipping Association (STSA) fordert eine deutliche Ausweitung und Aufweichung der vom Bundesrat vorgeschlagenen Kriterien für die Schweizer Tonnagesteuer und hält in seiner Stellungnahme vom 14. April 2021 zum Gesetzesentwurf fest: «En conclusion, une loi sur la taxe de tonnage dans sa forme actuelle aurait peu d'impact sur l'industrie du négoce de matière premières en Suisse et les activités de navigation associées et, sur la base des critères actuels (art. 73 et 74 de la loi sur la taxe au tonnage), **elle ne serait pas suivie par les entreprises membres de la STAS.** » Die Branche selbst lehnt also dieses auf Freiwilligkeit beruhende « Förderinstrument für die Seeschifffahrt» des Bundesrats ab.

Verfassungsrechtlich bestenfalls «vertretbar»

Was die Verfassungsgrundlage betrifft, bezieht sich der Bundesrat neuerdings auch auf ein Rechtsgutachten von Prof. Madeleine Simonek (Uni

Sozialdemokratische Partei
der Schweiz

Theaterplatz 4
Postfach · 3011 Bern

Telefon 031 329 69 69
Telefax 031 329 69 70

Zürich) über «**Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Einführung einer Zweitliegenschaftssteuer als kantonale Sondersteuer**». Doch auch mit diesem (dritten) Gutachten und dieser Referenz kommt er zum Schluss, «dass es aus verfassungsrechtlicher Sicht Argumente für und gegen die Tonnagetax gibt» und dass vor diesem Hintergrund die Einführung einer Tonnagetax verfassungsrechtlich bestenfalls «vertretbar erscheint». Das ist uns als verfassungsrechtliche Grundlage zu schwach, um eine degressive Steuer einzuführen, die die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt und die Privilegierung einer einzigen Transportbranche (z.B. gegenüber dem Land- oder Flugverkehr) fordert. Bei der Tonnagesteuer handelt es sich um eine (degressive) Pauschalbesteuerung. Mit der Tonnagetax soll ein Ersatz geschaffen werden für die im Rahmen der STAF abgeschafften Steuerstati. Sie würde Gewinnsteuersätze von einem bis zwei Prozent möglich machen. Das entspräche in gewissen Bereichen einer faktischen Nullbesteuerung und würde bei Rohstofffirmen, die auch im Rohstoffhandel tätig sind, zu Abgrenzungsproblemen führen zwischen dem Gewinn aus dem Betrieb von Seeschiffen einerseits (den man der Tonnagetax unterstellen könnte) und dem Gewinn aus den übrigen Aktivitäten andererseits (vor allem aus dem Rohstoffhandel), der nicht in den Geltungsbereich der Tonnagetax fallen würde. Dies – so anerkennt auch der Bundesrat – dürfte «naturgemäß ein gewisses Potential zur Steueroptimierung eröffnen, wobei die Grössenordnung dieses Effekts unklar ist». Nichtregierungsorganisationen wie Public Eye oder Alliance Sud sprechen hier klar von einem «Steuerschlupfloch für Rohstoffhandelsunternehmen». Im Rahmen der USR III hatte der Bundesrat die Einführung der Tonnagesteuer noch explizit aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken verworfen. Die SP Schweiz war ihm in dieser Beurteilung, die auch das Bundesamt für Justiz nach wie vor teilt, gefolgt. Die neue Beurteilung und Einschätzung dieser Einwände durch das EFD überzeugt uns nicht.

Keine unhinterfragte Förderung der Kreuzfahrtindustrie

Wie bereits erwähnt sind die volkswirtschaftlichen Auswirkungen nicht nachweisbar. Auch die Branche gibt sich äusserst kritisch. Vor diesem Hintergrund stellt sich auch die Frage, ob sich der administrativ doch grosse Aufwand für die Einführung einer neuen Steuer überhaupt lohnt – vor allem auch angesichts der Risiken der Steueroptimierung durch Rohstoffunternehmen. In der Vernehmlassung zur URS III hatten sich nur 9 Kantone und die Stadt Genf (dort ist die Hälfte der Schifffahrtsunternehmen in der Schweiz angesiedelt) für die Einführung einer Tonnagesteuer ausgesprochen. Als fast schon widersprüchlich und unlogisch scheint uns die Haltung des Bundesrats, wenn er einerseits im Dezember 2016 entscheidet, die Hochseeschifffahrt sei für die Schweiz nicht mehr als versorgungspolitisch relevant einzustufen und deshalb die auslaufenden Bürgerschafts-Rahmenkredit nicht mehr erneuert, dann aber eine Tonnagetax einführen will, um die Hochseeschifffahrt in der

Schweiz zu fördern. Eine Förderung, die angesichts der Tatsache, dass die Schweizer Seeschifffahrt gemessen an der Tonnage ohnehin bereits auf Platz 4 innerhalb von Europa rangiert, offensichtlich nicht nötig ist. Denn die Branche profitiert bereits vom international höchst attraktiven Steuerumfeld in der Schweiz. Im Zuge der STAF haben die Kantone ihre Gewinnsteuersätze gesenkt, was auch den Seeschifffahrtunternehmen entgegengekommen ist. Weshalb nun eine zusätzliche Entlastung und Subventionierung für die Branche gewährt werden soll, will uns nicht einleuchten. Zumal von dieser Privilegierung auch die Kreuzfahrtindustrie profitieren soll, was doch wichtige Fragen der Nachhaltigkeit in mehrfacher Hinsicht aufwirft, auf die der Bundesrat in keiner Art und Weise eingeht. Auch dies ist ein Grund, die Vorlage abzulehnen. Zumal die Gewerkschaften zu Recht monieren, dass mit der Tonnagesteuer auch kein Nutzen für die Arbeitnehmendenrechte resultiert. So findet die Abwanderung der Seeschifffahrtunternehmen nach wie vor in Billigflaggenländer statt und nicht in europäische Länder, trotz deren Tonnagesteuer. Die einzuführende Besteuerung hängt nicht an der Schweizer Beflaggung. Es würden alle Reedereien mit Sitz in der Schweiz profitieren, auch solche ohne Schiffe unter Schweizer Flagge. Diese grosszügigen Steuersubventionen für alle Schifffahrts-Unternehmen ohne erkennbaren Nutzen für die Arbeitnehmenden lehnt die SP ab.

Mit freundlichen Grüssen.

Sozialdemokratische Partei der Schweiz



Mattea Meyer
Co-Präsidentin



Cédric Wermuth
Co-Präsident



Luciano Ferrari
Leiter Politische Abteilung

Herr Lukas Schneider
Eidg. Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Per Email an: vernehmlassungen@estv.admin.ch

27. Mai 2021

Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen: Stellungnahme von economie suisse

Sehr geehrter Herr Schneider,
Sehr geehrte Damen und Herren,

Mit Schreiben vom 24. Februar 2021 laden Sie uns zur Stellungnahme zu oben angeführter Vorlage ein. Wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Meinungsäusserung.

Zusammenfassung:

economiesuisse befürwortet die Einführung der Tonnagesteuer auf Seeschiffen.

Die Massnahme ist ein geeignetes Mittel zum Erhalt der Schweizer Hochseeflotte, welcher mit Blick auf die Versorgungssicherheit unseres Landes eine strategische Bedeutung zukommt. Die Schweiz stellt sich so hinsichtlich der Besteuerung von Schifffahrtsaktivitäten auf die gleiche Ebene wie Konkurrenzstandorte und stärkt die Standortattraktivität sehr gezielt in einem hochmobilen und kompetitiven Sektor. Die Vorlage wird bestehende wertschöpfungsintensive Aktivitäten am Standort sichern und die Grundlage für zukünftige Ansiedlungen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Hochseeschiffen schaffen. Nicht zuletzt werden mit einer nach ökologischen Kriterien abgestuften Tonnagesteuer wichtige Anreize für eine nachhaltige Hochseeschifffahrt gesetzt.

1. Hochseeschifffahrt als strategisch wichtiger Wirtschaftssektor

Die Schweiz ist heute einer der weltweit bedeutendsten Standorte für den Betrieb von Hochseeschiffen. Mit Bezug auf die Bruttotonnage der kontrollierten Schiffe befindet sich die Schweiz unter den zehn grössten Standorten.¹ Gemäss der *Swiss Trading and Shipping Association* sind hierzulande etwas mehr als 60 Unternehmen domiziliert, die rund 900 Schiffe betreiben. Eine Studie von Oxford Economics schätzt, dass der Hochseeverkehr damit rund 0,4 Prozent bzw. 2,4 Milliarden Franken zum BIP der Schweiz beiträgt, was etwa 2'000 Arbeitsplätzen entspricht.² Die Bedeutung des Sektors geht jedoch deutlich über diesen direkten Wertschöpfungsbeitrag hinaus. Die Hochseeschifffahrt ist für die Schweiz als Exportnation generell von hoher Bedeutung und erzeugt

¹ Daten von IHS Seaweb, veröffentlicht im Jahresbericht 2020 der Danish Shipping Association

² <https://www.stsa.swiss/policy-regulation/swiss-tonnage-tax>

Synergie- bzw. Cluster-Effekte in Verbindung mit anderen Branchen, namentlich dem Rohstoffhandel, dem Finanzplatz (Schiffsfinanzierung) sowie der MEM-Industrie (Zulieferer zum Schiffs- und Anlagenbau). Obwohl, die Schweiz nicht über einen direkten Meereszugang verfügt, ist die Hochseeschifffahrt schliesslich auch für die Güterversorgung essenziell. Nach einer Analyse der *LAE Logistics Advisory Experts* werden nach Volumen 94% der Schweizer Importe aus aussereuropäischen Ländern auf dem Seeweg transportiert (jährlich 5,7 Millionen Tonnen), wertmässig sind es 30% der Importe (CHF 33,4 Milliarden). Mit dem Ziel, die Landesversorgung auch in einem Krisenfall sicherzustellen, gewährte der Bund über Jahrzehnte Kredit-Bürgschaften, um der unter Schweizer Flagge fahrenden Hochseeflotte attraktive Finanzierungsbedingungen zu sichern. 2016 entschied der Bundesrat, das Programm ersatzlos zu beenden, was mit Blick auf die finanziellen Risiken nachvollziehbar erscheint. Um die strategisch bedeutende Schweizer Hochseeflotte dennoch zu bewahren, bietet sich das Instrument der Tonnagesteuer an. So kennt etwa die EU bereits seit 1989 spezielle Leitlinien für die gesonderte Besteuerung des Seeverkehrs, um die unter EU-Flaggen fahrende Flotte gegen die Konkurrenz sogenannter «Billigflaggen» (Flaggen von Offshore-Standorten, in denen tiefere Umwelt- und Sozialstandards gelten) zu behaupten.

2. Steuerliche Wettbewerbsfähigkeit im Vergleich zu Konkurrenzstandorten

Der starke internationale Wettbewerb um Schifffahrtsaktivitäten hat dazu geführt, dass bis heute nahezu alle namhaften Schifffahrtsnationen eine Tonnagesteuer implementiert haben. Neben 21 EU-Staaten kennen auch das Vereinigte Königreich, Norwegen, die USA, China, Indien, Japan, Südkorea und Südafrika dieses Modell. Wichtige Schifffahrtsstaaten, die keine Tonnagesteuer haben, bieten alternative Steuerregimes (z.B. Singapur). Im internationalen Vergleich haben Schifffahrtsunternehmen in der Schweiz damit einen steuerlichen Wettbewerbsnachteil, dies insbesondere seit Auslandaktivitäten mit der Abschaffung der kantonalen Steuerstaus im Rahmen der AHV-Steuervorlage (STAF) neu ordentlich besteuert werden. Die Tonnagesteuer wurde deshalb bereits im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III diskutiert. Das Parlament hat dieses Element jedoch an den Bundesrat zurückgewiesen, mit dem Auftrag, eine ordentliche Vernehmlassung durchzuführen.

Der nun vorgelegte Entwurf lehnt sich bezüglich Voraussetzungen sowie Bemessung eng an bestehende EU-Regelungen an und stellt die Schweiz somit hinsichtlich der Besteuerung der Hochseeschifffahrt auf eine gleiche Ebene. Damit können ein bestehender Nachteil beseitigt und wettbewerbsfähige Standortbedingungen im Bereich der Seeschifffahrt geschaffen werden.

Bei der Tonnagesteuer wird der Gewinn pauschal mittels Bemessung der gewerblich nutzbaren Transportkapazität (Nettotonnage) einer Flotte ermittelt. Die Steuerbelastung kann so unabhängig von Jahresendgewinn und konjunkturellen Schwankungen sehr einfach bestimmt und vorausgeplant werden. Allein die Möglichkeit, Unsicherheiten zu beseitigen, kann für die Standortwahl eines Unternehmens ausschlaggebend sein. Die Tonnagesteuer führt in profitablen Jahren zu einer geringeren Steuerbelastung, spiegelbildlich ist die Belastung jedoch in Jahren geringer Profitabilität höher als bei einer ordentlichen Gewinnbesteuerung. Selbst im Verlustfall bleibt die Tonnagesteuer geschuldet. Die Vorlage sieht deshalb ein Wahlrecht vor: Schifffahrtsunternehmen können die Tonnagesteuer für eine Dauer von 10 Jahren beantragen. Die Besteuerung unabhängig von der Profitabilität trägt zu einer Stabilisierung der Steuerzahlungen bei, was die Planbarkeit nicht nur für betroffenen Unternehmen, sondern insbesondere auch die die Fiskalbehörden massgeblich erleichtert.

Die internationale Akzeptanz des Steuermodells dürfte auch in absehbarer Zukunft weiterhin gegeben sein. So ist im Rahmen des internationalen OECD/G20-Projekt über eine globale Mindestbesteuerung eine explizite Ausnahme für die Hochseeschifffahrt vorgesehen. Dabei wird anerkannt, dass aufgrund der spezifischen wirtschaftlichen Bedingungen der Hochseeschifffahrt (hohe Kapitalintensität bei langer

Nutzungsdauer) spezielle Modelle wie die Tonnagesteuer sinnvoll sind, weil sie die Volatilität der Steuerbelastung verringern und damit eine stabilere Grundlage für langfristige Investitionen bieten.³ Sollen Schifffahrtsunternehmen mit anderen Worten in der Schweiz steuerlich gleich lange Spiesse vorfinden, ist und bleibt die Tonnagesteuer ein wirksames Instrument.

3. Gezielte Stärkung des Standorts mit Blick auf Wertschöpfung und Arbeitsplätze

Da das wichtigste Kapital im maritimen Sektor (i.e., die Schiffe) naturgemäss hochmobil sind, herrscht ein intensiver Standortwettbewerb um die mit dem Schiffsbetrieb verbundenen Aktivitäten. Attraktive Rahmenbedingungen sind deshalb essenziell, um wertschöpfungsintensive Aktivitäten und Arbeitsplätze am Standort Schweiz zu fördern. Die vom EFD eingesetzte Expertengruppe Steuerstandort (bestehend aus Vertretern von Bund, Kantonen, Wirtschaft und Wissenschaft) unterstützt denn auch die Einführung der Tonnagesteuer.⁴ Da es sich um eine äusserst gezielt wirkende Massnahme handelt, fallen die statischen Mindereinnahmen gering aus. Im Gegenzug dürfte die Wertschöpfung im Zusammenhang mit dem Betrieb von Hochseeschiffen zunehmen. So hat der Standort Schweiz doch zahlreiche weitere Vorteile zu bieten, wie die politische Stabilität, hochqualifizierte Fachkräfte, höchste Lebensqualität, einen wichtigen Finanzplatz sowie zahlreiche ansässige Rohstoffhandelsunternehmen, mit entsprechenden Synergien zur Hochseeschifffahrt.

Gemäss einer aktuellen Studie des Institut d'économie appliquée (CREA) der Universität Lausanne könnten eine Beschäftigungserhöhung in diesem Sektor um rund 3200 Arbeitsplätzen resultieren, sowie zusätzliche Steuereinnahmen von 84 Millionen Franken und Beiträge für die Sozialwerke in der Höhe von 96 Millionen Franken.⁵ Auch eine Studie von Oxford Economics ergibt am Beispiel der europäischen Schifffahrtsindustrie Effekte von vergleichbarer Grössenordnung.⁶

3.1 Verstärkte Anreize zur Verlagerung von Aktivitäten in die Schweiz

Damit das anvisierte Standortziel tatsächlich erreicht wird, müssen die Bestimmungen allerdings so praktikabel wie möglich ausgestaltet sein. Im Rahmen des international möglichen Ausgestaltungsspielraums muss die Schweiz zudem eine attraktive Lösung wählen. Diesbezüglich unterstützen wir die von der Branche vorgebrachten Verbesserungsvorschläge. Wichtig erscheinen insbesondere folgende Punkte:

- Gemäss Vorentwurf wird der Anwendungsbereich klar auf maritime Haupttätigkeiten sowie entsprechende Nebentätigkeiten (in eingeschränktem Umfang) beschränkt, was zu begrüssen ist. Aktivitäten, die direkt mit der Haupttätigkeit verknüpft sind (z.B. Vermietung von Containern, ohne welche ein Gütertransport nicht durchgeführt werden kann), sollten ebenfalls unter die Haupttätigkeit fallen. Gleichzeitig sollte die gesetzliche Formulierung flexibel genug sein, damit der in den EU-Leitlinien abgesteckte Anwendungsbereich auch in der Schweiz ausgeschöpft werden kann (bspw. der Einbezug der Vermietung des blossen Schiffs (Bareboat) und Tätigkeiten des technischen und des Crew-Managements).

³ OECD/G20 (2020) Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint, S. 40, <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm>

⁴ Steuerstandort Schweiz, Bericht der Expertengruppe Bund/Kantone/Wirtschaft/Wissenschaft, S.37, https://www.efd.admin.ch/efd/de/home/das-efd/nsb-news_list.msg-id-82238.html

⁵ Institut CREA d'économie appliquée (Mai 2020) Le pôle économique maritime suisse et la taxe au tonnage. https://da941c80-5cd9-4d51-93e1-cfa3d562ce79.filesusr.com/ugd/7c34ad_35678d68fb494192a203d80d20bcb1d9.pdf

⁶ Oxford Economics (2014) The economic value of the EU shipping industry. <https://www.ecsa.eu/images/2014-04-01%20Oxford%20Economics%20ECSA%20Report%20FINAL.pdf>

- Bei der Voraussetzung mit Bezug auf die Flagge ist eine grössere Flexibilität erforderlich. Gemäss Vorentwurf müssten an einem bestimmten Stichtag ein Mindestanteil von 60 Prozent der Flotte eines Schifffahrtsunternehmens unter schweizerischer beziehungsweise europäischer Flagge fahren. Damit würde die Nutzung der Tonnagesteuer in der Praxis für zahlreiche Unternehmen verunmöglicht. Sinnvoller erscheint eine Regelung gemäss den EU-Leitlinien, wonach Unternehmen mit weniger als 60 Prozent unter der EU/EWR-Flagge diesen Anteil erhöhen oder zumindest auf demselben Stand halten müssen.
- Verstärkt werden sollten hingegen die Bedingungen, welche die territoriale Lokalisierung der Betriebsaktivitäten in der Schweiz betreffen. Diesbezüglich erscheint eine Bestimmung über das Eigentum der Schiffe sinnvoll, die in der Verordnung präzisiert werden kann. So sollten Unternehmen die Tonnagesteuer in der Schweiz nur dann nutzen können, wenn ein vom Bundesrat festgelegter Mindestprozentsatz der Flottentonnage sich rechtlich oder wirtschaftlich im Besitz der Schifffahrtsgesellschaft befindet oder von dieser direkt betrieben werden.

4. Stärkung der ökologischen Nachhaltigkeit

Schliesslich sprechen auch umweltpolitische Erwägungen für das Projekt. So soll die Steuerbelastung gemäss Vorentwurf nach Umweltkriterien (verwendete Brennstoffe, schädliche Luftemissionen) abgestuft werden. Damit nimmt der Vorentwurf aktuelle Entwicklungen in der *International Maritime Organization* (IMO) auf, mit dem Ziel starke Anreize für ökologisch nachhaltige Schiffe bzw. Antriebssysteme zu setzen und die Treibhausgasemissionen einzuschränken.

Diesbezüglich sprechen wir uns für stärkere Anreize aus sowie dafür, zusätzliche ökologische Kriterien zu berücksichtigen. Zypern kennt beispielsweise eine maximale Ermässigung von 30 Prozent statt den vorgeschlagenen 20 Prozent. Zusätzlich zum Antriebssystem und den Luftemissionen, sollten nach Möglichkeit entsprechend dem norwegischen Modell auch Kriterien betreffend Abfallwirtschaft, Abwasser- und Ballastwasserbehandlung und Lärminderung mit aufgenommen werden. Mit Blick auf die Vollzugstauglichkeit könnte hierzu auf Schiffseigenschaften abgestellt werden, die sich direkt aus den international standardisierten Schiffsdokumenten ableiten lassen.

Für weitere technische Anpassungen der Vorlage verweisen wir auf die Stellungnahme von EXPERTsuisse sowie hinsichtlich der spezifischen wirtschaftlichen Bedingungen der betroffenen Branche auf die Stellungnahme der *Swiss Shipowners Association*, die wir unterstützen.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Stellungnahme und stehen Ihnen für Auskünfte gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüsse
economiesuisse



Dr. Frank Marty
Mitglied der Geschäftsleitung



Dr. Christian Frey
Stv. Leiter Steuern und Finanzen



Département fédéral des finances DFF adresse
Bundesgasse 3
3003 Bern

vernehmlassungen@estv.admin.ch

Berne, le 31 mai 2021 usam-Kr/ad

Réponse à la consultation

Loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer (Loi sur la taxe au tonnage)

Mesdames et Messieurs,

Plus grande organisation faitière de l'économie suisse, l'Union suisse des arts et métiers usam représente plus de 230 associations et quelque 500 000 PME, soit 99,8% des entreprises de notre pays. La plus grande organisation faitière de l'économie suisse s'engage sans répit pour l'aménagement d'un environnement économique et politique favorable au développement des petites et moyennes entreprises.

Le Conseil fédéral a ouvert le 24 février 2021 une procédure de consultation sur la loi fédérale sur la taxe au tonnage. L'usam soutient l'introduction d'une taxe au tonnage pour les navires de mer au sens du projet présenté.

I. Point de situation

La Suisse a un rôle non négligeable dans le transport maritime. La flotte contrôlée depuis la Suisse fait partie des plus grandes flottes marchandes au monde, (4^{ème} rang en Europe et 9^{ème} sur le plan mondial). Aujourd'hui, on compte une soixantaine de compagnies basées en Suisse exploitant plus de 900 navires et employant directement plus de 2'000 personnes. Cette branche à elle toute seule représente environ 0.4% du PIB Suisse.

L'idée d'introduire en Suisse une taxe au tonnage avait déjà été évoquée lors de l'élaboration de la RIEIII. À l'époque, l'usam s'était montrée favorable et avait soutenu cette idée lors des diverses auditions parlementaires. L'usam soutient ce projet puisqu'il va dans le sens d'une réduction de la charge fiscale sur les entreprises concernées.

II. Remarques particulières

1.1 Méthode alternative de calcul de l'impôt sur le bénéfice

La méthode d'imposition des bénéfices des sociétés de navigation maritime basé sur la taxe au tonnage conforme aux orientations communautaires, ainsi que les critères retenus, notamment la

jauge nette et le champ d'application vont dans la bonne direction. Ces nouvelles modalités d'imposition permettront de soutenir et promouvoir un secteur économique stratégique pour la Suisse en préservant sa compétitivité internationale et en permettant également de développer des perspectives d'attractivité pour le secteur. L'usam soutient cette nouvelle méthode.

1.2 Part minimale de la flotte sous pavillon suisse

Le barème proposé correspond à la moyenne des taxes au tonnage appliquées dans l'Union européenne. Si le lien avec un pavillon est bien entendu salué, en tant que condition posée par les orientations communautaires, le taux de référence de 60% de pavillon suisse ou européen paraît excessif. Ainsi, pour ne pas préjudicier la branche du transport maritime en Suisse, il vaudrait mieux s'en tenir aux orientations communautaires. Pour ce point, très spécifiquement, il y a lieu de prendre en compte les demandes formulées par la Swiss Shipowners Association.

1.3 Constitutionnalité du projet

Lors de l'élaboration de la RIE III, un avis de droit avait été rédigé par le prof. Robert Danon, qui considérait que la taxe au tonnage serait problématique du point de vue de l'égalité de traitement entre les secteurs de transport. Un autre avis de droit montre une certaine ouverture quant à la constitutionnalité de la taxe au tonnage. Cette dernière serait considérée comme un type particulier de prélèvement de l'impôt sur les bénéfices et ne pourrait pas s'appliquer pour fiscaliser une compagnie aérienne ou une entreprise de transports routiers.

1.4 Paramètres écologiques

Le projet du Conseil fédéral prévoit un allègement de la fiscalité pour les bateaux plus respectueux de l'environnement. Un élargissement de ces critères écologiques (par exemple un rabais maximum de 25% comme en Norvège) pourraient être soutenus, à la condition qu'ils soient simples à interpréter et applicables. Par ailleurs, les paramètres écologiques doivent être conçus uniquement dans le sens d'une incitation comme un bonus, c'est-à-dire sous forme de réduction d'impôt. En aucun cas, il ne doit être question de malus ou avoir un effet contraignant.

III. Conclusion

L'usam soutient l'introduction d'une taxe au tonnage pour les navires de mer. Toutefois, le barème de calcul de la taxe en fonction du tonnage, tel que présenté, doit répondre aux normes communautaires. Trop demander torpillerait le projet, compromettrait l'objectif pour la Suisse de pouvoir rivaliser dans la concurrence fiscale internationale et nuirait à la branche et donc à l'économie suisse. Un élargissement des critères écologiques devrait être amorcé tout en veillant à ce que ces derniers soient compréhensibles et pratiques.

Nous vous remercions de l'attention portée à notre prise de position et vous présentons, Mesdames et Messieurs, nos respectueuses salutations.

Union suisse des arts et métiers usam



Hans-Ulrich Bigler
Directeur



Alexa Krattinger
Responsable du dossier

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Bundesgasse 3
3003 Bern

vernehmlassungen@estv.admin.ch

Bern, 18. Mai 2021

Vernehmlassungsantwort zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

Sehr geehrter Herr Bundesrat Maurer
Sehr geehrte Damen und Herren

Besten Dank für Ihre Einladung zur Vernehmlassung. Der Schweizerische Gewerkschaftsbund (SGB) nimmt zur Einführung einer Tonnagesteuer gerne Stellung.

Bei der Tonnagesteuer handelt es sich um eine Pauschalbesteuerung, welche zu einer privilegierten, also tieferen Besteuerung führt. Diese gilt nur für die Schifffahrtsbranche. Der SGB hat sich im Rahmen der Unternehmenssteuerreformen mit Nachdruck für die Abschaffung der Steuerprivilegien insbesondere für internationale Grosskonzerne eingesetzt. Die Tonnagesteuer würde diese Abschaffung für eine Branche im Prinzip umkehren. Es wären Gewinnsteuersätze von einem bis zwei Prozent möglich. Eine pauschale Steuerberechnung führt also zu einer faktischen Nullbesteuerung, die Unternehmen würden aus der steuerlichen Verantwortung entlassen. In der Vorlage werden zwar mögliche dynamische Effekte einer privilegierten Besteuerung erwähnt, es könnten Mehrerträge resultieren. Aus den Erläuterungen geht hervor, dass diese Effekte unwahrscheinlich sind, sich also eher nicht realisieren lassen. Es ist auch nicht zu erwarten, dass sich zusätzliche Marktanteile gewinnen lassen. Dafür ist der Unterschied zwischen der ordentlichen und der privilegierten Besteuerung in der Schweiz zu gering.

Die Schifffahrt ist im Umbruch. In der Schweiz besteht seit einem halben Jahrhundert ein Bürgschaftssystem, seit 1992 sogar als System mit Solidarbürgschaften. Dieses stellte sich als hochproblematisch heraus. Der Bund bürgte für die übertriebenen unternehmerischen Risiken der Reedereien. Nach einigen Firmenpleiten wurden die Bürgschaften gezogen und der Bund musste gegen eine Viertelmilliarde Franken an Verlusten bezahlen. Bereits Ende 2016 beschloss der Bundesrat keine weiteren Bürgschaften zu sprechen. Das Programm läuft in den nächsten Jahren bis 2032 schrittweise aus. Diese Privilegierung fällt also weg. Heute verkehren praktisch keine Schiffe mehr unter Schweizer Flagge. Viele Schiffe verkehren heute mit Flaggen der «Billigflaggenländer», in denen weniger soziale und ökologische Standards gelten. Das ist problematisch, kann aber nur mit international koordinierten Regulierungen aufgehalten werden. Diese müssen der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit standhalten und dürfen nicht dazu führen, dass Fiskalerträge vernichtet werden.

Mit der Tonnagesteuer resultiert demnach auch kein Nutzen für die Arbeitnehmendenrechte. So findet die Abwanderung wie erwähnt in Billigflaggenländer statt und nicht in europäische Länder, trotz Tonnagesteuer. Die Besteuerung hängt nicht an der Schweizer Beflagung. Es profitieren alle Reedereien mit Sitz in der Schweiz, auch solche ohne Schiffe unter Schweizer Flagge. Diese grosszügigen Steuergeschenke für alle Schifffahrts-Unternehmen ohne erkennbaren Nutzen lehnt der SGB ab.

Aus juristischer Sicht ist die Tonnagesteuer ebenfalls mindestens problematisch, auch wenn hier verschiedene Einschätzungen bestehen. Wie bisher auch der Bundesrat und das Bundesamt für Justiz beurteilt der SGB die Tonnagesteuer als verfassungsmässig bedenklich. Es fehlt die verfassungsmässige Grundlage für eine Tonnagesteuer. Weiter wäre die Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit nicht mehr gegeben. Die Privilegierung einer einzigen Transportbranche gegenüber den anderen ist ebenfalls aus Sicht der Rechtsgleichheit nicht haltbar.

Der SGB lehnt das Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen entsprechend ab.

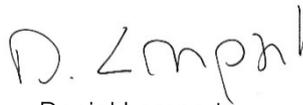
Besten Dank für die Kenntnisnahme.

Freundliche Grüsse

SCHWEIZERISCHER GEWERKSCHAFTSBUND



Pierre-Yves Maillard
Präsident



Daniel Lampart
Leiter SGB-Sekretariat
und Chefökonom

An den
Vorstand der Schweizerischen Steuerkonferenz

Zürich, 26. März 2021

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen (Tonnagesteuergesetz)

Geschätzte Kolleginnen und Kollegen

Der Bundesrat hat am 24. Februar 2021 das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) beauftragt, ein Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen (Tonnagesteuergesetz) durchzuführen, mit Frist bis zum 31. Mai 2021. Die SSK ist eingeladen, zu den Entwürfen Stellung zu nehmen.

Die Präsidentin SSK hat die Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern (AGUN) aufgefordert, einen Entwurf für eine Stellungnahme zu erarbeiten. Dieser kann gleichzeitig als Muster-Stellungnahme für die Kantone dienen. Unter Beizug einer Vertreterin des von der Vorlage hauptbetroffenen Kantons Genf hat die AGUN die Vorlage an ihrer Videokonferenz vom 11. März 2021 beraten und die nachfolgende Muster-Stellungnahme verabschiedet:

„Schreiben an das Eidgenössische Finanzdepartement EFD
Zustellung auch per E-Mail als PDF- und Worddokument an vernehmlassungen@estv.admin.ch

Sehr geehrte Damen und Herren

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 24. Februar 2021, mit dem Sie uns die Entwürfe zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen (Tonnagesteuer) zur Stellungnahme unterbreitet haben. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und äussern uns gerne wie folgt:

1. Zur Vorlage

Die Vorlage geht ursprünglich auf die Motion 14.3909 im Nationalrat zurück und wurde im Zusammenhang mit der Unternehmenssteuerreform III als Massnahme zur Aufrechterhaltung der Standortattraktivität für Schifffahrtsunternehmen nach Wegfall der kantonalen Steuerstatus in Erwägung gezogen. Aufgrund von verfassungsrechtlichen Bedenken und unterschiedlichen Verlautbarungen der Kantone hat der Bundesrat verzichtet, die Einführung der Tonnagesteuer in die Unternehmenssteuerreform III aufzunehmen. Nach den diesbezüglichen parlamentarischen Beratungen wurde auf eine Aufnahme der Bestimmungen zur Tonnagesteuer in die Unternehmenssteuerreform III verzichtet. Nachdem ein zweites Rechtsgutachten mit Bezug auf die Verfassungsmässigkeit der Tonnagesteuer zu einem positiven Urteil gekommen war, wurde der Bundesrat vom Parlament Mitte 2016 beauftragt, die Verfassungsgrundlage einer Tonnagesteuer zu prüfen, die Formulierung der ursprünglich vorgesehenen Bestimmungen zu überarbeiten und anschliessend bei den Kantonen und den interessierten Kreisen eine Vernehmlassung durchzuführen. Am 14. Oktober 2020 hat der Bundesrat das EFD zur Erarbeitung

einer Vernehmlassungsvorlage zur Einführung einer Tonnagesteuer unter besonderer Berücksichtigung der Frage ihrer Verfassungsmässigkeit beauftragt.

Mit der Tonnagesteuer soll aufgrund von betrieblichen Kennzahlen aus dem Betrieb von Seeschiffen (Frachtvolumen; Anzahl Betriebstage) eine einfache und alternative Methode zur sonst üblichen Gewinnermittlung nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (Art. 24 StHG; Art. 58 Absatz 1 DBG) eingeführt werden. Die Tonnagesteuer ist aber auf das Ergebnis aus den Kernaktivitäten Bereederung, Befrachtung und Betrieb von Seeschiffen inklusive Erträge aus dem Besitz und der Veräusserung von Seeschiffen sowie den Gewinn aus Nebenaktivitäten an Bord im Umfang von maximal 50 Prozent des Gewinns aus dem Betriebs des Seeschiffs beschränkt; das Ergebnis aus weiteren Aktivitäten des Seeschiffahrtsunternehmens, namentlich jenes aus Handelsaktivitäten, soll weiterhin der ordentlichen Gewinnsteuer unterliegen. Die Bemessungsgrundlage für die Tonnagesteuer kann gestützt auf Richtlinien des Bundesrates um maximal 20 Prozent ermässigt werden, wenn das Antriebssystem des Schiffs bestimmte ökologische Anforderungen erfüllt und insbesondere geringe Luftverschmutzung verursacht.

Die Bemessungsgrundlage für die Tonnagesteuer unterliegt einem aufgrund der Nettraumzahl gestaffelten Tarif. Gemäss Erläuterungsbericht führt dieser Tarif bei rentablen Unternehmen zu einer vergleichsweise tiefen Besteuerung, welche aber auch dann greift, wenn der Betrieb von Seeschiffen zu Verlusten führt. Daher ist die Anwendung der Tonnagesteuer für die Unternehmen optional. Detaillierte Bestimmungen zu den Voraussetzungen und zur Dauer der Anwendung der Tonnagesteuer, zur Bewertung der schiffahrtsbezogenen Vermögenswerte und Verpflichtungen bei späterem Übergang zur ordentlichen Besteuerung und zur Verlustverrechnung erleichtern den Vollzug und beschränken Möglichkeiten zur ungerechtfertigten Steueroptimierung.

Gemäss Vernehmlassungsvorlage kommt eine tonnagebasierte Gewinnermittlung bei Seeschiffahrtsunternehmen gegenwärtig bei insgesamt 21 EU-Mitgliedländern zur Anwendung. Diese unterliegt einer periodischen Prüfung durch die EU-Kommission. Die vorgesehenen Bestimmungen zu den Anwendungsvoraussetzungen und zur Berechnung der Bemessungsgrundlage orientieren sich daher an den Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr. Weiter wird die Tonnagesteuer gegenwärtig auch von der OECD nicht als schädliche Steuerpraktik eingestuft.

Da die ESTV über keine statistischen Daten verfügt, können die Auswirkungen auf die Steuererträge von Bund und Kantonen nicht verlässlich geschätzt werden. Da die Einführung der Tonnagesteuer ein gezieltes Mittel zur Erhaltung gleich langer Spiesse im Standortwettbewerb für Schifffahrtsunternehmen darstellt, rechnet der Bundesrat damit, dass allfällige Mindereinnahmen gering ausfallen.

2. Beurteilung

2.1 Zur Einhaltung der internationalen Rahmenbedingungen

Da sich die Ausgestaltung der Bestimmungen zur Tonnagesteuer insbesondere mit Bezug auf die Voraussetzungen für die Anwendung und die gestaffelte Tarifierung der Tonnagesteuer eng an die bestehenden Regelungen der EU anlehnt und die Tonnagesteuer derzeit auch nicht Gegenstand der Aktivitäten der OECD zur Vermeidung schädlicher Steuerpraktiken ist, kann davon ausgegangen werden, dass die gemäss Vernehmlassungsvorlage ausgestaltete Tonnagesteuer den internationalen Rahmenbedingungen entspricht.

2.2 Zur Frage der Verfassungsmässigkeit

In zwei Rechtsgutachten wurde die Frage der Verfassungsmässigkeit der Tonnagesteuer kontrovers beurteilt. Stellt man die Grundätze der Rechtsgleichheit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in den Vordergrund und berücksichtigt man dabei, dass damit andere Zweige insbesondere des Transportsektors steuerlich benachteiligt würden, bestehen im Sinne des Rechtsgutachtens Danon tatsächlich Bedenken. Folgt man dagegen den Überlegungen des Gutachters Oberson, dass es sich bei der Tonnagesteuer um eine besondere Erhebungsart der Gewinnsteuer handle und

dass sich die ausserfiskalische Zielsetzung auf Artikel 101 BV (Aussenwirtschaftspolitik) und Artikel 103 BV (Strukturpolitik) abstützen lasse, kommt man zu einem anderen, positiven Ergebnis. Ausschlaggebend dürfte letztlich sein, dass die Schweiz mit der Aufhebung der kantonalen Steuerstatus mit dem Bundesgesetz über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) nach Ablauf der Übergangsregelung von Artikel 78g StHG an Standortattraktivität auch für die hochmobilen Schifffahrtsunternehmen eingebüsst hat, insbesondere auch deshalb, weil zahlreiche EU-Mitgliedstaaten eine tonnagebasierte Gewinnermittlung kennen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die EU ihrerseits bei der Formulierung ihrer Beihilferegeln unter dem Druck der Verhinderung der Ausflagging der Gemeinschaftsflotte in Offshore-Gebiete stand. Aus diesen Gründen kann die Schlussfolgerung des Bundesrates nachvollzogen werden, dass die Einführung der Tonnagesteuer mit Blick auf die Standort- und Fiskalinteressen von Bund und Kantonen ein geeignetes Instrument ist, gleich lange Spiesse im internationalen Standortwettbewerb auch nach Wegfall der kantonalen Steuerstatus zu erhalten. Sie ergänzt die mit der STAF eingeführten Ermässigungen auf den Erträgen aus Patenten und vergleichbaren Rechten, den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen und den Abzug auf Eigenfinanzierung. Diese stehen zwar sämtlichen Unternehmen zur Verfügung, wirken aufgrund der Anwendungsvoraussetzungen im Ergebnis aber auch nur in einzelnen Branchen.

Ausschlaggebend für die Beurteilung der Verfassungsmässigkeit wird aber letztlich die Verhältnismässigkeit der Tonnagesteuer sein sowie die Frage, ob das öffentliche Interesse die Ungleichbehandlung von anderen Unternehmen rechtfertigt. Diese Beurteilung muss die AGUN den politischen Entscheidungsträger der einzelnen Kantone überlassen und sich daher auf eine rein steuertechnische Beurteilung der Vorlage beschränken.

2.3 Zur Harmonisierung

Die Bestimmungen finden bei der direkten Bundessteuer und gleichlautend obligatorisch bei der Gewinnsteuer der Kantone Anwendung. Dies erleichtert den Vollzug und die Transparenz der schweizerischen Unternehmensbesteuerung. Der schweizweit einheitlich nach den Bestimmungen zur Tonnagesteuer ermittelte Betrag wird als Teil der Steuerbemessungsgrundlage zu dem nach Art. 24 – 26a StHG bzw. Artikel 58 – 72 DBG bzw. nach den entsprechenden Bestimmungen zur selbständigen Erwerbstätigkeit ermittelten übrigen Ergebnis addiert. Die Tarifautonomie der Kantone wird durch die Tonnagesteuer nicht eingeschränkt.

2.4 Zur Ausgestaltung im internen Recht

Die Ausführungen zu den folgenden Bestimmungen der direkten Bundessteuer gelten sinngemäss für die inhaltlich gleichlautenden Bestimmungen im StHG:

- Artikel 73 DBG: Gegenstand der Tonnagesteuer:
Die Bestimmungen zu Steuersubjekt und zu den Aktivitäten der Schiffe richten sich nach den Leitlinien der EU und lassen sich im Vollzug gut fassen. Zu begrüssen ist auch die Unterscheidung zwischen dem Gewinn aus Nebenaktivitäten, welcher unter gewissen Voraussetzungen ebenfalls unter die Tonnagesteuer fällt (Artikel 73 Absatz 4) und den übrigen Gewinnen, welche der ordentlichen Besteuerung unterliegen. Damit wird eine Ungleichbehandlung insbesondere von Unternehmen, welche Handelsaktivitäten ausüben und keine eigenen Seeschiffe betreiben, sichergestellt. Hingegen ist in Artikel 73 Absatz 4 unklar, ob sich die 50%-Voraussetzung auf den nach Artikel 75 berechneten Gewinn oder auf den Grundsätzen des Handelsrechts ermittelten Gewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs bezieht. Wir schlagen daher folgende Präzisierung vor:

Antrag zu Artikel 73 Absatz 4 E-DBG:

⁴ Der Tonnagesteuer ... des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten an Bord unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern er höchstens 50 Prozent des nach Handelsrecht ermittelten Gewinns aus dem Betrieb des Schiffs beträgt.

- Artikel 75 DBG: Berechnung
Bei der Tonnagesteuer handelt es sich um eine spezielle Art der steuerlichen Gewinnermittlung, welche für jedes einzelne Seeschiff zu erfolgen hat. Der Ertrag und Aufwand aus dem Betrieb der Seeschiffe ist aber auch in der nach den Bestimmungen von Artikel 957 ff. OR erstellten Jahresrechnung enthalten und daher in denjenigen Unternehmen aus der handelsrechtlich massgebenden Erfolgsrechnung zu eliminieren, welche entweder nicht alle Seeschiffe der Besteuerung nach dem Tonnagesteuergesetz unterstellen und/oder noch andere Aktivitäten ausüben, deren Ergebnis nicht der Tonnagebesteuerung zugeführt wird. Der steuerbare Reingewinn aus dem Betrieb der Seeschiffe ist dann dem verbleibenden handelsrechtlich massgebenden Reingewinn hinzuzurechnen.

Dieser Mechanismus ist systematisch korrekt, wird in der Veranlagungspraxis aber zu erheblichen Problemen und entsprechendem Aufwand bei der sachlichen Abgrenzung des handelsrechtlich massgebenden Ergebnisses aus dem Betrieb jener Seeschiffe führen, welche der Tonnagesteuer unterstellt werden sollen. Somit sind, ausgehend vom handelsrechtlich massgebenden Ergebnis, zwei Spartenrechnungen zu führen: Eine zur Abgrenzung des Ergebnisses aus dem Betrieb von Seeschiffen und dem Ergebnis aus übrigen Aktivitäten, und eine zweite, welche das Ergebnis aus dem Betrieb von Seeschiffen aufteilt auf diejenigen Seeschiffe, welche unter die Tonnagesteuer unterstellt werden sollen und diejenigen, deren Ergebnis ordentlich besteuert werden sollen. In steuerlicher Hinsicht ist diese Abgrenzung von Bedeutung, weil die Seeschiffe mit einem negativen Ergebnisbeitrag nicht der Tonnagesteuer unterstellt werden, damit deren Verluste mit dem übrigen Gewinn des Schifffahrtsunternehmens verrechnet werden können.

Diese Problematik könnte zwar entschärft werden, wenn das Seeschifffahrtsunternehmen entweder alle Seeschiffe der Tonnagebesteuerung insgesamt unterstellt oder dann auf die Tonnagebesteuerung verzichtet. Zur Gewährleistung einer gewissen Kontinuität der Modalität der Besteuerung und zur Beschränkung von diesbezüglichen kurzfristigen Steueroptimierungsmöglichkeiten sind in Artikel 76 DBG zu Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung auch bei Bezugnahme auf einzelne Seeschiffe zweckmässige Bestimmungen vorgesehen. Im Erläuterungsbericht wird denn auch zutreffend darauf hingewiesen, dass diese Konzeption der gleichen Logik folgt, wie sie bereits bei der Berechnung des Reingewinns aus Patenten und vergleichbaren Rechten gemäss Artikel 24b StHG zur Anwendung gelangt und sich in der Praxis zu etablieren beginnt.

- Artikel 76 DBG: Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung:
Auch diese Bestimmungen, welche zu begrüessen sind, lehnen sich an jene der EU Leitlinien an. Sie verhindern auf zweckmässige und wirksame Weise kurzfristige und ungerechtfertigte Steueroptimierungsmöglichkeiten, welche anderen ordentlich besteuerten Unternehmen nicht zugänglich sind. Ferner werden die steuerlich massgebenden Gewinnsteuerwerte festgelegt und die Vorjahresverlustverrechnung geregelt.
- Artikel 77 DBG: Umstrukturierung:
Eine Beschränkung von gewinnsteuerneutralen Übertragungen von Seeschiffen, welche der Tonnagesteuer unterliegen, wäre nicht sachgerecht. Die alternative Methode zur Gewinnermittlung bringt es aber mit sich, dass Bestimmungen, welche Artikel 61 DBG ergänzen, zu erlassen sind für jene Seeschiffe, deren Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Übertragung der Tonnagesteuer unterliegen mit Bezug auf die massgebenden Gewinnsteuerwerte und die Fortdauer und die Modalitäten der Tonnagebesteuerung in der aufnehmenden Gesellschaft. Auch diese Bestimmungen sind zu begrüessen.
- Ergänzende Bestimmungen für die kantonale Gewinnsteuer:
 - Artikel 29 Absatz 3 StHG:
Fakultativ können Kantone Ermässigungen auf Eigenkapital, das auf Patente und vergleichbare Rechte, für den Beteiligungsabzug qualifizierende Beteiligungsrechte und Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, neu auch Ermässigungen auf dem Eigenkapital, das auf Seeschiffe entfällt, gewähren. Diese Erweiterung, welche im Rahmen der STAF zum Ausgleich von tarif-

mässigen Erleichterungen für die abgeschafften kantonalen Steuerstatus eingeführt wurden, ist gerechtfertigt, weil zahlreiche Seeschiffahrtsunternehmen bisher als kantonale Statusgesellschaft besteuert worden sind.

- Artikel 72xx: Anpassung der kantonale Gesetzgebung:
Die analoge Anwendung der Bestimmungen des Tonnagesteuergesetzes für die direkte Bundessteuer und die kantonale Gewinnsteuer im Rahmen der vertikalen Steuerharmonisierung bringt es mit sich, dass die Bestimmungen des Tonnagesteuergesetzes auf den gleichen Zeitpunkt in Kraft gesetzt werden müssen. Gemäss Erläuterungsbericht wird der Bundesrat der von den Kantonen zur Umsetzung im kantonalen Recht benötigte Zeit bei der Inkraftsetzung Rechnung tragen.
Wir weisen jedoch darauf hin, dass die Übergangsbestimmung zur Behandlung von stillen Reserven gemäss Artikel 72g StHG und zahlreiche kantonale Praxen zur gewinnsteuerunwirksamen Aufdeckung der stillen Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung am 31. Dezember 2024 ausläuft. Wenn die Tonnagesteuer eingeführt werden soll, dann müssten die Bestimmungen zur Verhinderung von Wegzügen auch auf der kantonalen Ebene spätestens auf den 1. Januar 2025 in Kraft gesetzt werden können.

3. Schlussfolgerung

Mit Ausnahme des Antrags zur Präzisierung von Artikel 73 Abs. 4 E-DBG kann dem Vorentwurf und dem erläuternden Bericht aus steuertechnischer Sicht zugestimmt werden.

Zur Verfassungsmässigkeit und zur Frage, ob das öffentliche Interesse die besondere steuerliche Behandlung von Schiffahrtsunternehmen und die damit verbundene Ungleichbehandlung von anderen Unternehmen rechtfertigt, kann die AGUN nicht abschliessend Stellung nehmen. Sie weist jedoch darauf hin, dass auch die Expertengruppe Bund/Kantone/Wirtschaft/Wissenschaft davon ausgeht, dass mit der Tonnagesteuer für die in der Schweiz ansässigen Schiffahrtsunternehmen im internationalen Wettbewerb gleich lange Spiesse geschaffen werden und es sich um eine äussert gezielt wirkende Massnahme mit geringen finanziellen Auswirkungen zur Erhaltung der bisherigen Standortattraktivität handelt (Bericht vom 4. Dezember 2020, Seite 31).

Freundliche Grüsse

Schweizerische Steuerkonferenz
AG Unternehmenssteuern
Der Vorsitzende

Dr. Jürg B. Altorfer

Monsieur le Conseiller fédéral
Ueli Maurer
Département fédéral des finances
3003 Berne

Par courrier électronique :
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Paudex, le 11 mai 2021
JHB/NAS

Loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer : réponse à la consultation

Monsieur le Conseiller fédéral,

Nous vous remercions de nous avoir consultés et avons pris connaissance de l'objet cité sous rubrique. Vous trouverez ci-dessous nos remarques et commentaires.

1. Remarques générales

Bien que sans accès direct à la mer, la Suisse - et plus particulièrement ses entreprises - est un acteur non négligeable du transport maritime. Ainsi plus de 60 sociétés domiciliées dans notre pays sont actives dans ce domaine, qu'il s'agisse de fret maritime, de transport de passagers (croisières) ou d'autres activités maritimes. Environ 900 navires sont détenus par ces sociétés. Sur le plan du tonnage, notre pays occupe la 11^{ème} place sur le plan mondial et la 5^{ème} en Europe. Ces éléments démontrent, si cela était nécessaire, que la branche présente une importance économique pour notre pays, outre les éléments liés à la politique d'approvisionnement.

Nous attachons une importance particulière aux conditions-cadres dans lesquelles le monde économique est appelé à évoluer. Les entreprises sont mobiles - particulièrement dans le domaine maritime - et les décisions de domiciliation ont des effets significatifs sur l'emploi. Pour un pays comme la Suisse, en concurrence avec nombre de pays développés, des conditions attractives sont de rigueur pour maintenir, voire développer son tissu économique et ainsi créer richesse et emplois. Si elles ne sont pas toujours déterminantes, les conditions fiscales sont importantes, tout particulièrement lorsque nos concurrents développent des systèmes fiscaux plus avantageux que celui que nous connaissons.

La taxe au tonnage pour les navires de mer n'est pas à proprement parler une nouveauté, puisqu'elle est connue depuis plus de soixante ans à l'étranger. Elle a toutefois suscité un regain d'intérêt depuis une vingtaine d'années, au point que 21 Etats membres de l'Union européenne (UE) l'ont adoptée, ainsi que des pays comme les Etats-Unis, la Corée du Sud, le Japon ou la Chine. Au vu de cette popularité croissante, l'importance de son introduction dans le système fiscal suisse prend une importance particulière pour nous permettre de rivaliser à armes égales avec la concurrence internationale.

Pour ces motifs, nous entrons volontiers en matière sur la mise en place d'une taxe au tonnage dans le droit fiscal suisse.

2. Remarques particulières

2.1 Le système retenu

En tant que mode de fiscalisation particulière de l'impôt sur le bénéfice relatif à l'exploitation des navires de mer, les critères retenus, notamment la jauge nette et le champ d'application (transport de marchandises ou de passagers, affrètement au voyage ou au temps et location, à l'exception des activités de négoce ou liées à un affrètement coque nue) peuvent être suivis. La dégressivité de la taxe en fonction du tonnage selon un barème précis – applicable tant dans la LIFD que dans LHID – peut aussi être accueillie favorablement. Nous relevons à cet égard que le barème proposé correspond à la moyenne des taxes au tonnage appliquées dans l'Union européenne. Il conviendra de ne pas aller au-delà dans le projet définitif qui sera soumis aux Chambres, plusieurs pays connaissant des échelles plus avantageuses.

2.2 Les exigences écologiques

Le projet prévoit une incitation fiscale au respect d'exigences écologiques, en ce sens qu'un rabais sur la taxe au tonnage, au maximum de 20%, serait accordé lorsqu'un système de propulsion respectueux de l'environnement est installé sur le navire. On sait que la question des émissions de dioxydes de soufre provenant des moteurs marins – utilisant souvent du carburant de piètre qualité – fait l'objet de débats et que des règles progressivement plus exigeantes sont mises en place sur le plan international, et ce bien que la part du transport maritime aux émissions de CO₂ reste contenue, puisque légèrement inférieure à 3%. Dès lors, l'outil de l'incitation fiscale paraît adapté pour contribuer à la réduction des émissions et nous pouvons y souscrire. Il conviendra cependant que, les dispositions précises de l'octroi du rabais fiscal n'étant qu'esquissées dans le rapport de consultation, d'une part les critères autorisant un rabais soient les plus pratiques possibles tout en demeurant concrètement réalisables, d'autre part que l'échelonnement prévu en fonction de critères écologiques récompense déjà des comportements vertueux, même s'ils ne constituent pas le summum des mesures possibles. Nous relevons dans ce cadre que la Norvège octroie un rabais maximum de 25% pour les meilleurs comportements et considérons que ce taux pourrait avantageusement être repris dans notre future législation.

2.3 La compatibilité sur le plan international

En incorporant dans le droit suisse la plupart des éléments déjà connus de la taxe au tonnage sur le plan international, notamment au sein de l'UE, on minimise les risques. Ainsi, nous relevons avec satisfaction que ce dispositif ne serait pas en contradiction avec les normes touchant les aides d'Etat, qui sont certes en principe interdites dans l'UE mais peuvent faire l'objet d'une approbation par la Commission (comme de nombreuses autres aides d'Etat par ailleurs). Au demeurant, la perception de l'UE de la taxe au tonnage – un instrument destiné à promouvoir le secteur maritime (...) pour garantir la compétitivité de la navigation maritime européenne sur le plan mondial, maintenir le savoir-faire et les emplois dans ce secteur et empêcher les délocalisations – peut parfaitement être reprise dans notre pays. Nous relevons aussi que la taxe au tonnage a été considérée comme respectant les règles de l'UE et de l'OCDE en matière d'optimisation fiscale.

2.4 La compatibilité avec l'ordre constitutionnel

Nous partageons la position défendue par le prof. Xavier Oberson quant à l'admissibilité de la taxe au tonnage. Nous ne pouvons en effet nous rallier aux considérations défendues par le prof. Robert Danon, notamment lorsqu'il considère que les principes de l'égalité en matière d'imposition et de l'imposition selon la capacité économique seraient violés et que la taxe au tonnage serait problématique du point de vue de l'égalité de traitement entre les secteurs de transport.

En effet, la taxe au tonnage serait inconcevable pour fiscaliser une compagnie aérienne ou une entreprise de transports routiers. Prétendre à une égalité de traitement suppose aussi que les éléments fondant l'imposition soient comparables. Il n'existe ainsi pas à nos yeux d'équivalence entre un transport terrestre, un transport aérien et un transport maritime qui tous obéissent à leurs propres spécificités. Nous relevons ainsi qu'aucun pays de l'UE n'a instauré de taxe au tonnage pour le trafic aérien.

Nous pouvons en conséquence nous rallier à la position défendue dans le rapport, pour les raisons ci-dessus et pour tenir compte des intérêts en jeu pour la place économique suisse qui doit bénéficier autant que possible de conditions à même de garantir sa compétitivité. L'introduction de la taxe au tonnage permet à notre pays de bénéficier de conditions comparables à celles de ses concurrents européens, ce d'autant plus que les règles applicables sont très proches de celles communément admises dans l'UE.

3. Conclusions

Nous soutenons l'introduction d'une taxe au tonnage pour les navires de mer au sens du projet présenté. Nous insistons cependant pour que le barème de calcul de la taxe en fonction du tonnage, tel que présenté, ne soit pas revu à la hausse. Cela aurait pour effet de compromettre l'objectif premier de la législation, qui doit permettre à la place économique suisse de regagner en compétitivité. En outre, nous plaidons pour que les critères qui seront déterminés pour l'octroi du rabais écologique soient clairs, pragmatiques et réalisables ainsi que pour un échelonnement du rabais pouvant aller au maximum à 25%. Cette incitation fiscale écologique devrait débiter dès les premières mesures d'amélioration prises par le contribuable.

Nous vous remercions de l'attention que vous aurez prêtée à nos lignes et vous prions de croire, Monsieur le Conseiller fédéral, à l'assurance de notre haute considération.

Centre Patronal



Jean-Hugues Busslinger

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Bundesgasse 3,
3003 Bern

Herr Lukas Schneider
Eidgenössische Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65,
3003 Bern

Per E-Mail an: vernehmlassungen@estv.admin.ch

Bern, 28. Mai 2021

Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen – Stellungnahme SwissHoldings

Sehr geehrter Herr Bundesrat Maurer,
Sehr geehrter Herr Schneider,
Sehr geehrte Damen und Herren,

Wir bedanken uns bestens für die Gelegenheit zur Stellungnahme im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen.

Wir begrüssen die Einführung der Tonnagesteuer auf Seeschiffen, die einen strategisch wichtigen Wirtschaftssektor der Schweiz und die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Landes erhält und fördert. Durch die Einführung der Tonnagesteuer stellt sich die Schweiz hinsichtlich der Besteuerung von Schifffahrtsaktivitäten auf die gleiche Ebene wie Konkurrenzstandorte¹ und stärkt die Standortattraktivität sehr gezielt in einem hochmobilen und kompetitiven Sektor. Die Einführung der Tonnagesteuer in der Schweiz stünde auch im Einklang mit den Leitlinien der Europäischen Union (EU). Im Hinblick auf das Digitalbesteuerungsprojekt der OECD, dass in Säule 2 globale Mindestbesteuerungsvorgaben einführen wird, ist die Einführung einer Tonnagesteuer ebenfalls gewinnbringend. Denn die Regeln der Säule 2 dürften die steuerliche Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz erheblich beeinträchtigen (derzeit wird ein Satz von 15% oder mehr diskutiert). Für die Tonnagesteuer werden die neuen globalen Regeln der OECD voraussichtlich eine Ausnahme vorsehen. Somit müssen sich Staaten, die eine Tonnagesteuer vorsehen, nicht an die globalen Mindestbesteuerungsvorgaben halten. Dies führt dazu, dass im globalen Schiffsfrachtverkehr Staaten mit einer Tonnagesteuer steuerlich attraktiver sein werden, als solche ohne. Die Schweiz hat daher faktisch gar keine andere Wahl als eine solche Steuer einzuführen und

¹ Nahezu alle namhaften Schifffahrtsnationen haben eine Tonnagesteuer implementiert. Dieses Modell kennen neben 21 EU-Staaten auch etwa das Vereinigte Königreich, Norwegen, die USA, China, Indien, Japan, Südkorea und Südafrika. Wichtige Schifffahrtsstaaten, die keine Tonnagesteuer kennen, bieten stattdessen alternative Steuerregimes an (so bspw. Singapur). Im internationalen Vergleich haben Schifffahrtsunternehmen in der Schweiz damit aktuell einen steuerlichen Wettbewerbsnachteil.



gleich lange Spiesse mit dem Ausland zu schaffen, um die Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandorts Schweiz zu sichern.

Die Vorlage würde

- der Hochseeschifffahrt als strategisch wichtiger Wirtschaftssektor Rechnung tragen sowie einen Beitrag zum Erhalt der Schweizer Hochseeflotte und somit zur Versorgungssicherheit leisten.
- der Umwelt Rechnung tragen, indem Umweltkriterien² für die Steuerbelastung gemäss Vorentwurf massgeblich sind. Damit nimmt die Vorlage aktuelle Entwicklungen in der International Maritime Organization (IMO) – eine Sonderorganisation der Vereinten Nationen – auf, mit dem Ziel, Treibhausgasemissionen zu senken. Zusätzliche stärkere Anreize in Form von ökologischen Kriterien wie bspw. Abwasser- und Ballastwasserbehandlung oder Lärminderung, wären zu begrüssen.
- Unsicherheiten beseitigen, was für die Standortwahl eines Unternehmens sehr oft ausschlaggebend ist. Somit kann mittels der Tonnagesteuer die Steuerbelastung – unabhängig vom Jahresendgewinn sowie von konjunkturellen Schwankungen – leicht bestimmt und genau vorausgeplant werden. Dabei wird der Gewinn pauschal mittels Bemessung der gewerblich nutzbaren Transportkapazität (Nettotonnage) einer Flotte ermittelt.

Wichtig festzuhalten ist zudem, dass die Bestimmungen so praktikabel wie möglich ausgestaltet werden sollten, damit das anvisierte Standortziel erreicht wird. Weiter sollte die gesetzliche Formulierung flexibel ausgestaltet sein, damit der in den EU-Leitlinien abgesteckte Anwendungsbereich auch in der Schweiz ganz ausgeschöpft werden kann³.

Für technische Anpassungen der Vorlage an die spezifischen wirtschaftlichen Bedingungen der betroffenen Branche verweisen wir auf die Stellungnahme der Swiss Shipowners Association, die von SwissHoldings unterstützt wird.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Stellungnahme und stehen Ihnen für allfällige weitere Auskünfte jederzeit gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüsse

SwissHoldings
Geschäftsstelle

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Dr. Rumo".

Dr. Gabriel Rumo
Direktor

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Antal".

Claudiu A. Antal
Fachreferent nationales und internationales
Steuerrecht

² Bspw. verwendete Brennstoffe, schädliche Luftemissionen.

³ Bspw. der Einbezug der Vermietung des blossen Schiffs (Bareboat), Tätigkeiten des technischen Managements sowie des Crew-Managements.



Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

Genf, 16. April 2021

Referenz: Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

Sehr geehrter Herr Schneider,

Die Swiss Trading & Shipping (STSA) begrüsst das Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen und verdankt hiermit die Gelegenheit Stellung nehmen zu können.

Die STSA ist eine nicht-gewinnorientierte und politisch neutrale Vereinigung. Wir vertreten Unternehmen, die im Rohstoffhandel und dessen Finanzierung sowie in damit verbundenen Dienstleistungen tätig sind. Seit der Gründung im Jahr 2014 fungiert die STSA als Dachverband für den Sektor in der Schweiz und vereint damit drei regionale Verbände (Genf, Zug, Lugano) mit mehr als 180 Mitgliedern und Institutionen. Damit eingeschlossen sind auch Mitglieder, die in der Schifffahrtsindustrie tätig sind, darunter Handelsreeder, Schiffseigner und Charterer (Schiffsmieter) sowie Händler von Schiffskraftstoffen, wobei die Mehrheit in der Kategorie der Charterer zu verordnen ist.

Die geplante Einführung der Tonnagesteuer in der Schweiz soll gemäss Vorlage ein Förderinstrument für die Seeschifffahrt in der Schweiz sein, dessen Bemessungsgrundlage dabei nicht der effektiv erwirtschaftete Gewinn, sondern das pauschal mit der Nettoraumzahl errechnete Frachtvolumen des Hochseeschiffs pro Betriebstag sein soll. Der Bundesrat formuliert dabei das Ziel, gleich lange Spiesse mit dem Ausland zu schaffen, so dass die Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandorts Schweiz und der hiesigen Schifffahrt gesichert werden kann. Die STSA begrüsst demzufolge die Ziele des Bundesrats, sich für einen wettbewerbsfähigen Schweizer Standort im Bereich der Seeschifffahrt einzusetzen und dafür die erforderlichen Rahmenbedingungen schaffen zu wollen. Die Einführung der Tonnagesteuer, die international breit akzeptiert und insbesondere in der Europäischen Union verbreitet ist, kann dabei ein weiteres Element in der Standortförderung der Schweizer Seeschifffahrt darstellen.

Der vorliegende Gesetzesentwurf zur Einführung der Tonnagesteuer in der Schweiz lässt nach Einschätzung der STSA und ihrer Mitglieder jedoch **viele Fragen offen** - insbesondere hinsichtlich des Anwendungsbereichs und der praktischen Durchführbarkeit. Nach eingehender Analyse der zur Verfügung gestellten Unterlagen gilt es zu konstatieren, dass der Entwurf für ein Tonnagesteuergesetz

in vorliegender Form für die Rohstoffhandelsbranche in der Schweiz und assoziierte Schifffahrtsaktivitäten allerdings von **geringer Bedeutung** sein wird.

Der Bundesrat verfolgt das Ziel, den Geltungsbereich der Vorlage so auszugestalten, dass er die geltenden EU-Tonnagesteuerregelungen einhält. Während die Bestrebungen zu einheitlichen Regelungen aus administrativer Sicht sowie Praktikabilitäts- und Kompatibilitätsgründen nachvollziehbar und erstrebenswert erscheinen, erschweren sie indes die Anwendung der Tonnagesteuer auf Firmen aus der Rohstoffhandelsindustrie. Drei Bestimmungen im Entwurf des Tonnagesteuergesetzes stehen dabei im Fokus:

- 1. Voraussetzung (Art. 74):** Damit eine in der Schweiz domizilierte Reederei oder ein Charterunternehmen die Tonnagesteuer beantragen kann, hat ein Mindestanteil der Schiffsflotte das Flaggenerfordernis zu erfüllen (mindestens 60 Prozent der Tonnage ihrer Flotte muss im Register der schweizerischen Seeschiffe oder eines Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums eingetragen sein). Ein Grossteil betroffener STSA-Mitglieder besitzt jedoch keine eigenen Schiffe, diese werden zumeist «gechartered» (gemietet). Ein Grossteil der Vercharterungsaktivität wiederum wird über im Ausland domizilierte Charterunternehmen abgewickelt, die sich ausserhalb der EU- bzw. EFTA-Staaten befinden. Es handelt sich derweil um eine geringe Tonnagemenge, die unter EU- bzw. EWR-Flaggen transportiert wird (maximal 5-10 Prozent). Das stipulierte Flaggenerfordernis ist für Mitglieder des STSA unter gegebenen Umständen daher nicht zu erfüllen.
 - Damit Rohstoffhandelsunternehmen, die in der Transportschifffahrt involviert sind, die Voraussetzungen gemäss Art. 74 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen erfüllen können, ist eine Anpassung des Flaggenkriteriums zwingend notwendig. *Bemerkung:* Eine Ausweitung auf Partnerländer, mit denen die Schweiz bzw. die EFTA-Staaten über ein Freihandelsabkommen abgeschlossen haben, würde den prozentualen Anteil beim Flaggenerfordernis zwar leicht erhöhen. Dieser würde sich aber nach wie vor deutlich unter dem anvisierten Schwellenwert von 60 Prozent befinden.
- 2. Gegenstand (Art. 73):** Gemäss vorliegendem Gesetzesentwurf ist nach Art. 73 Abs. 2 Tonnagesteuergesetz diejenige Person steuerpflichtig, die das Schiff betreibt. Als Betrieb gelten nach Art. 73 Abs. 3 die Bereederung, die Befrachtung und die Vercharterung des Schiffs. Bei der Vercharterung wird dabei zwischen Time- und Voyage-Charter sowie Bareboat-Charter unterschieden, wobei Bareboat-Charter gemäss erläuterndem Bericht nicht in den Gegenstandsbereich der Vorlage fällt. Mit dem Ausschluss dieser Kategorie würde jedoch eine Betriebsaktivität vom Geltungsbereich der Vorlage ausgenommen, die von Rohstoffhandelsunternehmen ebenfalls genutzt wird. Aus Sicht der Industrie besteht darüber hinaus Klärungsbedarf hinsichtlich der Definition der Betriebsaktivitäten innerhalb der Kategorie der Vercharterung. Diese können teilweise überlappend sein und daher gemäss vorliegenden Kriterien nicht immer eindeutig einer der drei Subkategorien (Time-, Voyage- oder Bareboat-Charter) zugeordnet werden.

- Es gilt zu prüfen, unter welchen Bedingungen der Einbezug der Kategorie Bareboat-Charter als qualifizierende Betriebsaktivität nach Art. 73 Abs. 3 mitberücksichtigt werden kann, so dass diese ebenfalls in den Geltungsbereich nach Art. 73 Abs. 2 und 3 der Vorlage fällt.

3. Berechnung (Art. 75): Der steuerbare Reingewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs soll sich gemäss Art. 75 Abs. 1 auf der Grundlage seiner als Nettoraumzahl (NRZ) im internationalen Schiffsmessbrief nach dem internationalen Schiffsvermessungs-Übereinkommen vom 23. Juni 1969 angegebenen Tonnage und der Anzahl Betriebstage in der Steuerperiode berechnet werden. Aufgrund der Komplexität der Betriebsaktivität der Vercharterung ist die Berechnung des steuerbaren Reingewinns des einzelnen Seeschiffs anhand der aktuell verfügbaren Indikationen für STSA-Mitglieder mit Unsicherheit verbunden. Diese Berechnung anhand des einzelnen Seeschiffs würde zu einem erheblichen Mehraufwand im Vergleich zu einer globalen bzw. kumulierten Bemessungsgrundlage führen. Es besteht darüber hinaus Ungewissheit, ob und wie Nebenaktivitäten wie beispielsweise «hedging activities» bei der Vercharterung in die Kalkulation miteinfließen. Analoge Unklarheit besteht für die im erläuternden Bericht aufgeführte Spartenrechnung, bei welcher sämtliche Aufwendungen, einschliesslich Gemeinkosten, auf die einzelnen Schiffe oder die übrigen Aktivitäten zu verteilen sind und wie diese Spartenrechnung den steuerbaren Reingewinn unter einer Tonnagesteuer beeinflussen würde.

- Die derzeitigen Informationsgrundlagen und Indikationen hinsichtlich der Berechnung der Tonnagesteuer für betroffene Unternehmen lassen keine abschliessende Beurteilung über die finanziellen und administrativen Auswirkungen bei einer Einführung der Tonnagesteuer zu. Eine dafür notwendige vergleichende Analyse zur derzeit bestehenden ordentlichen Gewinnbesteuerung ist daher mit grosser Unsicherheit verbunden.

Positiv hervorzuheben, ist die geplante Berücksichtigung ökologischer Kriterien und das damit verbundene Anreizsystem, dass emissionsarmen Schiffen eine Reduktion des steuerbaren Reingewinns ermöglicht. Damit nimmt die Vorlage ein wesentliches Element aktueller Entwicklungen und Diskussionen in der Schifffahrtindustrie auf, welche sich an den Emissionsreduktionszielen der International Maritime Organization (IMO) orientieren und die von sämtlichen STSA-Mitgliedern unterstützt werden. Die IMO-Ziele schreiben die Reduzierung der Kohlenstoffintensität um mindestens 40 % bis 2030 im Vergleich zu 2018 und der gesamten jährlichen Treibhausgasemissionen um mindestens 50 % bis 2050 im Vergleich zu 2008 vor.

Es ist wichtig diesen Entwicklungen aktiv zu folgen, denn laut der neuesten Studie der IMO zu Treibhausgasen (THG), sind die THG-Emissionen der Schifffahrt (ausgedrückt in CO₂-Äquivalenten) von 977 Millionen Tonnen im Jahr 2012 auf 1076 Millionen Tonnen im Jahr 2018 gestiegen. Trotz Effizienzsteigerungen, die durch das kontinuierliche Wachstum des Seetransports vollständig kompensiert werden, werden THG bis 2050 voraussichtlich um weitere 50 % ansteigen (gegenüber dem Stand von 2018). In diesem Zusammenhang könnten die von der IMO gesetzten Emissionsreduktionsziele unerreichbar erscheinen, wenn nicht jetzt drastische Massnahmen ergriffen werden. Die STSA begrüsst

daher auf der einen Seite die Bestrebungen, die Reduktion der Treibhausgasemissionen der internationalen Schifffahrt zu fördern und die dafür notwendigen Rahmenbedingungen in einem mit dem Tonnagesteuergesetz verknüpften Anreizsystem zu schaffen. Auf der anderen Seite wäre ein Tonnagesteuergesetz in vorliegender Form für die Rohstoffhandelsbranche in der Schweiz und assoziierte Schifffahrtsaktivitäten jedoch von geringer Bedeutung und würde basierend auf vorliegenden Kriterien (Art. 73 und 74 Tonnagesteuergesetz) von einer überwiegenden Anzahl der Unternehmen nicht in Anspruch genommen.

Für Rückfragen oder einen persönlichen Austausch zur vorliegenden Rückmeldung stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen,



Florence Schurch
Generalsekretärin, STSA

Swiss Shipowners Association

Vernehmlassungsantwort

«Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen»

April 2021

*Bitte beachten Sie: In der französischen Version finden Sie zusätzlich
Kommentare zum Erläuternden Bericht des Bundesrates*

Inhaltsverzeichnis

Die Swiss Shipowners Association	1
1. Zusammenfassung	2
2. Artikel-Analyse des Entwurfs	3
a. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer	3
b. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG)	11
3. Konsolidierte Fassung des Gesetzesentwurfes gemäss unseren obengenannten Vorschlägen ..	12

Die Swiss Shipowners Association

Die *Swiss Shipowners Association* wurde 1942 gegründet, nachdem der Bundesrat beschlossen hatte, eine unabhängige Flotte unter Schweizer Flagge zu etablieren, um die Versorgung des Landes während Konflikten zu gewährleisten. Seit ihrer Gründung pflegt die *Swiss Shipowners Association* den konstruktiven Dialog mit dem Bundesrat, dem Schweizerischen Seeschiffahrtsamt (SSA) und dem Bundesamt für wirtschaftliche Landesversorgung (BWL). Die *Swiss Shipowners Association* prägt die schweizerische Schifffahrtspolitik mit. Sie ist auch der offizielle Ansprechpartner für alle Gespräche zwischen dem Bundesrat, dem internationalen Berufsverband Nautilus und den Eignern von Schiffen unter Schweizer Flagge.

Nach mehr als einem Dreivierteljahrhundert, während dem die Mitgliedschaft ausschliesslich den Reedern unter Schweizer Flagge vorbehalten war, öffnete sich die *Swiss Shipowners Association* für alle Reeder/Betreiber mit Sitz in der Schweiz und unter jeder international anerkannten Flagge.

Diese Entwicklung *der Swiss Shipowners Association* weist auf die Bedeutung der Schweizer Flotte hin. Tatsächlich gehört die von der Schweiz aus betriebene Flotte zu den grössten Handelsflotten in Europa (Rang 4) und steht weltweit auf Platz 9¹. Rund 60 Unternehmen sind in der Schweiz ansässig, sie betreiben derzeit mehr als 900 Schiffe mit über 56 Millionen BRZ (Bruttoreaumzahl, engl. Gross-Tonnage, GT), was etwa der Flottengrösse von Norwegen, Grossbritannien oder Hongkong entspricht. Zum Vergleich: Das Frachtschiff «Ever Given» hat eine BRZ von 219'079.

Der maritime Sektor in der Schweiz beschäftigt direkt mehr als 2'000 Personen und macht etwa 0,4 % des Schweizer BIP aus.

Die *Swiss Shipowners Association* vertritt heute die grosse Mehrheit der Schweizer Schifffahrtsunternehmen.

Die Hauptziele der *Swiss Shipowners Association* sind:

- Vertretung aller Unternehmen, die von der Schweiz aus Hochseeschiffe steuern und betreiben.
- Unterstützung der Entwicklung von Reederei-, Betriebs- und Managementaktivitäten mit Sitz oder Kontrolle in der Schweiz.
- Wahrung und Förderung der Interessen seiner Mitglieder.
- Mitwirkung in nationalen und internationalen Nichtregierungsorganisationen.

Die *Swiss Shipowners Association* ist Mitglied in internationalen Organisationen wie der ICS (International Chamber of Shipping), wo sie in den meisten ICS-Gremien (Meerespolitik, Umwelt usw.) vertreten ist, sowie der BIMCO (The Baltic and International Maritime Council). Die *Swiss Shipowners Association* unterstützt die Schweizer Regierung auch bei den verschiedenen vorbereitenden Sitzungen der IMO (International Maritime Organisation). Dieses Engagement ermöglicht es dem maritimen Sektor der Schweiz, in obgenannten Organisationen den entsprechenden Einfluss auszuüben.

¹ Quelle : IHS Markit, Danish Shipping Association, 2020 Annual report

1. Zusammenfassung

Die *Swiss Shipowners Association* unterstützt den Vorschlag des Bundesrates, eine Methode zur Besteuerung der Gewinne von Schifffahrtsunternehmen in Form einer Tonnagesteuer einzuführen. Die Einführung der Tonnagesteuer in der Schweiz stünde im Einklang mit den Leitlinien der Europäischen Union (EU).

Die Schweiz ist, wie alle statistischen Daten bestätigen, eine Seefahrernation. Bereits dies rechtfertigt die Einführung einer Tonnagesteuer. Die Tonnagesteuer erhält und fördert einen strategisch wichtigen Wirtschaftssektor der Schweiz und somit auch die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Landes. Sie erhöht die Attraktivität des Standortes Schweiz für Schifffahrtsunternehmen, welche Hochseeschiffe betreiben – diese Attraktivität wurde durch die Abschaffung des Steuerstatus im Rahmen der Steuerreform geschwächt.

Die Vorlage muss in einigen Punkten korrigiert und verbessert werden. Im Folgenden unterbreiten wir Ihnen unsere Vorschläge und Präzisierungen – verbunden mit der Bitte, diese in Ihre Vernehmlassungsantwort einfließen zu lassen. Diese Ergänzungen tragen dazu bei, die Vorlage in Einklang mit den Leitlinien der EU zu bringen.

Unsere Präzisierungen betreffen:

1. die Festlegung des Anwendungsbereichs der Tonnagesteuer, der auf maritime Tätigkeiten und deren Nebentätigkeiten beschränkt werden soll.
2. die territoriale Verbindung mit der Schweiz.
3. Bedingungen bezüglich Eigentum an Schiffen.
4. Ergänzungen zu spezifischen Tätigkeiten, stets im Rahmen der EU-Leitlinien. Zum Beispiel betreffend Bareboat-Charter-Tätigkeiten sowie des technischen und des Crew-Managements.
5. Die Bestimmungen betreffend den Anteil an Schiffen unter schweizerischer beziehungsweise europäischer Flagge, die revidiert werden müssen: Wenngleich die Bindung an gewisse Flaggen sinnvoll ist, lehnt die *Swiss Shipowners Association* einen Mindestanteil von 60 Prozent an schweizerischer oder europäischer Flagge ab. Dieser Referenzsatz ist zu restriktiv, er benachteiligt die Mehrheit der Schweizer Schifffahrtsunternehmen. Wir schlagen vor, die Bedingungen in Einklang mit den EU-Leitlinien zu formulieren. Diese sind weniger restriktiv.
6. Schliesslich befürworten wir eine Ausweitung der Umweltkriterien. Auch weitere Bedingungen, wie zum Beispiel betreffend Abfallwirtschaft, Abwasser- und Ballastwasserbehandlung und Lärminderung usw. sollten dem Kriterienkatalog beigelegt werden können.

2. Artikel-Analyse des Entwurfs

Die konsolidierte Fassung der vorgeschlagenen Änderungen ist am Schluss des Dokumentes unter Kapitel 3 beigefügt.

Die Gesetzesartikel aus der Vorlage sind nachstehend in kleiner Schrift aufgeführt. Die vorgeschlagenen Änderungen sind fett gedruckt und mit «neu» gekennzeichnet.

a. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer

Art. 18, Abs. 3bis

^{3bis} Unterliegt ein Seeschiff der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 73-77 sinngemäss anwendbar.

Art. 18, Abs. 3bis neu

^{3bis} **Unterliegt ein Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 73-77 sinngemäss anwendbar.**

Anmerkungen Art. 18, Abs. 3bis neu: Aus dem Entwurf geht nicht eindeutig hervor, ob die Bestimmung auch für Einzelunternehmer gelten würde. Durch die Bezugnahme auf die Art des Unternehmens und nicht auf die Art der verwendeten Vermögenswerte erweitert der vorliegende Wortlaut den Anwendungsbereich der Vorschrift auf alle Selbstständigen, unabhängig davon, ob sie ihre Tätigkeit in Form eines Einzelunternehmens oder einer Schifffahrtsgesellschaft ausüben.

Art. 58a Tonnagesteuer

Der Wortlaut dieses Artikels bedarf keines Kommentars unsererseits.

Dritter Titel: Tonnagesteuer

Art. 73 Gegenstand

Art. 73, Abs. 1

¹ Der Tonnagesteuer unterstellt werden können ausschliesslich Seeschiffe, die zu folgenden Zwecken betrieben werden:

- a. Gütertransport;
- b. Personentransport;
- c. Rettungs- und Unterstützungsdienste;
- d. Kabel- und Rohrverlegung;
- e. Errichtung von Offshore-Bauwerken;
- f. wissenschaftliche Meeresforschung.

Artikel 73, Abs. 1 neu

¹ Auf Antrag können ausschliesslich berechnete Schiffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer unterstellt werden, deren Tätigkeiten unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, insbesondere:

- a. Gütertransport;
- b. Passagiertransport, einschliesslich Kreuzfahrtschiff-Aktivitäten;
- c. Schlepp-, Rettungs- und Unterstützungsdienste;
- d. Kabel- und Rohrverlegung;
- e. Errichtung und Unterhalt von Offshore-Bauwerken;
- f. Zeitcharter- oder Bareboat-Charter-Aktivitäten;
- g. technisches Management von Schiffen, einschliesslich Besatzungsmanagement;
- h. wissenschaftliche Meeresforschung, einschliesslich seismographischer Aktivitäten.

Anmerkungen Absatz 1 neu: Nur Tätigkeiten, ob Haupt- oder Nebentätigkeiten, die unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, sollten von der Tonnagesteuer erfasst werden. Dieser Bezug ermöglicht es, eine missbräuchliche Nutzung der Steuerregelung für Aktivitäten z.B. auf dem Binnengewässer zu vermeiden. Aktivitäten zwischen einem Meereshafen und dem Rhein sollten dabei als zulässig eingestuft werden.

Die Liste der in Artikel 73 Absatz 1 genannten Tätigkeiten sollte nicht erschöpfend sein.

Gemäss den Leitlinien der EU können Unternehmen, die in einem Mitgliedstaat niedergelassen sind und das Management von Besatzungen und das technische Management von Schiffen sicherstellen, die Tonnagesteuer anwenden.

Schiffsmanagementgesellschaften sind juristische Personen, die verschiedene Dienstleistungen für Schiffseigner erbringen, wie z. B. technische Kontrolle, Einstellung und Ausbildung der Besatzung, Besatzungsmanagement und Schiffsbetrieb.

Die oben genannten Tätigkeiten werden in der Regel von den Reedereien selbst erbracht. Diese Tätigkeiten können aber auch an Drittfirmen ausgelagert werden. Wie die Europäische Kommission in den Leitlinien der EU festhält, tragen Schiffsmanagementgesellschaften zur Erbringung "sicherer und umweltfreundlicher Seeverkehrsdienstleistungen" bei. Die steuerliche Gleichbehandlung zwischen Unternehmen, die diese Tätigkeiten intern ausführen, und Unternehmen, die diese Tätigkeiten auf der Grundlage von Unteraufträgen ausführen, ist aufrechtzuerhalten. Deshalb ist es legitim, den Anwendungsbereich der schweizerischen Tonnagesteuer auf Schiffsmanagementtätigkeiten, einschliesslich das Besatzungsmanagement, das technische Management und das kommerzielle Management, auszuweiten.

Verschiedene EU-Staaten erheben eine Tonnagesteuer auf Schiffsmanagementgesellschaften.

Wir schlagen vor, bestimmte Aktivitäten genauer zu definieren. Der Unterhalt von Offshore-Strukturen (und nicht nur der Bau) sollten ebenfalls der Tonnagesteuer unterliegen. Schliesslich sollte die wissenschaftliche Meeresforschung um seismografische Aktivitäten erweitert werden.

Ein besonderer Punkt bezieht sich auf die Leasingaktivitäten. Die Swiss Shipowners Association teilt die Auffassung des Eidgenössischen Finanzdepartements, wonach die Bareboat-Vercharterung eines

Schiffes als solche nicht als Schiffsbetriebstätigkeit angesehen werden kann und einer «Leasingtätigkeit gleichkommt» (Bericht Seite 24). Nach dem Vorbild einiger Staaten der EU erscheint es jedoch angemessen, unter bestimmten Bedingungen den Einbezug von Bareboat-Leasing-Tätigkeiten in die Tonnagesteuer zuzulassen. Diese Bedingungen sollten in der Verordnung definiert werden. Auch Bareboat-Leasingverträge, die zwischen Unternehmen derselben Gruppe abgeschlossen werden, sind einzubeziehen. Darüber hinaus könnten quantitative Kriterien festgelegt werden, um sicherzustellen, dass die Haupttätigkeit des Steuerpflichtigen die betriebliche Nutzung von Schiffen ist, wobei die Bareboat-Chartertätigkeit nebensächlich bleibt.

Schliesslich ist wichtig, den fakultativen Charakter der Tonnagesteuer zu präzisieren (Hinzufügen von: "Auf Antrag").

Art. 73, Abs. 2 und 3

² Steuerpflichtig ist die Person, die das Schiff betreibt.

³ Als Betrieb gelten die Bereederung, die Befrachtung und die Vercharterung des Schiffs. Der Bundesrat umschreibt den Betrieb näher.

Art. 73, Abs. 2 und 3 streichen und in Art. 74 integrieren

Anmerkungen zu den Absätzen 2 und 3: Da Artikel 73 den Anwendungsbereich der Tonnagesteuer betrifft, wird vorgeschlagen, die Absätze 2 und 3 aus Gründen der Kohärenz zu streichen und in Artikel 74 Voraussetzung zu integrieren.

Art. 73, Abs. 4

⁴ Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten an Bord unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern er höchstens 50 Prozent des Gewinns aus dem Betrieb des Schiffs beträgt.

Wir empfehlen Art 73, Abs 4 mit folgendem Art. 73, Abs. 2 neu zu ersetzen:

Art. 73, Abs. 2 neu:

² Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten, der in einem wesentlichen Zusammenhang mit den Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten steht, unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern der Umsatz dieser Nebentätigkeiten höchstens 50 Prozent des Umsatzes aus dem Betrieb des Schiffes beträgt. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung dieses Absatzes fest.

Anmerkungen zu Absatz 2 neu: Nach dem Vorbild anderer derzeit geltender Tonnagesteuersysteme erscheint es uns angemessen, den Charakter von Nebentätigkeiten sowohl anhand von qualitativen als auch von quantitativen Kriterien zu definieren. Darüber hinaus könnte in der Verordnung eine nicht abschliessende Liste von Nebentätigkeiten geführt werden. Dieser Ansatz wäre auch mit Artikel 8 des OECD Musterabkommens über Steuern vereinbar.

Das Qualifikationskriterium sollte sich unseres Erachtens auf den wesentlichen Zusammenhang beziehen, der mit den in Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten bestehen muss.

Hinsichtlich des quantitativen Kriteriums hat sich der quantitative Vergleich dieser Nebentätigkeiten mit dem Kerngeschäft auf den Umsatz und nicht auf den Gewinn zu beziehen. *Die Swiss Shipowners Association* teilt die Haltung des Eidgenössischen Finanzdepartements bei der Festlegung der 50 %-Grenze und ist der Ansicht, dass ein Überschreiten dieser Grenze durch eine vermeintliche Nebentätigkeit de facto dazu führen würde, die Natur der vermeintlichen Haupttätigkeit in Frage zu stellen. Wir weisen darauf hin, dass dieses quantitative Kriterium als nicht ausschliesslicher Faktor bei der Analyse des Nebentätigkeitscharakters einer Tätigkeit zu betrachten ist.

Zu der vom Eidgenössischen Finanzdepartement erstellten Analyse über die Einnahmen aus Casinos an Bord von Kreuzfahrtschiffen macht die *Swiss Shipowners Association* folgende Anmerkungen². Gemäss Art. 4 des Bundesgesetzes über die Seeschifffahrt von 1953³ gilt: «Auf hoher See gilt an Bord schweizerischer Seeschiffe ausschliesslich schweizerisches Bundesrecht. In Territorialgewässern gilt an Bord schweizerischer Seeschiffe schweizerisches Bundesrecht, soweit nicht der Uferstaat sein Recht zwingend anwendbar erklärt». Darüber hinaus werden in der Praxis und aus Gründen der Vereinfachung Casinos in der Regel geschlossen, sobald sich das Schiff in den Hoheitsgewässern eines Staates befindet oder im Hafen liegt. Casinos sind generell nur in internationalen Gewässern geöffnet.

Aufgrund dieses Art. 4 des Bundesgesetzes über die Seeschifffahrt unterliegen Casinotätigkeiten, die an Bord eines nicht unter Schweizer Flagge fahrenden Schiffes ausgeübt werden, nicht den Bestimmungen der Bundesverfassung. Folglich können unabhängig davon, wo diese Tätigkeiten ausgeübt werden (auf hoher See oder in den Hoheitsgewässern eines Staates), die auf diesem Schiff ausgeübten Casinotätigkeiten nicht der Genehmigungspflicht und der Glücksspielsteuer nach Artikel 106 der Verfassung unterliegen. Folglich stellt Artikel 106 kein Hindernis für die Anwendung der Tonnagesteuer dar.

Bei Schiffen, die unter Schweizer Flagge fahren, ist gemäss Artikel 4 des Bundesgesetzes über den Seeverkehr Bundesrecht anzuwenden. Für den Betrieb eines Casinos an Bord eines Kreuzfahrtschiffes, das unter Schweizer Flagge fährt, sollte in erster Linie eine Konzession erforderlich sein. Nach §2 des Art. 106 der Bundesverfassung (BV) erhebt der Bund aber "*eine ertragsabhängige Spielbankenabgabe; diese darf 80 Prozent der Bruttospielerträge nicht übersteigen.*" Das Einbeziehen von Casinogewinnen in die Tonnagesteuer scheint diese verfassungsrechtliche Anforderung zu erfüllen.

Art. 73, Abs. 5

Der Wortlaut bedarf keines Kommentars, der Absatz wird jedoch neu als Absatz 3 geführt.

Art. 74 Voraussetzung

Wir empfehlen einen neuen Absatz mit folgendem Wortlaut:

² Seiten 24 und 25 des erläuternden Berichts

³ SR 747.30

Art. 74 Abs. 1 neu

¹ Schiffahrtsunternehmen im Sinne von Artikel 73 Absatz 1 sind Unternehmen, die eine Flotte besitzen oder betreiben, deren kommerzielles und strategisches Management in der Schweiz erfolgt.

Anmerkungen zu Art. 74, Abs. 1 neu: Da Art. 74 die Voraussetzungen für die Anwendung der Tonnagesteuer betrifft, sollte ein Absatz über die Definition von Schiffahrtsunternehmen eingefügt werden, in dem ausdrücklich auf den Begriff des kommerziellen und strategischen Managements sowie auf ihren Standort in der Schweiz Bezug genommen wird.

Der Begriff des kommerziellen und strategischen Managements ermöglicht es, die wirtschaftliche Verbindung zwischen dem Betreiber und dem Bund zu definieren, wodurch die Tonnagesteuer mit den von der OECD definierten Grundsätzen der Besteuerung nach der Substanz vereinbar ist. Ferner: dieses Merkmal der Tonnagesteuer stimmt auch mit den Bestimmungen von Artikel 8 des OECD-Musterabkommens für Steuern überein.

Art. 74, Abs. 1

¹ Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass mindestens 60 Prozent der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe oder eines Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums eingetragen sind.

Artikel 74, Abs. 2 neu (neue Nummerierung als Folge des neuen ersten Absatzes)

² Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass ein Mindestprozentsatz der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe, eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums oder eines Staates, der mit der Schweiz ein Freihandelsabkommen mit Gegenseitigkeitsklausel abgeschlossen hat, eingetragen sind. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung fest.

Anmerkungen zu Absatz 2 neu: Der Absatz in der Vorlage ist in seinem Wortlaut sehr restriktiv und benachteiligt die Mehrheit der Schweizer Schiffahrtsunternehmen. Viele Betreiber haben eine Flotte, die auf "Zeitcharter" läuft, welche für variable Zeiträume definiert sind, von ein paar Tagen bis zu mehreren Jahren. Es kann daher für einen Betreiber schwierig, wenn nicht gar unmöglich sein, ein bestimmtes und hohes Ziel für den Anteil der Flotte unter Schweizer oder EWR-Flagge zu erreichen. Eine Bedingung im Einklang mit den EU-Leitlinien, wie sie im erläuternden Bericht auf Seite 16 erwähnt wird, bietet die erwünschte Flexibilität.

Art 74, Abs. 2:

² Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die von der steuerpflichtigen Person betrieben werden.

Dieser Absatz sollte das Eigentum beinhalten und unserer Ansicht nach unter Abs. 4 erwähnt werden.

Art. 74, Abs. 4 neu

⁴ Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die sich im Eigentum von der steuerpflichtigen Person befinden oder von dieser betrieben werden.

Wir schlagen einen neuen Art. 74, Abs. 3 mit folgendem Wortlaut vor:

Art. 74, Abs. 3 neu

³ Ein vom Bundesrat festgelegter Mindestprozentsatz der Flottentonnage muss sich rechtlich oder wirtschaftlich im Besitz der Schifffahrtsgesellschaft befinden oder von dieser direkt betrieben werden.

Anmerkungen zu Absatz 3 neu: Gemäss den Leitlinien der EU können nur Schiffseigner, die ihre eigenen Schiffe betreiben, sowie andere Betreiber wie Charterer und Schiffsmanager von der Tonnagesteuer profitieren. Um Missbräuche auszuschliessen und gleichzeitig das Ziel der Entwicklung einer schweizerischen oder gemeinschaftlichen Flotte zu verfolgen, sollte eine Bestimmung über das Eigentum an Schiffen aufgenommen werden. Die Bedingungen für das Eigentum sind per Verordnung festzulegen.

Art 74, Abs. 3

³ Massgebender Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung ist der letzte Tag der Steuerperiode.

Art. 73, Abs. 3: Streichen

Anmerkungen zu Absatz 3 der Vorlage: Dieser Absatz ist zu restriktiv und berücksichtigt die Besonderheiten der maritimen Industrie nicht. Für Schifffahrtsunternehmen, die auf dem "Spotmarkt" operieren, ist es nicht möglich, einen genauen und stabilen Prozentsatz von Schiffen vorherzusagen, die eine bestimmte Flagge führen werden. Um dieser Besonderheit Rechnung zu tragen, ist es daher sinnvoller, die Einhaltung dieser Bedingung über einen relativ langen Zeitraum zu bewerten. In jedem Fall scheint diese Bedingung nicht in den Bereich der Gesetzgebung zu fallen, weshalb die Festlegung der Anwendungsbedingungen in der Verordnung erfolgen soll.

Art. 74, Abs. 4

⁴ Der Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

Dieser Absatz bedarf keines Kommentars, sollte aber unter Abs. 5 geführt werden.

Art. 74, Abs. 5 neu

⁵ **Der Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.**

Wir schlagen einen neuen Art. 74, Abs. 6 mit folgendem Wortlaut vor:

Art 74, Abs. 6 neu

⁶ **Der Bundesrat bestimmt den massgebenden Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung.**

Art. 75 Berechnung

Art. 75, Abs. 1

Der Wortlaut bedarf keines Kommentars

Art. 75, Abs. 2

Der Wortlaut bedarf keines Kommentars

Wir schlagen einen neuen Art. 75, Abs. 3 mit folgendem Wortlaut vor:

Artikel 75, Abs. 3 neu

³ **Der steuerpflichtige Reingewinn von Steuerpflichtigen, die Tätigkeiten des technischen Managements einschliesslich des Besatzungsmanagements im Sinne von Art. 73 Abs. 1 Buchstabe g ausüben, entspricht 25 Prozent des nach Abs. 2 ermittelten Gewinns.**

Anmerkungen zu Absatz 3 neu: Mit Art. 73 Abs. 1 sollen die Tätigkeiten des technischen Managements von Schiffen, einschliesslich des Managements von Besatzungen, in den Anwendungsbereich der Tonnagesteuer einbezogen werden. Der Umsatz von Managementgesellschaften für ein bestimmtes Schiff fällt wesentlich geringer aus als jener von Betreibern. Dies rechtfertigt, dass die anzuwendende Steuerbemessungsgrundlage etwa 25 Prozent derjenigen entspricht, die für den Schiffseigner für dasselbe Schiff oder dieselbe Tonnage gilt. Dies steht im Einklang mit den Leitlinien der EU und wird von einigen Mitgliedstaaten der EU angewendet.

Art. 75, Abs. 3

³ Der steuerbare Reingewinn wird um maximal 20 Prozent ermässigt, wenn das Antriebssystem des Schiffs bestimmte ökologische Anforderungen erfüllt und insbesondere geringe Luftverunreinigungen verursacht. Der Bundesrat legt die Anforderungen und die Höhe der Ermässigung im Einzelnen fest.

Art. 75, Abs. 4 neu (neue Nummerierung als Folge des eingefügten neuen Absatzes 3)

⁴ **Der Bundesrat kann die Skala nach Absatz 2 aufgrund von Umweltkriterien nach unten oder oben anpassen, jedoch nicht um mehr als 50 Prozent.**

Anmerkungen zu Absatz 4 neu: Der bisherige Absatz 3 ist in seiner jetzigen Formulierung zu eng gefasst. Die Bezugnahme auf das Antriebssystem des Schiffes als einzigen Parameter für die ökologische Verbesserung ist zu restriktiv und benachteiligt Schiffe, die gemäss weiteren Kriterien verbessert wurden. Ausserdem scheint es nicht im Einklang mit der vom Eidgenössischen Finanzdepartement selbst im erläuternden Bericht (Seite 21) gemachten Feststellung zu stehen, dass die Verschmutzung durch Schiffe in drei Kategorien eingeteilt wird: «- *Luftemissionen*, - *Betriebsbedingte Entladungen auf See [...]*, - *unbeabsichtigte Entladungen auf See [...]*». Es gibt mehrere Möglichkeiten, die Umweltleistung von Schiffen zu verbessern und zu verändern. Um den Anreizcharakter zu erhalten, muss dieser Absatz offener formuliert werden, so dass auch andere Umweltfaktoren berücksichtigt werden können. Diese sind in der Verordnung festzulegen.

Art. 76 Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung

¹ Die Tonnagebesteuerung beginnt am ersten Tag der ersten Steuerperiode, in der das Seeschiff gemäss Antrag der steuerpflichtigen Person der Tonnagesteuer unterliegt.

² Das Schiff unterliegt während zehn Steuerperioden der Tonnagesteuer. Die Tonnagebesteuerung endet vorzeitig, wenn die steuerpflichtige Person darauf verzichtet oder die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.

³ Auf Antrag kann die Unterstellung unter die Tonnagesteuer erneuert werden.

⁴ Endet die Unterstellung vor Ablauf der zehn Steuerperioden, so kann die steuerpflichtige Person frühestens für die sechste Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung eine erneute Unterstellung beantragen.

⁵ Nach dem Ende der Tonnagebesteuerung richtet sich die Besteuerung nach den Artikeln 58-72. Als Gewinnsteuerwerte gelten die handelsrechtlichen Buchwerte zu Beginn der ersten Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung. Während der Tonnagebesteuerung aus dem Betrieb des Schiffs entstandene Verluste können nicht vorgetragen werden.

Wir schlagen einen neuen Art. 76, Abs. 6 mit folgendem Wortlaut vor:

Art 76, Abs. 6 neu

⁶ Wählt die steuerpflichtige Person die Option der Tonnagebesteuerung, führt dies nicht zur Realisierung von stillen Reserven im Sinne des Steuersystems.

Wir schlagen einen neuen Art. 76, Abs. 7 mit folgendem Wortlaut vor:

Art 76, Abs. 7 neu

⁷ Der Bundesrat definiert die Bedingungen zur Anwendung dieses Artikels.

Art. 77 Umstrukturierung

Wird ein der Tonnagesteuer unterstelltes Seeschiff bei einer Umstrukturierung nach Artikel 61 Absatz 1 oder 3 zum handelsrechtlichen Buchwert übertragen, so bleibt die Anwendungsdauer nach Artikel 76 Absatz 2 bestehen. Erfolgt die Übertragung zu einem anderen Wert, so gilt Artikel 76 Absatz 4.

Anmerkungen zu Artikel 77: Der Artikel muss überarbeitet werden, soll er den Ausführungen im erläuternden Bericht entsprechen.

Gemäss erläuterndem Bericht gehen wir davon aus, dass mit diesem Artikel sichergestellt werden soll, dass die in Artikel 76 festgelegten Fristen für die Tonnagesteuerpflicht im Rahmen der Umstrukturierung eingehalten werden, wobei die Möglichkeit bestehen bleibt, die Umstrukturierung gemäss den Bestimmungen von Artikel 61 Absatz 1 oder 3 durchzuführen oder nicht. Im derzeitigen Wortlaut benachteiligt der Artikel jedoch einerseits Übertragungen, die nicht steuerneutral sind, und andererseits Unternehmen, die Schiffe übernehmen, für welche die Tonnagebesteuerung erst nach Ablauf der in Artikel 76 Absatz 4 festgelegten Frist beantragt werden kann.

Ausserdem könnte der letzte Satz von Artikel 77 dahingehend ausgelegt werden, dass ein Schiff, welches im Rahmen einer Umstrukturierung übertragen wird, vor Ablauf eines Zeitraums von sechs Jahren ab dem Jahr der Umstrukturierung nicht der Tonnagebesteuerung unterstellt werden kann. Eine solche Auslegung könnte zu einem totalen Wertverlust der von dieser Umstrukturierung betroffenen Schiffe führen. Dies wiederum könnte zu finanziellen Verlusten für den Bund führen, falls das Schiff unter die Bundesgarantie fällt.

b. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG)

Die oben gemachten Ausführungen zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer gelten sinngemäss auch für die vorgeschlagene Formulierung des StHG.

Keine Kommentare: Zu den Artikeln 14, Abs. 3, zweiter Satz sowie Artikel 29, Abs. 3.

3. Konsolidierte Fassung des Gesetzesentwurfes gemäss unseren obengenannten Vorschlägen

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen (Tonnagesteuergesetz)

vom...

Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft,

nach Einsicht in die Botschaft des Bundesrates vom ...,

beschliesst:

I

Die nachstehenden Erlasse werden wie folgt geändert:

1. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer

Art. 18, al. 3^{bis}

^{3bis} Unterliegt ein Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 73-77 sinngemäss anwendbar.

Art. 58a Tonnagesteuer

Für die Berechnung des steuerbaren Reingewinns aus dem Betrieb von Seeschiffen sind die Artikel 73-77 anwendbar.

Dritter Titel : Tonnagesteuer

Art. 73 Gegenstand

¹ Auf Antrag können ausschliesslich berechtigte Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer unterstellt werden, deren Tätigkeiten unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, insbesondere:

- a. Gütertransport;
- b. Passagiertransport, einschliesslich Kreuzfahrtschiff-Aktivitäten;
- c. Schlepp-, Rettungs- und Unterstützungsdienste;

- d. Kabel- und Rohrverlegung;
- e. Errichtung und Unterhalt von Offshore-Bauwerken;
- f. Zeitcharter- oder Bareboat-Charter-Aktivitäten;
- g. technisches Management von Schiffen, einschliesslich Besatzungsmanagement;
- h. wissenschaftliche Meeresforschung, einschliesslich seismographischer Aktivitäten.

² Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten, der in einem wesentlichen Zusammenhang mit den in Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten steht, unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern der Umsatz dieser Nebentätigkeiten höchstens 50 Prozent des Umsatzes aus dem Betrieb des Schiffes beträgt. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung dieses Absatzes fest.

³ Die übrigen Gewinne, insbesondere aus Handelstätigkeiten und Liegenschaften werden nach den Artikeln 58-72 besteuert.

Art. 74 Voraussetzung

¹ Schiffahrtsunternehmen im Sinne von Artikel 73 Absatz 1 sind Unternehmen, die eine Flotte besitzen oder betreiben, deren kommerzielles und strategisches Management in der Schweiz erfolgt.

² Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass ein Mindestprozentsatz der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe, eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums oder eines Staates, der mit der Schweiz ein Freihandelsabkommen mit Gegenseitigkeitsklausel abgeschlossen hat, eingetragen sind. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung fest.

³ Ein vom Bundesrat festgelegter Mindestprozentsatz der Flottentonnage muss sich rechtlich oder wirtschaftlich im Besitz der Schiffahrtsgesellschaft befinden oder von dieser direkt betrieben werden.

⁴ Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die sich im Eigentum der steuerpflichtigen Person befinden oder von dieser betrieben werden.

⁵ Der Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

⁶ Der Bundesrat bestimmt den massgebenden Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung.

Art. 75 Berechnung

¹ Der steuerbare Reingewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs berechnet sich auf der Grundlage seiner als Nettoraumzahl (NRZ) im internationalen Schiffsmessbrief nach dem internationalen Schiffsvermessungs-Übereinkommen vom 23. Juni 1969 angegebenen Tonnage und der Anzahl Betriebstage in der Steuerperiode

² Er beträgt pro Betriebstag:

- a. pro 100 NRZ bis 1000 NR : 1.09 Franken;
- b. pro je weitere 100 NRZ bis 10 000 NRZ: 0.80 Franken;
- c. pro je weitere 100 NRZ bis 25 000 NRZ: 0.52 Franken;
- d. pro je weitere 100 NRZ über 25 000 NRZ: 0.26 Franken.

³Der steuerpflichtige Reingewinn von Steuerpflichtigen, die Tätigkeiten des technischen Managements einschliesslich des Besatzungsmanagements im Sinne von Art. 73 Abs. 1 Buchstabe g ausüben, entspricht 25 Prozent des nach Abs. 2 ermittelten Gewinns.

⁴Der Bundesrat kann die Skala nach Absatz 2 aufgrund von Umweltkriterien nach unten oder oben anpassen, jedoch nicht um mehr als 50 Prozent.

Art 76 Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung

¹ Die Tonnagebesteuerung beginnt am ersten Tag der ersten Steuerperiode, in der das Seeschiff gemäss Antrag der steuerpflichtigen Person der Tonnagesteuer unterliegt.

² Das Schiff unterliegt während zehn Steuerperioden der Tonnagesteuer. Die Tonnagebesteuerung endet vorzeitig, wenn die steuerpflichtige Person darauf verzichtet oder die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.

³ Auf Antrag kann die Unterstellung unter die Tonnagesteuer erneuert werden.

⁴ Endet die Unterstellung vor Ablauf der zehn Steuerperioden, so kann die steuerpflichtige Person frühestens für die sechste Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung eine erneute Unterstellung beantragen.

⁵ Nach dem Ende der Tonnagebesteuerung richtet sich die Besteuerung nach den Artikeln 58-72. Als Gewinnsteuerwerte gelten die handelsrechtlichen Buchwerte zu Beginn der ersten Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung. Während der Tonnagebesteuerung aus dem Betrieb des Schiffs entstandene Verluste können nicht vorgetragen werden.

⁶ Wählt die steuerpflichtige Person die Option der Tonnagebesteuerung, führt dies nicht zur Realisierung von stillen Reserven im Sinne des Steuersystems.

⁷ Der Bundesrat definiert die Bedingungen zur Anwendung dieses Artikels.

Art 77 Umstrukturierungen

[Überarbeitung gemäss Ausführungen in Kap. 2]

2. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG)

Art. 8, Abs. 5

⁵ Unterliegt ein Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 26b-26f sinngemäss anwendbar.

Art. 14, Abs. 3 zweiter Satz

³ ... Die Kantone können für Vermögen, das auf Rechte nach Artikel 8a und auf Seeschiffe nach Artikel 26b Absatz 1 entfällt, eine Steuerermässigung vorsehen.

Art. 24, Abs. 1bis

^{1bis} Für die Berechnung des steuerbaren Reingewinns aus dem Betrieb von Seeschiffen sind die Artikel 26b-26f anwendbar.

Art. 26b Gegenstand

¹ Auf Antrag können ausschliesslich berechtigte Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer unterstellt werden, deren Tätigkeiten unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, insbesondere:

- a. Gütertransport;
- b. Passagiertransport, einschliesslich Kreuzfahrtschiff-Aktivitäten;
- c. Schlepp-, Rettungs- und Unterstützungsdienste;
- d. Kabel- und Rohrverlegung;
- e. Errichtung und Unterhalt von Offshore-Bauwerken;
- f. Zeitcharter- oder Bareboat-Charter-Aktivitäten;
- g. technisches Management von Schiffen, einschliesslich Besatzungsmanagement;
- h. wissenschaftliche Meeresforschung, einschliesslich seismographischer Aktivitäten.

² Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten, der in einem wesentlichen Zusammenhang mit den in Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten steht, unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern der Umsatz dieser Nebentätigkeiten höchstens 50 Prozent des Umsatzes aus dem Betrieb des Schiffes beträgt. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung dieses Absatzes fest.

³ Die übrigen Gewinne, insbesondere aus Handelstätigkeiten und Liegenschaften, werden nach den Artikeln 24 bis 26a, 27 und 28 besteuert.

Art. 26c Voraussetzung

¹ Schiffahrtsunternehmen im Sinne von Artikel 26b Absatz 1 sind Unternehmen, die eine Flotte besitzen oder betreiben, deren kommerzielles und strategisches Management in der Schweiz erfolgt.

² Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass ein Mindestprozentsatz der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe, eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums oder eines Staates, der mit der Schweiz ein Freihandelsabkommen mit Gegenseitigkeitsklausel abgeschlossen hat, eingetragen sind. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung fest.

³ Ein vom Bundesrat festgelegter Mindestprozentsatz der Flottentonnage muss sich rechtlich oder wirtschaftlich im Besitz der Schiffahrtsgesellschaft befinden oder von dieser direkt betrieben werden.

⁴ Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die sich im Eigentum von der steuerpflichtigen Person befinden oder von dieser betrieben werden.

⁵ Der Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

⁶ Der Bundesrat bestimmt den massgebenden Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung.

Art. 26d Berechnung

¹ Der steuerbare Reingewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs berechnet sich auf der Grundlage seiner als Nettoraumzahl (NRZ) im internationalen Schiffsmessbrief nach dem internationalen Schiffsvermessungs-Übereinkommen vom 23. Juni 1969 angegebenen Tonnage und der Anzahl Betriebstage in der Steuerperiode

² Er beträgt pro Betriebstag:

- a. pro 100 NRZ bis 1000 NR : 1.09 Franken;
- b. pro je weitere 100 NRZ bis 10 000 NRZ: 0.80 Franken;
- c. pro je weitere 100 NRZ bis 25 000 NRZ: 0.52 Franken;
- d. pro je weitere 100 NRZ über 25 000 NRZ: 0.26 Franken.

³Der steuerpflichtige Reingewinn von Steuerpflichtigen, die Tätigkeiten des technischen Managements einschliesslich des Besatzungsmanagements im Sinne von Art. 73 Abs. 1 Buchstabe g ausüben, entspricht 25 Prozent des nach Abs. 2 ermittelten Gewinns.

⁴ Der Bundesrat kann die Skala nach Absatz 2 aufgrund von Umweltkriterien nach unten oder oben anpassen, jedoch nicht um mehr als 50 Prozent.

Art 26e Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung

¹ Die Tonnagebesteuerung beginnt am ersten Tag der ersten Steuerperiode, in der das Seeschiff gemäss Antrag der steuerpflichtigen Person der Tonnagesteuer unterliegt.

² Das Schiff unterliegt während zehn Steuerperioden der Tonnagesteuer. Die Tonnagebesteuerung endet vorzeitig, wenn die steuerpflichtige Person darauf verzichtet oder die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.

³ Auf Antrag kann die Unterstellung unter die Tonnagesteuer erneuert werden.

⁴ Endet die Unterstellung vor Ablauf der zehn Steuerperioden, so kann die steuerpflichtige Person frühestens für die sechste Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung eine erneute Unterstellung beantragen.

⁵ Nach dem Ende der Tonnagebesteuerung richtet sich die Besteuerung nach den Artikeln 58-72. Als Gewinnsteuerwerte gelten die handelsrechtlichen Buchwerte zu Beginn der ersten Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung. Während der Tonnagebesteuerung aus dem Betrieb des Schiffs entstandene Verluste können nicht vorgetragen werden.

⁶ Wählt die steuerpflichtige Person die Option der Tonnagebesteuerung, führt dies nicht zur Realisierung von stillen Reserven im Sinne des Steuersystems.

⁷ Der Bundesrat definiert die Bedingungen zur Anwendung dieses Artikels.

Art 26f Umstrukturierungen

[Überarbeitung gemäss Ausführungen]

Art 29, Abs. 3

³ Die Kantone können für Eigenkapital, das auf Rechte nach Artikel 241, auf Seeschiffe nach Artikel 26b Absatz 1, auf Beteiligungsrechte nach Artikel 28 Absatz 1 sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, eine Steuerermässigung vorsehen.

Art 72xx Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an die Änderung vom...

¹ Die Kantone passen ihre Gesetzgebung auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung vom ... den geänderten Artikeln 8 Absatz 5, 14 Absatz 3 zweiter Satz, 24 Absatz 1bis, 26b-26f sowie 29 Absatz 3 an.

² Nach dem Inkrafttreten der Änderung finden die in Absatz 1 genannten Bestimmungen direkt Anwendung, wenn ihnen das kantonale Recht widerspricht.

II

1 Dieses Gesetz untersteht dem fakultativen Referendum.

2 Der Bundesrat bestimmt das Inkrafttreten.

Swiss Shipowners Association
Association Suisse des Armateurs

Réponse à la procédure de consultation
concernant la loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer

Avril 2021

Table des matières

Présentation de la <i>Swiss Shipowners Association</i>	1
1. Résumé.....	2
2. Analyse article par article du projet.....	3
a. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct	3
Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID).....	11
3. Considérations générales.....	12
a. Remarque préliminaire concernant la notion de tonnage (jaugeage) - clarification de la page 2 et du paragraphe 3.1 du rapport explicatif.....	12
b. L'importance du transport maritime pour l'économie suisse - clarifications et compléments d'informations au paragraphe 1.1 du rapport explicatif	13
La Suisse est une puissance maritime de premier plan.....	13
Contribution du secteur maritime à l'économie suisse	14
Dépendance du commerce international de la Suisse au transport maritime.....	15
c. Rappel des objectifs de la taxe au tonnage - clarifications et compléments d'informations au paragraphe 1.2 du rapport explicatif	16
d. Constitutionnalité de la taxe au tonnage suisse - clarifications et compléments d'informations aux paragraphes 1.3 et 6.1 du rapport explicatif.....	17
e. Analyse au regard de la convention instituant l'Association Européenne de Libre-Echange (AELE) et de l'accord du 22 juillet 1972 entre la Confédération suisse et la Communauté économique européenne - compléments d'informations au paragraphe 2.4 du rapport explicatif.....	17
f. Considérations techniques générales.....	18
Application limitative au secteur du transport maritime - clarifications au paragraphe 3.1 du rapport explicatif.....	18
Risque de « précédent »	18
Conséquences financières sur les finances publiques – clarifications et compléments d'informations au paragraphe 5 du rapport explicatif	19
Estimation financière des revenus fiscaux en cas d'application de la taxe au tonnage aux membres de la <i>Swiss Shipowners Association</i>	19
Eléments techniques justifiant la complexité de la comparaison entre la taxe au tonnage et le régime normal d'imposition	20
Effets dynamiques de la taxe au tonnage.....	21
Maintien de la compétitivité.....	22
Annexes.....	24
Version consolidée du projet de loi	24
Avis de droit du Professeur Oberson en date du 19 avril 2021	29

Présentation de la *Swiss Shipowners Association*

L'Association suisse des armateurs (*Swiss Shipowners Association*) a été créée en 1942, à la suite de la décision du gouvernement suisse d'avoir une flotte indépendante battant pavillon suisse, capable de garantir l'approvisionnement du pays en cas de conflit. Depuis sa création, la *Swiss Shipowners Association* a toujours établi des relations constructives avec l'Office Suisse de la navigation maritime et le Conseil fédéral, influençant efficacement la politique maritime suisse. La *Swiss Shipowners Association* est également l'interlocuteur officiel pour toutes les discussions entre le gouvernement suisse, Nautilus et les armateurs de navires battant pavillon suisse.

Après plus de trois quarts de siècle exclusivement réservée aux armateurs battant pavillon suisse, la *Swiss Shipowners Association* a ouvert son adhésion à tous les armateurs/opérateurs basés en Suisse et battant tout pavillon internationalement accepté.

Cette évolution récente de la *Swiss Shipowners Association* est justifiée par l'importance de la flotte suisse. En effet, la flotte contrôlée depuis la Suisse fait partie des plus grandes flottes marchandes du monde, se classant parmi les principales nations en Europe (4ème rang) et au 9ème rang dans le monde¹. Une soixantaine de compagnies sont basées en Suisse et exploitent actuellement plus de 900 navires représentant plus de 56 millions de GT, soit l'équivalent de la flotte de la Norvège, du Royaume-Uni ou de Hong-Kong.

Les activités maritimes en Suisse emploient directement plus de 2'000 personnes et représentent environ 0.4% du PIB Suisse.

Les principaux objectifs de la *Swiss Shipowners Association* sont :

- Représenter toutes les entreprises qui contrôlent et exploitent des navires depuis la Suisse.
- Soutenir le développement des activités d'armement, d'exploitation et de gestion des navires basées ou contrôlées depuis la Suisse.
- Sauvegarder, préserver et promouvoir les intérêts de ses membres.
- Participer à des organisations non gouvernementales nationales et internationales.

La *Swiss Shipowners Association* représente aujourd'hui la grande majorité des opérateurs suisses de navires.

La *Swiss Shipowners Association* est membre d'organisations internationales telles que l'ICS (International Chamber of Shipping) dans laquelle elle est représentée dans la plupart des groupes de travail (politique maritime, environnement...), le BIMCO (Baltic and International Maritime Council). Elle intervient également en support du gouvernement suisse pour les différentes réunions préparatoires de l'IMO (International Maritime Organisation). Ces participations permettent à la communauté des armateurs suisses d'acquérir une influence au sein de ces organisations.

¹ Source : IHS Markit, Danish Shipping Association, 2020 Annual report

1. Résumé

La *Swiss Shipowners Association* salue la proposition d'adoption d'une modalité d'imposition des bénéficiaires des sociétés de navigation maritime sur la base d'une taxe au tonnage conforme aux orientations communautaires. Ces modalités d'imposition sont justifiées par le statut de puissance maritime de la Suisse confirmé par l'ensemble des données statistiques disponibles. Elles permettront de soutenir et promouvoir un secteur économique stratégique pour la Confédération en préservant sa compétitivité internationale. Des perspectives de développement par un gain d'attractivité sont également attendues.

Le projet soumis à consultation paraît dans l'ensemble acceptable.

Les propositions formulées par la *Swiss Shipowners Association* ont principalement pour objectif de clarifier certaines dispositions afin d'assurer une parfaite acceptabilité dans un cadre européen. Nous vous prions de bien vouloir intégrer nos propositions dans le projet soumis au Parlement. Il en est ainsi :

1. de la définition du champ d'application qui doit être limité aux activités maritimes et aux activités accessoires à ces activités maritimes.
2. du rattachement territorial à la Suisse.
3. de la condition relative à la détention des navires.

Il est par ailleurs suggéré de compléter le projet par certains éléments de flexibilité, tout en restant dans le cadre des Orientations communautaires. Il en est ainsi de la question de l'inclusion dans le champ d'application des activités de locations coque nue, et des activités de gestion technique et de gestion des équipages.

Les dispositions relatives au lien avec un pavillon suisse ou européen ne sont en l'état pas acceptables. Si le lien avec un pavillon est bien entendu salué, en tant que condition posée par les orientations communautaires, la *Swiss Shipowners Association* fait part de sa ferme opposition à l'application d'une part minimale de 60% de pavillon suisse ou européen, ce taux de référence étant excessif. La *Swiss Shipowners Association* suggère de s'en tenir aux orientations communautaires, limitant l'obligation des compagnies de navigation maritime optant pour la taxe au tonnage à maintenir un taux de référence et à l'augmenter, le taux de 60% constituant un seuil au-delà duquel la société est exonérée de l'obligation de maintien ou d'augmentation.

Enfin, la *Swiss Shipowners Association* se montre favorable à l'élargissement des critères environnementaux conduisant à une modulation de la base de la taxe au tonnage. A titre d'illustration, la gestion des déchets, le traitement des eaux usées et de ballast, la réduction du bruit... devraient compléter les initiatives techniques visant à limiter les émissions de polluants atmosphériques.

2. Analyse article par article du projet

Une version consolidée des propositions de modification figure en annexe de cette contribution.

Les articles du projet soumis à consultation sont mentionnés ci-dessous en caractères taille réduite. Les propositions de modifications sont en caractères gras et portent la mention « nouveau ».

a. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct

Art. 18, al. 3^{bis}

^{3bis} Les art. 73 à 77 s'appliquent par analogie dans le cas des navires de mer soumis à la taxe au tonnage.

Art. 18, al 3^{bis} nouveau

^{3bis} **Les art. 73 à 77 s'appliquent par analogie aux sociétés de navigation maritime.**

Commentaires nouvel Art. 18, al 3^{bis} : il ne ressort pas clairement du projet si la disposition s'appliquerait aussi aux entreprises individuelles. Faisant référence à la nature de la société et non aux types d'actifs utilisés, la présente formulation étend le champ d'application de la disposition à tous les travailleurs indépendants, peu importe qu'ils exercent leur activité sous la forme d'une entreprise indépendante ou d'une société de personnes.

Art. 58a Taxe au tonnage

La rédaction de cet article n'appelle aucun commentaire de notre part.

Titre 3 Taxe au tonnage

Art. 73 Objet

Art. 73, al. 1

¹ Seuls peuvent être soumis à la taxe au tonnage les navires de mer exploités aux fins suivantes:

- a. le transport de marchandises;
- b. le transport de personnes;
- c. les opérations de sauvetage et d'assistance;
- d. la pose de câbles et l'installation de tuyaux;
- e. la construction de structures offshore;
- f. la recherche océanographique.

Art. 73, al. 1 nouveau

¹ **Le bénéfice net imposable des sociétés de navigation maritime qui en font la demande peut être calculé selon le tonnage des navires éligibles lors de l'exercice d'activités principales et auxiliaires directement liées à l'économie maritime, notamment :**

- a. le transport de marchandises**
- b. le transport de passagers incluant les activités de croisières;**
- c. les activités de sauvetage, de remorquages et d'assistance en mer;**
- d. les activités de la pose de câbles et l'installation de tuyaux;**
- e. les activités de construction et de maintenance de structures offshore;**
- f. les activités de location de navires à temps ou coque nue ;**
- g. les activités de gestion technique des navires incluant la gestion des équipages;**
- h. les activités de recherche sismologique et océanographique.**

Commentaires alinéa 1 nouveau: Seules les activités, principales ou accessoires, directement liées à l'économie maritime, peuvent relever de la taxe au tonnage. Cette référence à l'économie maritime permet d'éviter un usage abusif de ce régime fiscal à des activités lacustres par exemple. Les activités de transport entre un port maritime suisse et les ports de la Mer du Nord devraient être éligibles.

La liste des activités établie à l'art. 73, al. 1 ne devrait pas présenter un caractère exhaustif.

Conformément aux orientations communautaires, les sociétés établies dans un Etat membre de l'Union européenne et qui assurent la gestion des équipages et la gestion technique des navires peuvent bénéficier de l'application de la taxe au tonnage.

Il est rappelé que les sociétés gestionnaires de navires sont des personnes morales fournissant différents services aux propriétaires de navires, comme le contrôle technique, le recrutement et la formation des équipages, la gestion des équipages et l'exploitation des navires.

Les activités susmentionnées sont en général exercées en interne par les transporteurs maritimes. Cependant, ces activités peuvent également être sous-traitées à des sociétés tierces. Comme le note la Commission européenne dans les Orientations communautaires, les sociétés gestionnaires de navires contribuent à la mise en place de « *services de transport maritime sûrs, sécurisés et respectueux de l'environnement* ». Afin de maintenir une égalité fiscale entre les sociétés exerçant ces activités en interne et celles exerçant ces activités en sous-traitance, il paraît légitime d'étendre le champ d'application de la taxe au tonnage suisse aux activités de gestion de navires, incluant la gestion de l'équipage, la gestion technique et la gestion commerciale.

Divers Etats de l'Union européenne appliquent la taxe au tonnage aux sociétés gestionnaires de navires.

Il est suggéré de préciser certaines activités. Les activités de maintenance de structures offshore (et non uniquement de construction) doivent pouvoir être soumises à la taxe au tonnage. Enfin les activités de recherche devraient être étendues aux activités sismologiques.

Un point particulier est relatif aux activités de location. La *Swiss Shipowners Association* partage l'avis du Département fédéral des finances considérant que la location coque nue d'un navire ne

peut, en tant que telle, être considérée comme une activité d'exploitation d'un navire et « *s'apparente à une activité de leasing* » (page 24). Cependant, sur le modèle de certains Etats de l'Union européenne, il semble opportun de permettre sous conditions limitatives, d'intégrer dans la taxe au tonnage les activités de location coque nue. Ces conditions devraient être définies dans l'Ordonnance. Néanmoins à ce stade, il est possible de citer, à titre d'illustration, la possibilité d'inclure dans la taxe au tonnage les locations coque nue effectuées entre sociétés d'un même groupe. Par ailleurs, des critères quantitatifs pourraient être définis afin de s'assurer que l'activité principale de l'assujetti demeure une activité d'exploitation opérationnelle de navires, l'activité de location coque nue demeurant accessoire.

Enfin, il semble important dès cet alinéa de préciser le caractère optionnel de la taxe au tonnage (ajout des mots « qui en font la demande »).

Art 73 al. 2 et 3

² La personne assujettie est celle qui exploite le navire.

³ Par exploitation d'un navire de mer, on entend l'exécution des tâches incombant à l'armateur, l'affrètement du navire ou sa location. Le Conseil fédéral définit plus précisément l'exploitation d'un navire.

Art. 73, al. 2 et 3 : supprimer et intégrer dans l'art. 74

Commentaires alinéas 2 et 3 : l'art. 73 étant relatif au champ d'application de la taxe au tonnage, il est suggéré, par souci de cohérence, de supprimer les alinéas 2 et 3 qui sont repris dans l'art. 74 relatif aux conditions d'application.

Art. 73, al. 4

⁴ Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires exercées à bord du navire sont également soumis à la taxe au tonnage s'ils ne dépassent pas 50 % des bénéfices résultant de l'exploitation du navire.

Les Art. 73 al. 2 et 3 du projet soumis à consultation étant déplacés dans l'Art. 74, il est suggéré de remplacer l'Art. 73, al. 4 du projet soumis à consultation par l'**Art. 73, al. 2 nouveau suivant :**

Art. 73, al. 2 nouveau

² Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires, présentant un lien substantiel avec les activités principales définies à l'al. 1 et ne dépassant pas 50% du chiffre d'affaires résultant de l'exploitation du navire sont également soumises à la taxe au tonnage. Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet alinéa.

Commentaires alinéa 2 nouveau : Sur le modèle d'autres systèmes de taxe au tonnage actuellement en vigueur, il nous semble opportun de définir le caractère d'activités accessoires sur la base de critères à la fois qualitatifs et quantitatifs. Par ailleurs, à titre indicatif, l'Ordonnance pourrait dresser une liste non exhaustive d'activités accessoires. Cette approche serait en outre compatible avec les commentaires de l'OCDE sous l'art 8 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune

Le critère qualificatif devrait à notre sens se référer au lien substantiel devant exister avec les activités principales définies à l'alinéa 1.

En ce qui concerne le critère quantitatif, il est important dans la comparaison quantitative de ces activités accessoires par rapport aux activités de base ('core business') de se référer au chiffre d'affaires et non pas aux bénéfices. *La Swiss Shipowners Association* partage la position du Département fédéral des finances de définir le seuil de 50%, considérant en tout état de cause que le dépassement de ce seuil par une activité supposée accessoire conduirait de facto à remettre en cause la nature de l'activité supposée principale. Il convient néanmoins de noter que ce critère quantitatif devrait être considéré comme un facteur non exclusif de l'analyse du caractère accessoire d'une activité.

La Swiss Shipowners Association formule également les observations suivantes concernant l'analyse développée par le Département fédéral des finances sur les revenus des casinos à bord des navires de croisières². Selon l'art. 4 de la Loi fédérale maritime de 1953³ "*le droit fédéral est en vigueur à bord des navires suisses: en haute mer sans partage; dans les eaux territoriales en tant que loi de l'Etat riverain n'est pas déclarée impérative.*" Par ailleurs, en pratique et par souci de simplification, les casinos sont généralement fermés dès que le navire croise dans les eaux territoriales d'un état ou est au port. Les casinos ne sont en général ouverts que dans les eaux internationales.

Sur la base de cet article 4 de la Loi fédérale maritime, les activités de casino exercées à bord d'un navire ne battant pas pavillon suisse ne sont pas soumises aux dispositions de la Constitution fédérale. En conséquence, quel que soit le lieu d'exercice de ces activités (haute mer ou eaux territoriales d'un état), les activités de casino exercées sur ce navire ne peuvent pas être soumises à l'obligation de concession et à l'impôt sur les jeux d'argent au sens de l'art 106 de la Constitution. En conséquence, l'art 106 ne constitue pas un obstacle à l'application de la taxe au tonnage.

En ce qui concerne les navires battant pavillon suisse, en application de l'art. 4 de la Loi fédérale maritime, le droit fédéral doit s'appliquer. En premier lieu, une concession devrait être nécessaire pour exploiter ce casino à bord d'un navire de croisières battant pavillon suisse. Mais, selon le §2 de l'art 106, la Confédération "*prélève sur les recettes dégagées [...] un impôt qui ne doit pas dépasser 80% du produit brut des jeux.*" L'inclusion des bénéfices des casinos dans la taxe au tonnage paraît remplir cette condition constitutionnelle.

² Pages 24 et 25 du rapport explicatif

³ RS 747.30

Art. 73, al. 5

La rédaction de cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part mais est numéroté en nouvel al. 3.

Art. 74 Conditions

Il est suggéré d'ajouter un nouvel Art. 74, al. 1, rédigé comme suit :

Art. 74 al. 1 nouveau

¹ Les sociétés de navigation maritime au sens de l'al 1 de l'art 73 sont les sociétés détenant ou opérant une flotte dont la gestion commerciale et stratégique est exercée en Suisse.

Commentaires art 74, al. 1 nouveau : l'art 74 étant relatif aux conditions d'application de la taxe au tonnage, il est suggéré d'y inclure un alinéa relatif à la définition des sociétés de navigation maritime faisant explicitement référence à la notion de gestion commerciale et stratégique, ainsi qu'à leur localisation en Suisse.

En effet, la notion de gestion commerciale et stratégique est rappelée par les Orientations communautaires. Cette notion permet de sceller le lien économique entre l'opérateur et la Confédération, rendant par là même la taxe au tonnage compatible avec les principes d'imposition basés sur la substance définis par l'OCDE. Enfin, il sied de noter que cette caractéristique de la taxe au tonnage est également en ligne avec les dispositions de l'art 8 du modèle des conventions fiscales de l'OCDE.

Art. 74, al.1

¹ Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si 60 % au moins du tonnage de la flotte du contribuable qui l'exploite est inscrit dans le registre des navires suisses ou dans le registre des navires d'un État membre de l'Espace économique européen.

Art. 74, al. 2 nouveau (après nouvelle numérotation en raison de l'ajout d'un nouvel alinéa 1)

² Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si la flotte de l'assujetti dont il fait partie inclut un pourcentage minimal de tonnage battant pavillon Suisse ou pavillon d'un autre Etat membre de l'Union Européenne, de l'Association Economique de Libre Echange ou d'un Etat ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité.

Commentaires alinéa 2 nouveau : cet alinéa dans sa rédaction actuelle est très restrictif et pénalisant pour la majorité des sociétés maritimes suisses. En effet, de nombreux opérateurs disposent d'une flotte prise en « time charter » lesquels sont définis sur des durées variables, de quelques jours à plusieurs années. Il peut donc être difficile, voire impossible, à un opérateur de maintenir un objectif précis et élevé de part de flotte sous pavillon suisse ou de l'espace économique européen. Pour cette raison, une condition en ligne avec les Orientations communautaires telles que rappelées dans le rapport explicatif page 16 nous parait offrir la flexibilité nécessaire et souhaitée.

Art 74, al. 2 :

Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires exploités par le contribuable.

Cet alinéa nous paraît devoir être déplacé en alinéa 4 et rédigé comme suit :

Art. 74, al 4 nouveau

⁴ Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires détenus ou exploités par le contribuable.

Il est suggéré d'insérer un nouvel Art. 74, al. 3 rédigé comme suit :

Art. 74, al. 3 nouveau :

³ Un pourcentage minimal, fixé par le Conseil fédéral, du tonnage de la flotte doit être détenu juridiquement ou économiquement par la société de navigation maritime ou est directement exploité par celle-ci.

Commentaires alinéa 3 nouveau : conformément aux Orientations communautaires, seuls les armateurs exploitant leurs propres navires ainsi que les autres opérateurs tels que charterers et les gestionnaires de navires peuvent bénéficier de la taxe au tonnage. Afin d'éviter des abus, tout en poursuivant l'objectif de développement d'une flotte suisse ou communautaire, il apparaît nécessaire d'inclure dans la loi une disposition relative à la détention des navires. Les conditions relatives à la détention seraient définies par voie d'ordonnance.

Art. 74, al. 3

³ Le moment déterminant pour satisfaire à la condition requise pour l'assujettissement à la taxe est le dernier jour de la période fiscale.

Art. 74, al. 3 : supprimer

Commentaires suppression de l'alinéa 3 du projet soumis à consultation: cet alinéa dans sa rédaction actuelle est restrictif et ne tient pas compte des particularités de l'industrie maritime. Pour des sociétés maritimes qui opèrent sur « le marché spot » il n'est pas possible de prévoir un pourcentage précis et stable de navires qui battront un pavillon déterminé. Ainsi, pour tenir compte de cette particularité, il est approprié d'apprécier la conformité avec cette condition sur une période relativement longue. En tout état de cause, cette condition ne paraît pas ressortir du domaine législatif, raison pour laquelle il est proposé de renvoyer la détermination des conditions d'application à l'ordonnance du Conseil fédéral.

Art. 74, al. 4 :

La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

La rédaction de cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part, mais nous paraît devoir être déplacé en alinéa 5.

Art. 74, al. 5 nouveau

⁵ La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

Il est suggéré d'insérer un nouvel Art. 74, al. 6 rédigé comme suit :

Art 74, al. 6 nouveau

⁶ Le Conseil fédéral détermine les modalités d'application des dispositions du présent article.

Art. 75 Calcul

Art. 75, al. 1

La rédaction de cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part.

Art. 75, al. 2

La rédaction de cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part.

Il est suggéré d'insérer un nouvel Art. 75, al. 3 rédigé comme suit :

Art 75, al. 3 nouveau

³ le bénéfice net imposable des assujettis exerçant des activités de gestion technique incluant la gestion des équipages au sens de l'art 73 al. 1 lit g est égal à 25% du bénéfice calculé en application de l'al 2.

Commentaires nouvel alinéa 3 : En raison de la proposition d'inclusion dans le champ d'application de la taxe au tonnage des activités de gestion technique des navires, incluant la gestion des équipages (selon proposition sous l'article 73 al. 1 ci-dessus), et tenant compte du fait que, pour un navire donné, le chiffre d'affaires des sociétés gestionnaires est bien inférieur à celui des opérateurs, il apparaît légitime, conformément aux Orientations communautaires et aux régimes en vigueur dans certains états de l'Union, que l'assiette fiscale à appliquer devrait être égale à 25% environ de celle appliquée à l'armateur pour le même navire ou le même tonnage.

Art. 75, al. 3

³ Il est réduit de 20 % au maximum si le système de propulsion du navire répond à certaines exigences écologiques et notamment émet peu de polluants atmosphériques. Le Conseil fédéral définit ces exigences et le montant de la réduction.

Art. 75, al. 4 nouveau (après nouvelle numérotation en raison de l'ajout d'un nouvel alinéa 3)

⁴ Le Conseil fédéral peut ajuster à la baisse ou à la hausse, mais dans la limite de 50 %, le barème de l'al. 2 sur la base de critères environnementaux.

Commentaire alinéa 4 nouveau : l'alinéa 3 dans sa rédaction actuelle est restrictif. La référence au système de propulsion du navire comme unique paramètre d'amélioration écologique est restrictive et pénalisante pour les navires améliorés selon d'autres critères. Elle ne nous semble par ailleurs pas conforme au constat établi par le Département des finances lui-même dans le rapport explicatif (page 21) selon lequel les pollutions des navires peuvent être groupées en trois catégories : « - *émissions atmosphériques*, - *décharges d'exploitations en mer [...]*, - *décharges accidentelles en mer [...]* ». Il existe ainsi plusieurs manières d'améliorer et modifier les performances écologiques des navires. Pour conserver son aspect incitatif, cet alinéa doit avoir une rédaction plus générale, permettant la prise en compte d'autres facteurs environnementaux, lesquels pourront être définis par voie d'Ordonnance.

Art. 76 Début, durée et fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage

¹ L'assujettissement à la taxe au tonnage débute le premier jour de la première période fiscale au cours de laquelle le navire de mer est soumis à la taxe sur demande du contribuable.

² Le navire est soumis à la taxe pendant dix périodes fiscales. L'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration de ce délai si le contribuable y renonce ou si les conditions ne sont plus remplies.

³ Sur demande, l'assujettissement à la taxe peut être reconduit.

⁴ Si l'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration des dix périodes fiscales, le contribuable peut déposer une nouvelle demande d'assujettissement au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe.

⁵ Après la fin de l'assujettissement à la taxe, l'imposition est régie par les art. 58 à 72. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont les valeurs commerciales comptabilisées au début de la première période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe. Les pertes liées à l'exploitation du navire subies pendant l'assujettissement à la taxe ne peuvent pas être reportées.

Il est suggéré d'insérer un nouvel Art. 76, al. 6 rédigé comme suit :

Art 76, al. 6 nouveau

⁶ Le fait de choisir le régime de la taxe au tonnage n'entraîne pas la réalisation des réserves latentes au sens de la systématique fiscale.

Il est suggéré d'insérer un nouvel Art. 76, al. 7 rédigé comme suit :

Art 76, al. 7 nouveau

⁷ Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet article.

Art. 77 Restructurations

Si un navire de mer soumis à la taxe au tonnage est transféré à sa valeur commerciale dans le cadre d'une restructuration au sens de l'art. 61, al. 1 ou 3, la durée d'application de la taxe définie à l'art. 76, al. 2, reste valable. S'il est transféré à une autre valeur, l'art. 76, al. 4, s'applique.

Commentaires art. 77 : La rédaction de cet article nous paraît devoir être revue afin d'être en ligne avec les clarifications du rapport explicatif.

A la lecture du rapport explicatif, nous comprenons que le but de cet article est de faire respecter dans le cadre des restructurations les délais d'assujettissement à la taxe au tonnage tels qu'établis par l'article 76 tout en laissant la possibilité de réaliser les restructurations selon les règles de l'article 61, al.1 ou 3 ou pas. Or, dans sa rédaction actuelle, il pénalise fortement les transferts autres qu'en neutralité fiscale d'une part, et les entreprises reprenantes des navires pour lesquels l'assujettissement ne peut être demandé qu'après expiration du délai fixé par l'article 76 al 4 d'autre part.

Par ailleurs, la dernière phrase de l'art 77 pourrait être interprétée comme interdisant à un navire transféré dans le cadre d'une restructuration de bénéficier de la taxe au tonnage avant l'expiration d'un délai de 6 années à compter de l'année de la restructuration. Une telle interprétation pourrait conduire à une perte totale de valeur des navires concernés par cette restructuration, conduisant potentiellement à des pertes financières pour la Confédération dans le cas où ce navire serait au bénéfice de la garantie fédérale.

[Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes \(LHID\)](#)

Les commentaires formulés ci-dessus relatifs à la LIFD s'appliquent mutatis mutandis à la proposition de rédaction de la LHID.

Les nouveaux articles 14, al. 3, 2e phrase et 29 al. 3 n'appellent pas de commentaire de notre part.

3. Considérations générales

A titre préliminaire, il est souligné que les commentaires ci-dessous se réfèrent uniquement à la version française du rapport explicatif. Les éventuelles divergences avec la version allemande du rapport explicatif ne sont pas relevées.

a. Remarque préliminaire concernant la notion de tonnage (jaugeage) - clarification de la page 2 et du paragraphe 3.1 du rapport explicatif

Le rapport explicatif mentionne (page 2): « *La base de calcul n'est pas le bénéfice effectif, mais un volume de fret défini de manière forfaitaire à partir de la jauge nette du navire de mer et du nombre de jours d'exploitation.* » Il est également mentionné page 18 que « *le montant appliqué suit un barème dégressif inversement proportionnel à l'importance du volume de fret.* » et en page 19 que « *l'impôt dû n'est pas calculé en fonction du bénéfice effectivement réalisé, mais en fonction du volume de fret de chaque navire de mer.* »

Ces références au « volume de fret » sont de nature à créer des confusions. Une clarification est donc nécessaire.

La taxe au tonnage n'est pas calculée en fonction du volume de fret effectivement transporté, mais en fonction du tonnage net d'un navire, ce tonnage net étant la capacité intérieure utilisable commercialement.

Le tonnage net d'un navire est mentionné sur le Certificat International de jaugeage, conformément à l'art 7 de la Convention internationale sur le jaugeage des navires du 23 juin 1969 entrée en vigueur pour la Suisse le 18 juillet 1982 après approbation par l'Assemblée fédérale le 30 novembre 1976⁴.

En conséquence, la taxe au tonnage applicable à un navire est stable et ne varie en fonction ni du volume ou du poids des marchandises transportées, ni des profits effectifs réalisés sur ce transport.

Cet élément est de nature à renforcer les caractéristiques principales de la taxe au tonnage:

- La taxe au tonnage est un système de taxation simple, tant au niveau de l'application par le contribuable qu'au niveau de l'administration en cas de contrôle.
- La taxe au tonnage est un système de taxation fiable, les manipulations étant impossibles.
- Les revenus fiscaux sont aisément prédictibles, et non soumis aux aléas conjoncturels.

⁴ RO 1982 1326

b. L'importance du transport maritime pour l'économie suisse - clarifications et compléments d'informations au paragraphe 1.1 du rapport explicatif

L'importance économique du secteur maritime en Suisse, ainsi que son rang au sein des puissances maritimes mondiales, certes probablement méconnu, justifie la mise en place d'une politique cohérente incluant notamment un environnement fiscal de nature à assurer la compétitivité de ce secteur, tout en étant strictement compatible avec les standards internationaux et notamment européens.

La Suisse est une puissance maritime de premier plan

Nonobstant l'absence de frontières maritimes, la Suisse est une puissance maritime, même si elle demeure modeste en comparaison avec les principales puissances maritimes. Le potentiel de développement dans l'hypothèse d'un environnement favorable, incluant les aspects fiscaux, est significatif.

Selon les sources, la Suisse se classe parmi les premières puissances maritimes mondiales. Ainsi, selon IHS Seaweb, en 2019, les sociétés suisses contrôlent une flotte de 56 millions de tonnes (tonnage brut), la classant au 9ème rang mondial et 4ème rang européen.

Rang	Pays	Tonnage brut (millions) - GT	Taxe au tonnage
1	Grèce	170	Oui
2	Singapour	129	Régime fiscal spécifique au secteur maritime
3	Chine	124	Oui
4	Japon	117	Oui
5	Danemark	64	Oui
6	Etats-Unis	63	Oui
7	Allemagne	62	Oui
8	Hong Kong	57	Régime fiscal spécifique au secteur maritime
9	Suisse	56	Non
10	Corée du Sud	51	Oui

Source : IHS Seaweb, publié dans le rapport annuel 2020 de la Danish Shipping Association

Selon la Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement (UNCTAD), sur la base de critères différents, la Suisse occupe le 17ème rang mondial et le 8ème européen, les sociétés

localisées sur son territoire étant propriétaires économiques d'une flotte totalisant 26,4 millions de tonnes de port en lourd (DWT)⁵.

Quels que soient les critères, la Suisse se classe parmi les principales puissances maritimes, devant certains états dont l'histoire et la culture maritime sont pourtant plus reconnues, tels que l'Italie.

Il convient de souligner que ces classements ne doivent pas cacher une réalité : malgré son 4ème rang européen (selon classement IHS Seaweb), la flotte suisse est égale au tiers de la flotte grecque (la Grèce est par ailleurs la première puissance maritime mondiale) et représente environ 40% de la flotte singapourienne, chinoise ou japonaise.

Enfin, le tableau ci-dessus démontre que la Suisse est la seule puissance maritime ne disposant pas d'un régime fiscal adapté au secteur maritime. Parmi les 10 premières puissances maritimes, 7 disposent d'un régime de taxe au tonnage, 2 (Singapour, Hong Kong) ont mis en place un régime fiscal spécifique fortement incitatif. La Suisse est isolée.

Contribution du secteur maritime à l'économie suisse

Le rapport explicatif fait état page 6 de données fournies par la *Swiss Trading and Shipping Association* – STSA – présentée comme étant l'association faitière du secteur.

La *Swiss Shipowners Association*, regroupant les sociétés de shipping établies en Suisse et opérant 76,55%⁶ % de la flotte suisse (MSC, Suisse Atlantique, Massoel, Reederei Zurich AG, CADENA RoRo S.A, Nova Marine, ABC Maritime) estime quant à elle le nombre de sociétés à 54 dans 11 cantons. A ce titre, la carte de la page 7 doit être complétée des commentaires d'ordre qualitatif suivants. D'un point de vue territorial, si le Canton de Genève accueille le plus grand nombre de sociétés de transport maritime, en raison de la présence des sociétés de négoce de matières premières, clients du secteur maritime, la présence du secteur maritime est constatée sur l'ensemble du territoire suisse. Le canton de Bâle-ville joue un rôle spécifique, en raison de la présence du seul port maritime suisse et de l'Office fédéral de la navigation maritime. Les cantons de Vaud, du Tessin, sont les autres cantons accueillant le plus grand nombre de sociétés maritimes.

Enfin, et afin de compléter les données figurant dans le rapport explicatif sur le secteur du négoce de matières premières (500 entreprises employant 10 000 employés), la *Swiss Shipowners Association* souligne que le secteur du transport maritime emploie 2000 personnes (emplois directs) et représente une contribution au PIB de 0,4%.

Les retombées économiques indirectes ne doivent pas être sous-estimées. Ainsi, ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik dans son rapport remis à l'Office fédéral de la navigation maritime en mars 2021⁷ considère que d'autres industries en Suisse sont en relation avec le secteur maritime, telles que les industries informatiques, d'équipements électriques, machines et autres

⁵ UNCTADstat – Flotte marchande par pays de propriété effective, annuel, 2014 - 2020

⁶ Cette part de la flotte suisse opérée par les membres de la *Swiss Shipowners Association* a été calculée sur la base des statistiques de l'UNCTAD 2019 et de Clarksons Research

⁷ ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik – Future Prospects for the Swiss Flag and Fleet at Sea. Bremen, Mars 2021 – pages 48 et suivantes

équipements. Ces industries représentent plus de 173'000 employés et 88 milliards de chiffres d'affaires. Il n'est pas possible d'estimer la part de ce chiffre d'affaires correspondant aux affaires entretenues avec le secteur maritime, mais ISL cite diverses sociétés suisses ayant une activité en lien avec le secteur maritime. Il en est ainsi de ABB dont les activités pour le secteur maritime représentent 50% des revenus annuels. Winterthur Gas & Diesel, qui emploie 300 personnes en Suisse, a une part de marché de 36% dans la production de moteur diesel pour l'équipement de navires, cette part de marché s'élevant même à 91 % dans le secteur du LNG. Enfin Schindler Marine est le leader mondial des ascenseurs et escalators pour les navires de croisières.

Dépendance du commerce international de la Suisse au transport maritime

Afin de compléter l'analyse du Conseil fédéral sur l'importance du secteur maritime en Suisse, les explications suivantes relatives à la dépendance du commerce international de la Suisse au transport maritime paraissent importantes.

Le commerce international de la Suisse présente une dépendance significative au transport maritime, justifiant la présence sur son territoire d'une industrie maritime forte.

Selon une analyse de LAE Logistics Advisory Experts GmbH, spin off de l'Université de St Gall⁸, 94% des importations (en volume) de la Suisse en provenance de pays non européens sont transportées par voie maritime, soit 5.7 millions de tonnes. En valeur, 30 % des importations (33.4 milliards de francs) sont importées par voie maritime.

92 % des exportations (en volume, soit 2.3 millions de tonnes), 17% en valeur (26.1 milliards de francs) sont exportées à destination de pays non européens par voie maritime.

En volume, les partenaires commerciaux non européens représentent environ 12% des importations. Cette part est similaire pour les exportations. En valeur, les partenaires non européens représentent près de 50% des exportations et 40% des importations.

Ainsi, le transport maritime est utilisé dans 11.3% des importations globales en volume, et 12% en valeur. Le transport maritime est utilisé dans 11% des exportations globales en volume, et 8.5% en valeur.

En comparaison européenne, la Suisse est le pays ne disposant pas d'accès direct à la mer présentant la dépendance la plus élevée au transport maritime. De façon plus intéressante, la dépendance de la Suisse est similaire à celle de l'Allemagne pour les exportations (en volume).

En valeur, les conclusions sont identiques : la Suisse est le pays sans accès à la mer présentant la plus forte dépendance au transport maritime dans ses flux internationaux en valeur avec un niveau proche de celui de l'Allemagne en ce qui concerne les importations, ou de l'Irlande en ce qui concerne les exportations.

⁸ Switzerland's dependency on maritime transportation – Contribution of high-sea shipping on Swiss import and export supply chains – Mars 2021 – <https://www.shipowners.ch/>

c. Rappel des objectifs de la taxe au tonnage - clarifications et compléments d'informations au paragraphe 1.2 du rapport explicatif

De notre point de vue il est nécessaire de compléter la description des régimes de taxe au tonnage au sein de l'Union Européenne (paragraphe 1.2 du rapport explicatif) par un rappel des objectifs qui ont guidé l'acceptation de la taxe au tonnage par les autorités communautaires⁹. Ces objectifs sont en effet identiques pour la Suisse.

La taxe au tonnage en Suisse vise à atteindre les 5 objectifs suivants :

- Assurer la compétitivité de l'industrie maritime suisse dans un contexte de concurrence exacerbée ;
- Maintenir et renforcer l'industrie maritime suisse disposant d'un savoir-faire reconnu ;
- Promouvoir le développement durable du transport maritime, en encourageant les investissements visant à protéger l'environnement et à lutter contre le changement climatique ;
- Promouvoir un transport maritime fiable, efficace, sûr ;
- Encourager un nouveau développement du pavillon maritime suisse afin de maintenir l'image de la Suisse dans le monde, sans créer de risque financier pour la Confédération.

Il convient par ailleurs de noter que d'autres états, dans un souci identique de protection du secteur maritime national, ont adopté des régimes fiscaux spécifiques au secteur maritime mais non fondés sur une taxe au tonnage. Ce constat est partagé par l'ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik dans son rapport remis à l'Office fédéral de la navigation maritime en mars 2021¹⁰. A titre d'exemple, le régime fiscal singapourien applicable au secteur maritime inclut diverses mesures telles que :

- Exonération partielle d'impôt sur les bénéfices pour les nouvelles sociétés ;
- Exonération totale d'impôt sur les bénéfices des opérations maritimes internationales effectuées avec un navire enregistré au registre singapourien,

⁹ Communication C(2004) 43 de la Commission – Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime (2004/C 13/03)

¹⁰ ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik – Future Prospects for the Swiss Flag and Fleet at Sea . Bremen, Mars 2021 – page 31

- Exonération sous conditions des profits dérivant de l'exploitation d'une flotte de navires enregistrés à l'étranger (programme AISE – Approved International Shipping Enterprise)
- Exonération des plus-values de cessions de navires

Au Luxembourg, le régime fiscal applicable au secteur maritime présente les principales caractéristiques suivantes :

- Exonération de l'impôt commercial municipal,
- Possibilité d'amortissement accéléré des navires jusqu'à trois fois l'amortissement linéaire sur la durée de vie du navire
- Règles flexibles de constitution de provision pour réparation et maintenance des navires
- Possibilité de report des déficits sans limitation dans le temps
- Bénéfice de crédits d'impôt pour investissement spécifique
- Report d'imposition des plus-values de cession.

d. Constitutionnalité de la taxe au tonnage suisse - clarifications et compléments d'informations aux paragraphes 1.3 et 6.1 du rapport explicatif

Est annexé à la présente contribution un avis de droit du Professeur Oberson du 25 mars 2021. Cet avis de droit confirme le précédent avis de droit du 12 août 2015, aucune évolution législative, réglementaire ou jurisprudentielle n'étant constatée.

e. Analyse au regard de la convention instituant l'Association Européenne de Libre-Echange (AELE)¹¹ et de l'accord du 22 juillet 1972 entre la Confédération suisse et la Communauté économique européenne¹² - compléments d'informations au paragraphe 2.4 du rapport explicatif

Selon un avis de droit du Professeur Oberson du 7 avril 2021 (annexé à la présente contribution), « *il n'existe aucun mécanisme d'annonce préalable dans le cadre des accords internationaux conclus par la Suisse. Il est en revanche possible qu'une instance internationale, spécifiquement la Commission européenne, puisse vouloir contrôler postérieurement le régime mis en place par la Suisse.* »

¹¹ RO 1960 635

¹² RO 1972 3169

f. Considérations techniques générales

L'analyse article par article du projet figure dans la seconde partie de cette contribution. Sont abordées à ce stade diverses considérations techniques générales.

Application limitative au secteur du transport maritime - clarifications au paragraphe 3.1 du rapport explicatif

Le rapport explicatif précise que « *les entreprises faisant le négoce de matières premières peuvent néanmoins profiter indirectement de la taxe au tonnage si les investissements dans le transport de matières premières augmentent.* » (page 19). Cette affirmation appelle les commentaires suivants.

La taxe au tonnage est limitativement applicable aux activités de transport maritime et leurs activités accessoires. En conséquence, les autres activités sans lien avec le transport maritime ne peuvent en aucun cas bénéficier d'un régime de taxe au tonnage.

Il en est ainsi, à titre d'illustration, des activités de négoce de matières premières.

La *Swiss Shipowners Association* reconnaît que certaines sociétés ou certains groupes exercent à la fois des activités pouvant entrer dans le champ d'application de la taxe au tonnage et des activités ne pouvant pas bénéficier de ce régime d'imposition. Dans de telles situations, et de façon identique aux régimes applicables dans les pays européens, des mécanismes comptables devront être appliqués afin d'éviter un transfert abusif de bénéfices du secteur non soumis à la taxe au tonnage vers le secteur soumis à la taxe au tonnage. Ainsi, des secteurs d'activités distincts devront être créés. La *Swiss Shipowners Association* soutient l'art 73 al. 5 du projet soumis à consultation.

Les règles habituelles de contrôle des transferts de bénéfices seront applicables.

Risque de « précédent »

Certaines interrogations surgissent quant au risque potentiel de voir ce modèle de taxation, fondé non pas sur les résultats comptables mais sur des données opérationnelles, être sollicité par d'autres secteurs économiques. Ainsi selon le rapport explicatif, « *en principe, une mesure fiscale liée à la capacité de transport des avions semble envisageable.* »¹³

Le risque de « précédent » n'existe pas.

¹³ Rapport explicatif, page 35

Dans l'Union Européenne, la taxe au tonnage est un régime fiscal spécifique qualifié d'aide d'état et en conséquence, soumis à l'approbation de la Commission. Cette dernière a justifié l'application d'une taxe au tonnage en raison des impacts bénéfiques sur l'économie européenne.

L'OCDE pour sa part considère que les régimes d'imposition fondés sur le tonnage des navires ne constituent pas des pratiques fiscales dommageables.

A ce jour, aucun pays n'a à notre connaissance soumis d'autres secteurs économiques à un régime d'imposition similaire. Si tel devait être le cas, ces régimes feraient l'objet d'une analyse de la part des instances compétentes au regard notamment des règles relatives aux aides d'état et des dispositions des conventions internationales (pratiques discriminatoires ou anti concurrentielles).

Ainsi, l'application en Suisse d'un régime d'imposition similaire à d'autres secteurs d'activités que le secteur du transport maritime ne pourrait à l'heure actuelle respecter les principes en vigueur au niveau international.

Conséquences financières sur les finances publiques – clarifications et compléments d'informations au paragraphe 5 du rapport explicatif

Les contraintes techniques (option pour une période de dix années, absence de report des déficits durant la période d'option, absence de report des déficits constatés durant la période d'option sur des exercices postérieur à la sortie du régime) conduisent à rendre l'analyse des effets de la taxe au tonnage sur la charge fiscale des entreprises difficile. La comparaison avec un régime normal d'imposition des bénéfices est délicate voire impossible.

Néanmoins, le potentiel de recettes fiscales après application de la taxe au tonnage par les membres de la Swiss Shipowners Association est de 45.3 millions CHF sur la base de la flotte opérée au 31 décembre 2020.

Estimation financière des revenus fiscaux en cas d'application de la taxe au tonnage aux membres de la *Swiss Shipowners Association*

La *Swiss Shipowners Association* a communiqué en janvier 2021 au Département fédéral des finances une estimations de la charge fiscale qui serait constatée au niveau de ses membres par application d'une taxe au tonnage.

Au 31 décembre 2020, les membres de la *Swiss Shipowners Association* sont les suivants : ABC Maritime, Cadena Roro SA, Massoel, Nova Marine (et entités rattachées), MSC, Reederei Zurich AG, Suisse Atlantique.

Sur la base des statistiques UNCTAD 2019 (Clarksons Research), les sociétés membres de la *Swiss Shipowners Association* détiennent (Beneficial owners) 76.55% de la flotte suisse (en DWT, battant pavillon suisse ou pavillon d'un état tiers).

Swiss Shipowners Association

Réponse à la procédure de consultation
Taxe au tonnage – avril 2021

La *Swiss Shipowners Association* est donc pleinement représentative du secteur maritime suisse.

Selon une estimation effectuée au 31 décembre 2020, la taxe au tonnage appliquée aux membres de la *Swiss Shipowners Association* serait de 45.3 millions CHF selon les hypothèses suivantes :

- Application du barème selon projet d'art. 75 al. 2
- Nombre de jours d'exploitation : 365
- Application du facteur environnemental : non
- Taux d'impôt sur les bénéfices : 13.99%

Une comparaison avec la charge fiscale par application du régime normal d'imposition des bénéfices s'avère délicate pour des raisons techniques.

Éléments techniques justifiant la complexité de la comparaison entre la taxe au tonnage et le régime normal d'imposition

La taxe au tonnage se caractérise d'un point de vue technique notamment par les deux éléments suivants qui rendent complexe la comparaison avec un régime normal d'imposition des bénéfices:

- Paiement de la taxe au tonnage même en cas de déficit
- Impossibilité de report des déficits constatés en cours d'application de la taxe au tonnage sur les exercices suivants même après sortie du régime de taxe au tonnage.

Ces deux éléments sont par ailleurs à envisager dans le cadre d'une option à la taxe au tonnage pour une période de 10 années.

Période de blocage de 10 ans (art 76 du projet de loi) et paiement de la taxe au tonnage même en cas de déficit (art. 75 du projet de loi)

Tout assujetti optant à la taxe au tonnage doit s'engager à conserver ce régime d'imposition pour une période de 10 années, conformément à l'art. 76, quelle que soit l'évolution du marché et consécutivement des résultats comptables. Cette condition, non contestée, est conforme aux Orientations communautaires.

L'anticipation des résultats d'une entreprise s'avère complexe, voire impossible sur une période de dix ans. Les évolutions conjoncturelles sont parfois inattendues. A titre d'exemple, et ainsi que le rapport explicatif le mentionne en page 8, alors que le secteur de la croisière connaissait une croissance moyenne annuelle au cours de ces dernières années de l'ordre de 5%, la pandémie Covid a stoppé brutalement cette croissance, plongeant le secteur dans une situation financière délicate en 2020 (absence de chiffres d'affaires). Les perspectives de reprise sont encore à ce jour incertaines.

L'option pour l'application de la taxe au tonnage par un contribuable ne sera donc exercée qu'en cas de perspectives positives. Cela ne pourra cependant pas exclure le paiement de la taxe au tonnage

lors d'exercices déficitaires. Ainsi, une comparaison du taux effectif d'imposition lors d'un exercice déficitaire conduirait à le considérer comme nul sous un régime normal d'imposition alors qu'il est « infini » en cas d'application de la taxe au tonnage.

En cas de perspectives négatives ou d'erreurs d'appréciation, sur la période décennale d'option, le taux effectif d'imposition d'une entreprise soumise à la taxe au tonnage peut s'avérer très largement supérieur à celui qui aurait été constaté en cas d'application d'un régime normal d'imposition.

Incidence de la règle des reports de déficit

Il est rappelé que sous un régime normal d'imposition, les déficits d'un exercice peuvent être reportés sur les 7 exercices bénéficiaires ultérieurs.

Cette capacité de report n'est pas applicable lors de l'application de la taxe au tonnage non seulement durant la période décennale, mais également au sortir du régime de taxe au tonnage.

Durant la période décennale, en raison du paiement constant de l'impôt, le report des déficits d'un exercice sur les exercices bénéficiaires suivants devient sans objet.

A l'issue de la période décennale (ou en cas de sortie prématurée du régime de taxe au tonnage), selon l'art. 76 al. 5 du projet, les déficits constatés lors des exercices soumis à la taxe au tonnage ne peuvent pas être reportés sur les exercices bénéficiaires constatés après la sortie du régime de taxe au tonnage. En conséquence, le taux effectif d'imposition des exercices suivants la sortie du régime de taxe au tonnage peut être supérieur à celui qui aurait été constaté en cas d'application du régime normal d'imposition.

Effets dynamiques de la taxe au tonnage

L'adoption d'une taxe au tonnage constituera un facteur décisif pour l'implantation de nouvelles sociétés maritimes en Suisse, cet élément venant renforcer un contexte général positif (stabilité politique, haut niveau éducatif, emplacement géographique privilégié, qualité de vie).

Il est précisé page 31 du rapport que « *la masse salariale ainsi calculée génère des revenus fiscaux additionnels de 84 millions de francs ainsi que des contributions supplémentaires de 926 millions de francs pour les premier et deuxième piliers.* »

La *Swiss Shipowners Association* relève une erreur dans le résumé des résultats de l'analyse de l'Institut Crea réalisée en Mai 2020 à la demande de notre Association¹⁴.

En effet, la masse salariale additionnelle (estimée à 393 millions de Francs) génèrera des prélèvements obligatoires supplémentaires de 180 millions de Francs (et non 84 millions), répartis

¹⁴ Institut Crea, Le pôle économique maritime suisse et la taxe au tonnage, Mai 2020, disponible sur le site de la *Swiss Shipowners Association*

en des recettes fiscales additionnelles de 84 millions de Francs et des contributions sociales additionnelles de 96 millions de Francs (AVS / AI / APG / AC / LPP).

De plus, nous ne partageons que partiellement l'avis du Département des finances concernant l'attractivité de la Suisse en cas d'adoption de la taxe au tonnage.

Comme cela a été établi sous 3. b du présent document, le potentiel de développement de l'industrie maritime suisse reste très élevé. La Suisse fait certes partie des 10 premières puissances maritimes mondiales, mais elle demeure modeste, les premières puissances (Grèce, Singapour, Japon...) tenant de très loin les premières places du classement

Par ailleurs, en ce qui concerne la comparaison entre l'imposition à la taxe au tonnage en Suisse et celle pratiquée dans d'autres états, il convient de souligner que la Suisse bénéficiera d'un avantage comparatif. En effet, les profits notionnels définis à l'art. 75 sont équivalents aux profits moyens constatés dans l'Union Européenne. Mais avec un taux d'imposition de l'ordre de 14% (fédéral et cantonal), la Suisse se situe à des niveaux équivalents à ceux de l'Irlande ou de l'Estonie. Mais le taux suisse est largement inférieur à celui en vigueur dans d'autres Etats tels que la France (plus de 30%), l'Allemagne (près de 29%) ou la Belgique (25%)¹⁵.

Maintien de la compétitivité

Il est rappelé à juste titre dans le rapport explicatif que la taxe au tonnage a pour objectif d'assurer la compétitivité de la place économique suisse. La *Swiss Shipowners Association* partage pleinement cette analyse et souhaite la renforcer par un rappel de l'impact du Brexit sur la compétitivité du secteur maritime suisse.

En effet, le Royaume-Uni n'étant désormais membre d'aucune organisation européenne, cet Etat peut instituer un régime fiscal similaire à celui de Singapour. A ce titre, les déclarations du Premier Ministre Boris Johnson sont illustratives, faisant référence à un nouveau « Singapour-sur-Tamise ». Il convient par ailleurs de rappeler que le régime fiscal singapourien applicable au secteur maritime a été jugé par l'OCDE comme ne constituant pas un régime fiscal agressif ou discriminatoire. Selon nos informations, le Royaume-Uni réfléchit à une réforme de son régime de taxe au tonnage, dont le contenu pourrait être connu d'ici l'été 2021.

Ainsi que le rappelle le Département des finances, l'industrie maritime est très mobile et l'éventuelle instauration d'un régime fiscal fortement incitatif au Royaume-Uni, non compensé par une taxe au tonnage en Suisse aurait probablement un impact immédiat sur les sociétés maritimes actuellement basées en Suisse. Ce constat est partagé par l'ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik dans son rapport remis à l'Office fédéral de la navigation maritime en mars 2021¹⁶, selon lequel aucun

¹⁵ Données fiscales de l'Union Européenne - https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_fr

¹⁶ ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik – Future Prospects for the Swiss Flag and Fleet at Sea . Bremen, Mars 2021 – Executive summary

scénario envisagé afin de conserver, voire de renforcer le pavillon suisse ne présenterait d'effet positif sans la mise en place d'un régime de taxe au tonnage.

Annexes

Version consolidée du projet de loi

Loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer (loi sur la taxe au tonnage)

Du...

L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,

Vu le message du Conseil fédéral du ...,

Arrête :

I

Les actes mentionnés ci-après sont modifiés comme suit :

1. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct

Art. 18, al. 3bis

^{3bis} Les art. 73 à 77 s'appliquent par analogie aux sociétés de navigation maritime.

Art. 58a Taxe au tonnage

Les art. 73 à 77 s'appliquent pour le calcul du bénéfice net imposable provenant de l'exploitation de navires de mer.

Titre 3 Taxe au tonnage

Art. 73 Objet

¹ Le bénéfice net imposable des sociétés de navigation maritime qui en font la demande peut être calculé selon le tonnage des navires éligibles lors de l'exercice d'activités principales et auxiliaires directement liées à l'économie maritime, notamment :

- a. le transport de marchandises
- b. le transport de passagers incluant les activités de croisières;
- c. les activités de sauvetage, de remorquages et d'assistance en mer;
- d. les activités de la pose de câbles et l'installation de tuyaux;
- e. les activités de construction et de maintenance de structures offshore;

- f. les activités de location de navires à temps ou coque nue ;
- g. les activités de gestion technique des navires incluant la gestion des équipages;
- h. les activités de recherche sismologique et océanographique.

² Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires, présentant un lien substantiel avec les activités principales définies à l'al. 1 et ne dépassant pas 50% du chiffre d'affaires résultant de l'exploitation du navire sont également soumises à la taxe au tonnage. Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet alinéa.

³ Les autres bénéfices, en particulier ceux provenant des activités de négoce et des biens immobiliers, sont imposables d'après les dispositions des art. 58 à 72.

Art. 74 Conditions

¹ Les sociétés de navigation maritime au sens de l'al 1 de l'art 73 sont les sociétés détenant ou opérant une flotte dont la gestion commerciale et stratégique est exercée en Suisse.

² Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si la flotte de l'assujetti dont il fait partie inclut un pourcentage minimal de tonnage battant pavillon Suisse ou pavillon d'un autre Etat membre de l'Union Européenne, de l'Association Economique de Libre Echange ou d'un Etat ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité.

³ Un pourcentage minimal, fixé par le Conseil fédéral, du tonnage de la flotte doit être détenu juridiquement ou économiquement par la société de navigation maritime ou est directement exploité par celle-ci.

⁴ Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires détenus ou exploités par le contribuable.

⁵ La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

⁶ Le Conseil fédéral détermine les modalités d'application des dispositions du présent article.

Art. 75 Calcul

¹ Le bénéfice net imposable provenant de l'exploitation d'un navire de mer est obtenu sur la base de son tonnage correspondant à la jauge nette (NT) indiquée sur le certificat international de jaugeage établi conformément à la Convention internationale du 23 juin 1969 sur le jaugeage des navires ainsi que du nombre de jours d'exploitation durant la période fiscale.

² Il s'élève au montant suivant, par jour d'exploitation :

- a. par tranche de 100 NT jusqu'à 1000 NT : 1,09 franc;
- b. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 10 000 NT : 0,80 franc;
- c. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 25 000 NT : 0,52 franc;

d. par tranche de 100 NT en plus à partir de 25 000 NT : 0,26 franc.

³ Le bénéfice net imposable des assujettis exerçant des activités de gestion technique incluant la gestion des équipages au sens de l'art 73 al. 1 lit g est égal à 25% du bénéfice calculé en application de l'al 2.

⁴ Le Conseil fédéral peut ajuster à la baisse ou à la hausse, mais dans la limite de 50 %, le barème de l'al. 1 sur la base de critères environnementaux.

Art 76 Début, durée et fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage

¹ L'assujettissement à la taxe au tonnage débute le premier jour de la première période fiscale au cours de laquelle le navire de mer est soumis à la taxe sur demande du contribuable.

² Le navire est soumis à la taxe pendant dix périodes fiscales. L'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration de ce délai si le contribuable y renonce ou si les conditions ne sont plus remplies.

³ Sur demande, l'assujettissement à la taxe peut être reconduit.

⁴ Si l'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration des dix périodes fiscales, le contribuable peut déposer une nouvelle demande d'assujettissement au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe.

⁵ Après la fin de l'assujettissement à la taxe, l'imposition est régie par les art. 58 à 72. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont les valeurs commerciales comptabilisées au début de la première période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe. Les pertes liées à l'exploitation du navire subies pendant l'assujettissement à la taxe ne peuvent pas être reportées.

⁶ Le fait de choisir le régime de la taxe au tonnage n'entraîne pas la réalisation des réserves latentes au sens de la systématique fiscale.

⁷ Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet article.

Art 77 Restructurations

[rédaction à revoir]

2. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes

Art. 8, al. 5

⁵ Les art. 26b à 26f s'appliquent par analogie **aux sociétés de navigation maritime.**

Art. 14, al.3, 2^e phrase

³... Les cantons peuvent prévoir une réduction d'impôt pour le patrimoine afférent aux droits visés à l'art. 8a et aux navires de mer visés à l'art. 26b, al.1.

Art. 24, al. 1bis

Les art. 26b à 26f s'appliquent pour le calcul du bénéfice net imposable provenant de l'exploitation de navires de mer.

Art. 26b Objet

¹ Le bénéfice net imposable des sociétés de navigation maritime qui en font la demande peut être calculé selon le tonnage net (taxe au tonnage) des navires éligibles lors de l'exercice d'activités principales et auxiliaires directement liées à l'économie maritime, notamment :

- a. le transport de marchandises
- b. le transport de passagers incluant les activités de croisières;
- c. les activités de sauvetage, de remorquages et d'assistance en mer;
- d. les activités de la pose de câbles et l'installation de tuyaux;
- e. les activités de construction et de maintenance de structures offshore;
- f. les activités de location de navires à temps ou coque nue ;
- g. les activités de gestion technique des navires incluant la gestion des équipages;
- h. les activités de recherche sismographique et océanographique.

² Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires, présentant un lien substantiel avec les activités principales définies à l'al. 1 et ne dépassant pas 50% du chiffre d'affaires résultant de l'exploitation du navire sont également soumis à la taxe au tonnage. Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet alinéa.

³ Les autres bénéfices, en particulier ceux provenant des activités de négoce et des biens immobiliers, sont imposables d'après les dispositions des art. 24 à 26a, 27 et 28.

Art. 26c Conditions

¹ Les sociétés de navigation maritime au sens de l'al 1 de l'art 26b sont les sociétés détenant ou opérant une flotte dont la gestion commerciale et stratégique est exercée en Suisse.

² Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si la flotte de l'assujetti dont il fait partie inclut un pourcentage minimal de tonnage battant pavillon Suisse ou pavillon d'un autre Etat membre de l'Union Européenne, de l'Association Economique de Libre Echange ou d'un Etat ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité

³ Un pourcentage minimal, fixé par le Conseil fédéral, du tonnage de la flotte doit être détenu juridiquement ou économiquement par la société de navigation maritime ou est directement exploité par celle-ci.

⁴ Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires détenus ou exploités par le contribuable.

⁵ La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

⁶ Le Conseil fédéral détermine les modalités d'application des dispositions du présent article.

Art. 26d Calcul

¹ Le bénéfice net imposable provenant de l'exploitation d'un navire de mer est obtenu sur la base de son tonnage correspondant à la jauge nette (NT) indiquée sur le certificat international de jaugeage établi conformément à la Convention internationale du 23 juin 1969 sur le jaugeage des navires³ ainsi que du nombre de jours d'exploitation de la période fiscale.

² Il s'élève au montant suivant, par jour d'exploitation :

- a. par tranche de 100 NT jusqu'à 1000 NT : 1,09 franc;
- b. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 10 000 NT : 0,80 franc;
- c. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 25 000 NT : 0,52 franc;
- d. par tranche de 100 NT en plus à partir de 25 000 NT : 0,26 franc.

³ Le bénéfice net imposable des assujettis exerçant des activités de gestion technique incluant la gestion des équipages au sens de l'art 73 al. 1 lit g est égal à 25% du bénéfice calculé en application de l'al 2.

⁴ Le Conseil fédéral peut ajuster à la baisse ou à la hausse, mais dans la limite de 50 %, le barème de l'al. 1 sur la base de critères environnementaux.

Art 26e Début, durée et fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage

¹ L'assujettissement à la taxe au tonnage débute le premier jour de la première période fiscale au cours de laquelle le navire de mer est soumis à la taxe sur demande du contribuable.

² Le navire est soumis à la taxe pendant dix périodes fiscales. L'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration de ce délai si le contribuable y renonce ou si les conditions ne sont plus remplies.

³ Sur demande, l'assujettissement à la taxe peut être reconduit.

⁴ Si l'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration des dix périodes fiscales, le contribuable peut déposer une nouvelle demande d'assujettissement au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe.

⁵ Après la fin de l'assujettissement à la taxe, l'imposition est régie par les art. 24 à 26a, 27 et 28. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont les valeurs commerciales comptabilisées au début de la première période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe. Les pertes liées à l'exploitation du navire subies pendant l'assujettissement à la taxe ne peuvent pas être reportées.

⁶ Le fait de choisir le régime de la taxe au tonnage n'entraîne pas la réalisation des réserves latentes au sens de la systématique fiscale.

⁷ Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet article.

Art 26f Restructurations

[rédaction à revoir]

Art 29, al.3

³ Les cantons peuvent prévoir une réduction d'impôt pour le capital propre afférent aux droits visés à l'art. 24a, aux navires de mer visés à l'art. 26b, al.1, aux droits de participation visés à l'art. 28, al. 1, et aux prêts consentis à des sociétés du groupe.

Art 72xx Adaptation des législations cantonales aux modifications du...

¹ Les cantons adaptent leur législation aux art. 8, al.5, 14, al.3, 2^e phrase, 24, al.1 bis, 26b à 26f et 29, al.3, pour la date d'entrée en vigueur de la modification du ...

² Dès l'entrée en vigueur de la modification, les dispositions visées à l'al.1 sont directement applicables si le droit cantonal s'en écarte.

II

1 La présente loi est sujette au référendum.

2 Le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur.

[Avis de droit du Professeur Oberson en date du 19 avril 2021](#)

- Avis de droit relatif à la constitutionnalité de la taxe au tonnage
- Avis de droit sur la procédure d'annonce

Monsieur Olivier Straub
Swiss Shipowners Association
Rue de Saint-Jean 98
1201 Genève

Genève, le 19 avril 2021

Référence : FEP/3072702
Concerne : Procédure d'annonce et de contrôle de la taxe au tonnage suisse

Xavier Oberson
xoberson@obersonabels.com

Frédéric Epitoux
fepitoux@obersonabels.com

Cher Monsieur,

Vous nous avez demandé une analyse relative aux éventuelles obligations de la Suisse en matière d'annonce du régime de la taxe au tonnage qu'elle pourrait introduire dans son droit interne.

Notre conclusion est en substance qu'il n'existe aucun mécanisme d'annonce préalable dans le cadre des accords internationaux conclus par la Suisse. Il est en revanche possible qu'une instance internationale, spécifiquement la Commission européenne, puisse vouloir contrôler postérieurement le régime mis en place par la Suisse. Cette question sera brièvement abordée ci-dessous (ch. II. B.3) mais ne fait pas en soi l'objet de notre examen.

I. CONTEXTE

A la suite de l'adoption de la RIE III (sous la nouvelle dénomination "RFFA") en votation populaire le 19 mai 2019, le Conseil fédéral a préparé un nouveau projet relatif à l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse. Ce projet a été rendu public le 24 février 2021 et fait l'objet d'une consultation qui est ouverte jusqu'au 31 mai 2021¹.

OBERSON ABELS SA
www.obersonabels.com

Avocats - Attorneys-at-law

Rue De-Candolle 20
CP 225 · 1211 Genève 12
T +41 58 258 88 88
F +41 58 258 88 89

Avenue de la Gare 12a
CP 1164 · 1001 Lausanne
T +41 58 258 86 00
F +41 58 258 86 01

Place du Midi 29
CP 1012 · 1951 Sion
T +41 58 258 86 80
F +41 58 258 86 89

Place Pury 3
2000 Neuchâtel
T +41 58 258 86 22
F +41 58 258 86 24

¹ Voir Procédure de de consultation concernant la loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer, Rapport explicatif du 24 février 2021, FF 2021 1 (Rapport explicatif).

Ce projet conclut que l'introduction d'une taxe au tonnage est compatible avec les engagements internationaux de la Suisse². Il n'examine en revanche pas la question d'une éventuelle obligation de notification préalable du projet à l'AELE ou à l'UE.

II. ANALYSE JURIDIQUE

A. Obligations sous l'angle de l'Accord AELE

1. Introduction

La Suisse est signataire de la Convention instituant l'Association Européenne de Libre-Echange (AELE) (ci-après "Accord AELE"). Elle est ainsi membre de l'association européenne de libre-échange (AELE)³, aux côtés de la République d'Islande, de la Principauté de Liechtenstein et du Royaume de Norvège.

A la différence de ces trois Etats, la Suisse n'est en revanche pas membre de l'Espace économique européen (EEE)⁴, qui lie les (autres) Etats membres de l'AELE à ceux de l'UE. La Suisse a rejeté l'adhésion à l'EEE par votation populaire en 1992. Elle est le seul Etat de l'AELE à ne pas faire partie également de l'EEE. On peut ainsi distinguer entre les "membres AELE" (Suisse, Islande, Liechtenstein et Norvège) et les "membres EEE- AELE" (Islande, Lichtenstein et Norvège).

Nous n'examinerons pas ci-après les obligations découlant de l'accord EEE, puisque celles-ci ne sont pas applicables à la Suisse⁵.

2. Notification des projets de réglementations techniques (art. 14)

Sous le chapitre III (obstacles techniques au commerce), l'art. 14 de l'accord AELE prévoit que les Etats membres notifient au Conseil⁶ tous les projets de règles techniques ou d'amendements de celles-ci. La notification doit intervenir "*aussi tôt que possible au stade de l'élaboration* (des projets)".

OBERSON ABELS SA
www.obersonabels.com

Avocats - Attorneys-at-law

² Rapport explicatif, n. 1, p. 36s.

³ L'AELE est une organisation intergouvernementale qui vise à promouvoir le libre-échange et l'intégration économique au profit des quatre Etats membres. Elle se fonde sur la Convention instituant l'Association Européenne de Libre-Echange (AELE) du 4 janvier 1960 (RS 0.632.31).

⁴ Pour la mise en œuvre des obligations (spécifiques) découlant de l'EEE, qui permettent aux Etats AELE de participer au marché intérieur, l'AELE a institué une autorité de surveillance et une cour de justice AELE (voir l'Accord entre les Etats de l'AELE relatif à l'institution d'une autorité de surveillance et d'une Cour de Justice du 2 mai 1992). L'accord sur l'EEE est par ailleurs régulièrement adapté à l'évolution du droit de l'UE.

⁵ L'accord sur l'EEE permet aux Etats membres EEE-AELE d'accéder au marché intérieur mais leur impose, en même temps, des obligations et la reprise des règles communautaires, notamment en ce qui concerne le régime des aides d'Etat (cf. art. 61 de l'accord EEE). Le respect de ces règles est contrôlé par une autorité de surveillance et une cour de justice (cf. n. 4 ci-dessus). C'est sur la base de ces principes que le régime de la taxe au tonnage d'un Etat membre de l'EEE-AELE doit être soumis à l'examen de l'autorité de surveillance, qui assure un rôle très similaire à celui de la Commission européenne. Voir par exemple la décision du 26 novembre 2014 de l'autorité de surveillance concernant les modifications de la taxe au tonnage norvégienne : <https://www.eftasurv.int/cms/sites/default/files/documents/decision-519-14-COL.pdf> (consulté le 1er avril 2021).

⁶ Les prérogatives et la composition du Conseil sont définies aux art. 43ss de l'accord AELE.

La notion de "règle technique" est définie à l'art. 1 ch. 7 de l'annexe H comme "*une spécification technique ou autre exigence ou une règle relative aux services, y compris les dispositions administratives qui s'y appliquent, dont l'observation est obligatoire de jure ou de facto, pour la commercialisation, la prestation de services, l'établissement d'un opérateur de services ou l'utilisation dans un Etat membre (...)*". La notion de "service" s'entend par ailleurs comme "*tout service de la société de l'information, c'est-à-dire tout service presté normalement contre rémunération, à distance par voie électronique et à la demande individuelle d'un prestataire de services*"⁷.

Compte tenu de ces définitions, il apparaît que la procédure d'annonce a une portée très limitée et qu'elle ne s'applique pas pour ce qui concerne l'introduction de dispositions fiscales comme c'est le cas pour la taxe au tonnage. L'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse ne devrait ainsi pas faire l'objet d'une notification au Conseil de l'AELE, cette procédure étant limitée aux seules règles techniques telles que définies ci-dessus.

3. Aides d'Etat (art. 16)

L'art. 16 de l'accord AELE prévoit que les droits et obligations des Etats membres concernant les aides d'Etat sont régis par l'Accord GATT de 1994 et par l'Accord OMC sur les subventions et les mesures compensatoires. L'accord rend donc illicite les aides susceptibles de compromettre le bon fonctionnement du marché, dans le domaine des marchandises et celui des services⁸.

L'accord AELE ne prévoit en revanche aucun mécanisme de contrôle de la compatibilité des mesures introduites pour les Etats membres sous l'angle des aides d'Etat. Cet accord n'est ainsi notamment pas comparable à l'accord sur l'EEE, auquel la Suisse n'est pas partie (cf. ch. 1 ci-dessus), et qui prévoit un contrôle de toute mesure visant à introduire une aide d'Etat⁹.

Sous cet angle également, la Suisse n'a donc aucune obligation de notifier au Conseil de l'AELE la réglementation du régime de la taxe au tonnage qu'elle souhaiterait introduire dans son droit interne.

B. Obligations sous l'angle de l'Accord Suisse-UE de libre échange

1. Introduction

⁷ Art. 1 ch. 2 Annexe H de l'accord AELE.

⁸ Voir le Message du Conseil fédéral du 12 septembre 2001 relatif à l'approbation de l'Accord du 21 juin 2001 amendant la Convention du 4 janvier 1960 instituant l'Association européenne de libre-échange (AELE), FF 2001 4729, p. 4744. En ce qui concerne les règles de l'OMC, voir notamment Jérôme Bürgisser, Les incitations fiscales en faveur de l'économie, Analyse de conformité de mesures sectorielles à la Constitution fédérale, aux règles de l'Union européenne en matière d'aides d'Etat et aux règles de l'organisation mondiale du commerce, thèse, Lausanne 2017, pp. 281ss.

⁹ Voir art. 62 de l'accord EEE, qui précise que la revue est conduite par la Commission européenne pour les Etats membres de l'UE et par l'autorité de surveillance AELE pour les Etats membres de l'AELE (en réalité les Etats membres EEE-AELE, soit l'Islande, Le Liechtenstein et la Norvège).

Si la Suisse n'a pas adhéré à l'Espace économique européen – et n'est donc pas soumise à la Cour de justice et à l'autorité de surveillance AELE¹⁰ -, elle a en revanche négocié des accords bilatéraux sectoriels avec l'UE, dont notamment l'accord de libre-échange de 1972 (ci-après "ALE")¹¹.

Cet accord a déjà été mobilisé par la Commission européenne pour attaquer les statuts fiscaux cantonaux (société holding, société auxiliaire)¹².

2. Obligations d'annonce

L'ALE ne contient aucune obligation d'annonce qui pourrait s'appliquer à l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse. Les seules obligations de notification se trouvent à l'art. 12 ALE et portent sur la réduction du niveau effectif des droits de douane ou des taxes d'effet équivalent applicables aux pays tiers bénéficiant de la clause de la nation la plus favorisée¹³.

3. Aides d'Etat (art. 23)

L'art. 23 ALE dispose que certaines mesures sont "*incompatibles avec le bon fonctionnement de l'accord*". Il s'agit notamment de "*toute aide publique qui fausse ou menace de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions*"¹⁴.

Il existe une controverse sur la portée de cet article¹⁵. Cette controverse porte toutefois uniquement sur la définition des mesures qui pourraient constituer des aides d'Etat jugées non compatibles avec le bon fonctionnement de l'accord, mais pas sur la procédure à suivre dans un tel cas, qui est réglée à l'art. 27 par le renvoi de l'art. 23(2) ALE. Selon cette procédure, il appartient à la partie qui estime que l'autre Etat est en violation de l'accord de fournir au comité mixte des informations pour permettre un examen approfondi de la situation et, le cas échéant, pour permettre l'élimination de la pratique incriminée¹⁶.

¹⁰ Voir n. 5 ci-dessus.

¹¹ Accord entre le Confédération suisse et la Communauté économique européenne du 22 juillet 1972 (RS 0.632.401). Cet accord crée une zone de libre échange pour les produits industriels et régit le commerce des produits agricoles transformés. Voir les Accords bilatéraux Suisse – Union européenne, édition 2015, <https://biblio.parlament.ch/e-docs/366814.pdf> (consulté le 1er avril 2021).

¹² Sur cette problématique, voir notamment Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 4^e ed. (2014), pp. 94ss. Voir également que Robert Danon, La question de l'introduction d'une taxe au tonnage en droit fiscal suisse, in Revue européenne et internationale de droit fiscal (REIDF), N2016/1, p. 95; Robert Danon, La taxe au tonnage, Conformité internationale et constitutionnalité en droit suisse, IFF 2016, p. 12s; Bürgisser, n. 8, pp. 270ss.

¹³ La notification doit être faite au "comité mixte", qui est chargé de la gestion de l'accord et qui veille à sa bonne exécution (cf. art. 29 ALE). Le comité est composé de représentants de la Communauté et de la Suisse (art 30 ALE).

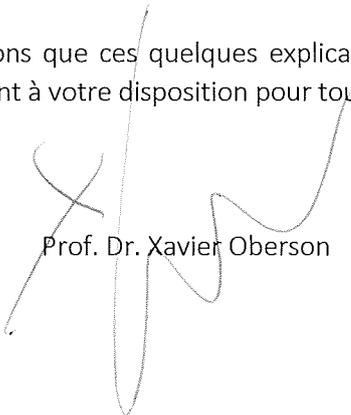
¹⁴ Art. 23 (1) (iii) ALE.

¹⁵ Voir n. 12 ci-dessus. On notera également que le Conseil fédéral considère que l'art. 23 ALE ne s'accompagne pas, contrairement au droit européen, d'une interdiction de principe des aides d'Etat. Le Conseil fédéral relève par ailleurs que le respect des obligations contractuelles de la Suisse envers l'UE est garanti dans la mesure où celle-ci s'appuie sur les *Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime* pour élaborer sa taxe au tonnage. Voir Rapport explicatif, n. 1, p. 37.

¹⁶ Voir art. 27(2) et 27(3)(a) en ce qui concerne en particulier l'art. 23 ALE.

A contrario, il n'existe donc aucune obligation de notification préalable des mesures que l'une des parties souhaiterait introduire et qui pourraient venir heurter l'art. 23 ALE. La Suisse n'a dans ce sens aucune obligation de notifier à l'avance son projet de taxe au tonnage, lequel pourrait toutefois être revu et potentiellement dénoncé au comité mixte en application de l'art. 27 ALE si la Commission européenne aboutit à la conclusion que cette mesure ne serait pas compatible avec le bon fonctionnement de l'accord.

Nous espérons que ces quelques explications vous seront utiles et nous demeurons naturellement à votre disposition pour tout complément.


Prof. Dr. Xavier Oberson


Exd Frédéric Epitoux

OBERSON ABELS SA
www.obersonabels.com

Avocats - Attorneys-at-law

Monsieur Olivier Straub
Swiss Shipowners Association
Rue de Saint-Jean 98
1201 Genève

Genève, le 19 avril 2021

Référence : FEP/3072850
Concerne : Constitutionnalité de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse
– Mise à jour de l'avis de droit du 12 août 2015 rédigé à l'intention
du Département fédéral des finances

Xavier Oberson
xoberson@obersonabels.com

Frédéric Epitoux
fepitoux@obersonabels.com

Cher Monsieur,

Vous nous avez demandé une mise à jour de l'avis de droit du 12 août 2015 (ci-après l'"Avis 2015" ou l'"Avis") concernant la constitutionnalité de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse¹.

Cette mise à jour se limite à la seule question de la constitutionnalité de cette mesure en droit suisse. Nous n'examinons ainsi notamment pas la compatibilité de cette mesure avec les standards internationaux et leurs développements récents, que ce soit au niveau de l'UE ou de l'OCDE.

Nous ne revenons par ailleurs pas spécifiquement sur l'évolution de cette mesure hors de Suisse². Certains développements seront toutefois évoqués dans le cadre de l'analyse

OBERSON ABELS SA
www.obersonabels.com

Avocats - Attorneys-at-law

Rue De-Candolle 20
CP 225 · 1211 Genève 12
T +41 58 258 88 88
F +41 58 258 88 89

Avenue de la Gare 12a
CP 1164 · 1001 Lausanne
T +41 58 258 86 00
F +41 58 258 86 01

Place du Midi 29
CP 1012 · 1951 Sion
T +41 58 258 86 80
F +41 58 258 86 89

Place Pury 3
2000 Neuchâtel
T +41 58 258 86 22
F +41 58 258 86 24

¹ Voir Xavier Oberson, Avis de droit du 12 août 2015 concernant la constitutionnalité de l'introduction d'une taxe au tonnage dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises de droit (disponible sous <https://biblio.parlament.ch/e-docs/383599.pdf>, consulté le 14 avril 2021). Cet Avis a par ailleurs fait l'objet d'une publication dans les Archives : Xavier Oberson, La constitutionnalité de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), Archives 84/8 (2015/2016), p. 513.

² Nous pouvons toutefois relever que, depuis 2015, de nouveaux Etats membre de l'UE ont introduit une taxe au tonnage, soit notamment la Croatie (2015), la Suède (2017), le Portugal (2018) et l'Estonie (2020). Hors de l'UE, la Chine a également adopté une telle mesure en 2018. Voir à cet égard Procédure de de consultation concernant la loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable au navires de mer, Rapport explicatif du 24 février 2021, FF 2021 1., p. 10s.

juridique, notamment sous l'angle de la justification de la taxe au tonnage comme mesure à but extra fiscal.

I. CONTEXTE

La situation relative à l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse a évolué depuis le mois d'août 2015³. Il existe à présent un projet de loi concret pour la mise en œuvre d'une telle taxe, ce qui n'était pas le cas lors de la rédaction de l'Avis 2015.

On peut noter une évolution du processus législatif selon les trois étapes suivantes :

- Dans un premier temps, le Conseil national a décidé, le 17 mars 2016, de reprendre cette mesure dans le cadre du projet de réforme de l'imposition des entreprises (RIE III) et a voté un projet de loi y relatif (projet de loi du CN) ;
- Dans un second temps, le Conseil des Etats a décidé de renvoyer ce projet au Conseil fédéral pour préparation d'une loi fédérale (séparée) sur la taxe au tonnage, après clarification notamment de la question de la constitutionnalité de cette taxe et consultation des milieux intéressés. Le projet était ainsi sorti du paquet de la RIE III ;
- Dans un troisième temps, à la suite de l'adoption de la RIE III (sous la nouvelle dénomination "RFFA") en votation populaire le 19 mai 2019, le Conseil fédéral a préparé un nouveau projet relatif à l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse. Ce projet a été rendu public le 24 février 2021. Il fait l'objet d'une consultation qui est ouverte jusqu'au 31 mai 2021⁴. Ce projet, qui constitue donc la réponse du Conseil fédéral à la demande du Parlement⁵, conclut à la constitutionnalité de cette mesure compte tenu notamment "*des intérêts en jeu pour la Suisse en tant que place économique et fiscale*"⁶.

Par ailleurs, Danon, qui avait conclu dans un premier avis de droit du 3 juin 2015 à l'incompatibilité de cette mesure avec la Constitution⁷, semble avoir quelque peu modéré son approche. Dans ses publications plus récentes⁸, il défend en effet que l'introduction d'une taxe au tonnage serait possible "*au titre d'incitation extra-fiscale et dans la mesure où les conditions posées par l'art. 103 (politique structurelle) de la Constitution seraient satisfaites*"⁹. Il indique du reste qu'une justification de la taxe sur la base de l'art. 103 Cst. serait "*cohérente avec celle du droit européen*" et que cela

³ On rappellera que, dans son message du 5 juin 2015 concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III, le Conseil fédéral mentionnait la taxe au tonnage parmi les mesures qui avaient été abandonnées, ce renoncement s'expliquant notamment pour des questions de conformité à la Constitution.

⁴ Voir Procédure de de consultation concernant la loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable au navires de mer, Rapport explicatif du 24 février 2021, FF 2021 1 (Rapport explicatif).

⁵ Rapport explicatif, n. 4, p. 2.

⁶ Rapport explicatif, n. 4, p. 35.

⁷ Danon considérait en effet dans son avis du 3 juin 2015 (p. 25) que même l'art. 103 Cst. ne pourrait légitimer une telle mesure. Voir également Rapport explicatif, n. 4, p. 12.

⁸ Robert Danon, La question de l'introduction d'une taxe au tonnage en droit fiscal suisse, in Revue européenne et internationale de droit fiscal (REIDF), N2016/1, p. 88ss ; Robert Danon, La taxe au tonnage, Conformité internationale et constitutionnelle en droit suisse, IFF 2016, p. 3ss.

⁹ Danon (REIDF), n. 8, p.99.



"permettrait à [son] sens de renforcer l'acceptation internationale de la taxe au tonnage"¹⁰.

Cette évolution semble se fonder en partie sur l'étude de l'institut CREA de l'Université de Lausanne. Cette étude, publiée en novembre 2015, apporte des éléments concrets relatifs à la situation des sociétés maritimes en Suisse et à l'impact que l'introduction d'une taxe au tonnage pourrait avoir pour celles-ci¹¹. Comme le relève Danon, l'institut CREA parvient à la conclusion que le secteur maritime devrait être protégé des mesures fiscales prises dans d'autres Etats concurrents et que, à défaut, les emplois liés à ces activités pourraient disparaître en Suisse¹².

Cette étude a fait l'objet d'une mise à jour, publiée en mai 2020, qui aboutit aux mêmes conclusions et qui relève notamment que *"la mise en place d'une taxe au tonnage en Suisse permettrait de préserver, renforcer et accroître les emplois du secteur en les protégeant de la concurrence fiscale internationale, en dynamisant le secteur et en favorisant son attractivité"*¹³.

Enfin, plusieurs auteurs se sont également prononcés récemment en faveur de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse, sans toutefois analyser en détail la constitutionnalité de cette mesure¹⁴. Ces auteurs ne remettent pas en question la constitutionnalité de la mesure, voire considèrent cette condition comme remplie¹⁵.

II. LE PROJET DU CONSEIL FEDERAL

Le projet du Conseil fédéral¹⁶ s'articule en substance autour des deux éléments suivants, à savoir (i) une clause de renvoi (art. 58a P-LIFD)¹⁷ et (ii) un nouveau titre 3 relatif à la taxe au tonnage (art. 73 à 77 P-LIFD). Ce nouveau titre 3 décrit les éléments essentiels en ce qui concerne notamment le cercle des contribuables (art. 73 et 74 P-LIFD), le calcul de la taxe (art. 75 P-LIFD) ainsi que les modalités d'assujettissement à la taxe (art. 76 P-LIFD).

Une même systématique est prévue dans la LHID¹⁸.

¹⁰ Danon (REIDF), n. 8, p. 99.

¹¹ Institut CREA UNIL, Le pôle économique maritime suisse et la taxe au tonnage, novembre 2015, Rapport final (Etude CREA).

¹² Etude CREA, n. 11, p. 58s; Danon (IFF), n. 8, p. 29.

¹³ Institut CREA UNIL, Le pôle économique maritime suisse et la taxe au tonnage, mai 2020, Version finale (Etude CREA 2020)

¹⁴ Voir notamment Hans Christian Jensen, Une taxe au tonnage pour la Suisse, EF 11/19, p. 900 ; Samuele Vorpe, L'imposta sul tonnaggio: presto una realtà anche in Svizzera?, NF 9/2017, p. 262 et Samuel Bussmann, Leinen los für die Tonnage Tax, EF 11/16, p. 907.

¹⁵ Voir notamment Bussmann, n. 4, p. 907, qui considère que cette mesure *"steht grundsätzlich auch mit Schweizer Verfassung im Einklang"*. Dans le même sens voir également Grégory Clerc, La taxe au tonnage : une opportunité pour la Suisse ? Mémoire sous la direction du Prof. Xavier Oberson, Université de Genève, 3 novembre 2016, pp. 43ss.

¹⁶ Cf. n. 4 ci-dessus.

¹⁷ Respectivement l'art. 18 al. 3bis P-LIFD pour les indépendants.

¹⁸ On notera que, compte tenu du libellé de l'art. 24 al. 1bis P-LHID, l'introduction d'une taxe au tonnage serait obligatoire pour les cantons. Le P-LHID prévoit par ailleurs la possibilité pour les cantons de prévoir une réduction d'impôt afférent aux navires de mer qualifiant pour la taxe au tonnage, aussi bien pour l'impôt sur la fortune (art. 14 al. 3 2^{ème} phrase P-LIFD) que pour l'impôt sur le capital (art. 29 al. 3 P-LHID).

On notera que ce projet ne s'écarte pas fondamentalement du cadre de la taxe au tonnage telle qu'elle a été présentée et étudiée dans l'Avis 2015. Selon le projet du Conseil fédéral, cette taxe reste ainsi conçue comme une modalité particulière de perception de l'impôt sur le bénéfice¹⁹, le calcul de la taxe ne servant en définitive qu'à déterminer le bénéfice net imposable soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice (et donc également au taux ordinaire de 8.5% selon l'art. 68 LIFD)²⁰. Cet élément ressort clairement de la systématique du projet de loi, avec la clause de renvoi qui s'insère à l'art. 58a P-LIFD, soit à l'intérieur de la section 2 (détermination du bénéfice net) du chapitre 1 (objet de l'impôt) du titre 2 (impôt sur le bénéfice)²¹.

Par ailleurs, le cercle des contribuables est défini également de manière assez large et n'est notamment pas limité aux seuls navires de haute mer battant pavillon suisse. Ce régime serait au contraire ouvert aux contribuables exploitant une flotte dont le 60% au moins du tonnage est inscrit dans le registre des navires suisses ou dans le registre d'un Etat membre de l'Espace économique européen (art. 74 P-LIFD). La situation est ainsi comparable avec celle étudiée dans l'Avis 2015, qui prévoyait d'englober l'ensemble des sociétés suisses gérant leur flotte stratégiquement et commercialement depuis la Suisse.

Enfin, le projet prévoit d'autres éléments qui n'ont pas été pris en compte spécifiquement dans l'Avis 2015 et qui pourraient avoir une incidence dans le cadre de l'analyse sous l'angle constitutionnel²². On pense ici aux éléments suivants :

- La réduction du bénéfice net imposable calculé selon la taxe au tonnage lorsque certaines conditions écologiques sont remplies (art. 75 al. 3 P-LIFD)²³ ;
- L'assujettissement à la taxe au tonnage se fait uniquement sur demande du contribuable et pour une période de dix ans ("lock-in"), avec des règles spécifiques en cas de sortie prématurée pour "*limiter les possibilités de planification fiscale et éviter tout allègement excessif*"²⁴. Un contribuable qui renonce ou qui ne remplit plus les conditions de l'assujettissement avant la fin de la période de dix ans pourra ainsi présenter une nouvelle demande d'assujettissement à la taxe au tonnage au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe (art. 76 al. 4 P-LIFD).

III. ANALYSE FISCALE DE LA TAXE AU TONNAGE SOUS L'ANGLE CONSTITUTIONNEL

L'analyse de la taxe au tonnage sous l'angle constitutionnel peut se faire fondamentalement en deux temps. Il s'agit, dans un premier temps, d'examiner la

¹⁹ Respectivement de l'impôt sur le revenu pour les indépendants. Seule la problématique des personnes morales sera toutefois abordée dans le reste de notre analyse.

²⁰ Il n'existe certes pas de renvoi explicite à cet article dans le projet de loi du Conseil fédéral. A défaut d'un taux différent mentionné spécifiquement aux articles 73ss P-LIFD, c'est toutefois bien le taux général de l'art. 68 LIFD qui s'appliquerait dans la mesure où le contribuable est une société de capitaux ou une coopérative.

²¹ Dans le même sens et explicitement, voir Rapport explicatif, n. 4, p. 28, qui indique que : "[...] la taxe au tonnage est une méthode alternative de détermination de l'impôt ordinaire sur le bénéfice [...]".

²² A noter que le projet du Conseil fédéral prévoit également une disposition relative aux restructurations (art. 77 P-LIFD), qui n'est toutefois pas pertinente dans l'analyse de la constitutionnalité de la taxe au tonnage.

²³ Ce point spécifique ne sera toutefois pas étudié ci-après sous l'angle constitutionnel.

²⁴ Rapport explicatif, n. 4, p. 27.

compatibilité de la taxe avec les principes régissant l'imposition (art. 127 Cst.). Une divergence fondamentale semble demeurer sur ce point entre l'Avis 2015 et l'analyse de Danon. Nous reviendrons sur ce point, compte tenu notamment de la jurisprudence et de la doctrine récentes (ci-après A.).

Dans un second temps, on peut examiner si la taxe au tonnage pourrait être justifiée en tant que mesure extra-fiscale (ci-après B). C'est la question de l'existence d'une base constitutionnelle propre qui pourrait permettre l'introduction d'une taxe au tonnage, quand bien même celle-ci devrait – par hypothèse - heurter les principes régissant l'imposition. Cette analyse est subsidiaire à celle relative à la conformité de la taxe avec l'art. 127 Cst., qui doit donc être examinée en premier lieu.

Cela posé, nous pouvons préciser d'emblée que la taxe au tonnage qualifie bien comme un impôt spécial sur le bénéfice. Il ne s'agit donc pas d'un nouvel impôt, dont le prélèvement par la Confédération devrait trouver un fondement constitutionnel propre (art. 3 Cst.). Comme indiqué dans l'Avis 2015, la Confédération pourrait prélever la taxe au tonnage sur la base de l'art. 128 al. 1 let b Cst., qui donne une certaine liberté au législateur pour la définition de la notion de "bénéfice net" comme objet de l'impôt²⁵, pour autant toutefois que les principes régissant l'imposition soient respectés.

A. Conformité de la taxe au tonnage avec les principes régissant l'imposition

1. Rappel de la position exprimée dans l'Avis 2015

Selon la position exprimée dans l'Avis 2015, l'introduction d'une taxe au tonnage devrait respecter les principes régissant l'imposition dès lors que :

- La taxe au tonnage respecte le principe de la généralité de l'imposition, la taxe au tonnage n'étant qu'une modalité particulière du prélèvement de l'impôt sur le bénéfice et ne consacrant pas une exonération de certaines entités spécifiques²⁶.
- La taxe au tonnage respecte le principe de l'égalité de l'imposition, dès lors que cette modalité particulière de détermination de la base imposable peut se justifier par des considérations pratiques et de simplification administrative, et qu'elle repose par ailleurs sur des motifs objectifs qui ne sont pas transposables à d'autres secteurs de transport analogues²⁷.
- La taxe au tonnage pourrait être compatible avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive dès lors que le tonnage net constitue également une indication de la capacité contributive de chaque société, même s'il l'exprime de manière moins explicite que le bénéfice net selon le solde du compte de résultats²⁸.
- La taxe au tonnage est compatible avec le principe de la "justice minimale" telle qu'elle a été définie par le Tribunal fédéral dans l'arrêt "Obwald"²⁹, dès lors que ce système ne contient pas d'incohérence interne par rapport à la chose en

²⁵ Voir Avis 2015, p. 7

²⁶ Avis 2015, p. 12.

²⁷ Avis 2015, p. 12s.

²⁸ Avis 2015, p. 13s.

²⁹ ATF 133 I 2006 du 1er juin 2007, in RDAF 2007 II 505.

cause, à savoir l'imposition des sociétés de shipping par rapport aux autres sociétés³⁰

2. Evolution

Il n'existe à notre sens pas d'évolution essentielle en ce qui concerne l'analyse des principes régissant l'imposition ancrés à l'art. 127 al. 2 Cst. (à savoir les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique) et leur interprétation par le Tribunal fédéral³¹. Nous pouvons à cet égard renvoyer largement aux développements dans l'Avis 2015³², et notamment aux considérations relatives à la justice minimale selon l'arrêt "Obwald"³³ qui demeure l'arrêt de principe de notre Haute Cour sur ces questions de justice fiscale³⁴.

Nous pouvons toutefois relever que, dans un arrêt de principe relativement récent, le Tribunal fédéral a rappelé que le principe de l'imposition selon la capacité économique s'appliquait aussi aux personnes morales, ce qui correspond à la position défendue dans l'Avis 2015³⁵. Selon notre Haute Cour, ce principe s'exprime alors en ce sens que l'ensemble des dépenses justifiées par l'usage commercial peuvent être prises en compte et viennent en déduction du bénéfice imposable. Le Tribunal fédéral rappelle en effet que les personnes morales sont imposées sur le bénéfice net tel qu'il ressort du compte de résultat en fonction du principe de déterminance ("*Massgeblichkeitsprinzip*", art. 58 al. 1 let a LIFD)³⁶.

Ces considérations du Tribunal fédéral vont dans le sens d'une protection de la personne morale contre une imposition qui ne serait pas conforme au principe de la capacité économique. On retrouve du reste cette idée dans des arrêts antérieurs, qui posent que ce principe est violé (i) lorsqu'une imposition survient en l'absence de capacité économique ou (ii) lorsqu'une capacité économique existante est anéantie par l'imposition³⁷.

³⁰ Avis 2015, p. 14s.

³¹ Le Tribunal fédéral a notamment eu l'occasion de préciser, dans un arrêt du 7 août 2015, que "*le principe de la capacité économique (comme la notion de justice fiscale) constitue un concept juridique indéterminé*" et que le législateur dispose d'une certaine marge de manœuvre, notamment en ce qui concerne la comparaison verticale. Arrêt du Tribunal fédéral 2C_534/2014 / 2C_535/2014 du 7 août 2015, publié in ATF 141 II 338, consid. 3.1. La doctrine récente considère également que le législateur dispose d'une importante marge de manœuvre (Kocher, n.34, p. 484; Behnisch, n. 34, N. 27) et que ces principes n'ont qu'un contenu programmatique qui doit nécessairement être concrétisé au niveau législatif (Kocher, n. 34, p. 482). Voir à cet égard de manière générale, Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5^e édition (2021), p. 36ss.

³² Avis 2015, p. 8ss. Voir également Oberson, n. 1, p. 520ss.

³³ Avis 2015, p. 11ss.

³⁴ Dans ce sens, voir notamment Urs Behnisch, BSK BV, art. 127, N. 35-39; Giovanni Biaggini, OFK BV, art. 127, N. 12; Marin Kocher, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen, 2018, p. 484s. Voir également Oberson, n. 31, p. 43.

³⁵ Avis 2015, p. 10. Dans ce sens également, Peter Brülisauer / Marco Mühlemann, in Zweifel / Beusch (ed.), Kommentar DBG, 3^e ed. (2017), art. 58, N. 147, qui proposent toutefois une appréciation globale de ce principe en ce sens que le bénéfice net de la personne morale ne fait que manifester la capacité économique de la personne physique qui la détient.

³⁶ Arrêt du Tribunal fédéral 2C_916/2014 / 2C_917/2014 du 26 septembre 2016, publié in ATF 143 II 8, consid. 7.1.

³⁷ Voir Kocher, n. 34, p. 493, et les références citées.



A notre sens, ces éléments renforcent la position prise dans l'Avis 2015 selon laquelle la taxe au tonnage ne heurterait pas les principes régissant l'imposition au point que cette taxe devrait être considérée comme non conforme à la Constitution. Nous maintenons que la situation relative à la taxe au tonnage est très différente de celle des barèmes dégressifs du canton d'Obwald (cf. arrêt Obwald³⁸) et que la détermination du bénéfice net imposable sur la base du tonnage net – et non pas selon le compte de résultat – peut s'expliquer ici par des motifs objectifs ne présentant aucune incohérence interne.

Il semble par ailleurs que les éléments prévus dans le projet du Conseil fédéral renforcent également la conformité de la taxe avec l'art. 127 al. 2 Cst.

- Tout d'abord, le régime d'option devrait permettre de s'assurer qu'un contribuable soumis à la taxe au tonnage ne pourra pas se plaindre d'une violation de sa (propre) capacité économique³⁹, dès lors que l'application de ce régime résulte de son choix. Cette question se pose dès lors que l'application de la taxe au tonnage peut conduire à une imposition plus élevée que celle qui résulterait du régime ordinaire. La société qui a opté pour la taxe au tonnage sera par exemple soumise à l'impôt calculé sur son tonnage net (soit une mesure fixe), quand bien même elle aurait réalisé une perte selon son compte de résultat. L'art. 76 al. 5 in fine P-LIFD prévoit par ailleurs expressément que les pertes engendrées pendant la période d'assujettissement à la taxe ne pourront pas être reportées à la fin du régime. Cet écart par rapport à la capacité contributive de la société en cause nous semble toutefois acceptable dans la mesure où il résulte d'un choix du contribuable, qui peut décider d'entrer ou non dans le régime de la taxe au tonnage.
- A l'inverse, il est possible que l'imposition selon le régime de la taxe au tonnage soit plus favorable que celui résultant du régime ordinaire, et conduise donc à une amélioration de la situation fiscale du contribuable. Cette situation ne nous semble pas directement problématique dans la mesure où, selon notre conception, le principe de l'imposition selon la capacité contributive confère en premier lieu une protection au contribuable contre une imposition qui serait excessive⁴⁰. Cela étant, le mécanisme de "lock-in" et l'interdiction de revendiquer à nouveau ce régime pendant une certaine durée - en cas de sortie prématurée – nous semblent en tous les cas réduire le potentiel avantage fiscal dont pourraient bénéficier les contribuables soumis à la taxe au tonnage, et donc l'écart par rapport à leur réelle capacité contributive⁴¹.

On relèvera enfin que le principe même de l'imposition selon la capacité économique et son utilité pour assurer une certaine justice fiscale sont débattus en doctrine. Un auteur estime en particulier que ce principe est illusoire et contreproductif dans la législation

³⁸ Voir n. 29 et 33 ci-dessus.

³⁹ Ce qui pourrait être le cas, par exemple, si le bénéfice "réel" de l'entreprise, à savoir le bénéfice résultant du compte de résultat, devait être inférieur à celui calculé selon le tonnage net.

⁴⁰ Voir notamment n. 36 ci-dessus.

⁴¹ Par hypothèse plus élevée que le bénéfice net calculé selon l'art. 75 P-LIFD (soit dans la mesure notamment où le bénéfice selon le compte de résultat est plus élevé que le bénéfice selon le calcul prévu à l'art. 75 P-LIFD).

("in der Gesetzgebung") et qu'il devrait plutôt intervenir dans l'application du droit ("in der Rechtsanwendung")⁴².

On peut poser dans ce sens que le respect strict du principe de la capacité économique ne doit pas nécessairement être un élément central de l'analyse pour l'introduction d'une taxe comme celle discutée ici, mais que ce principe pourrait en revanche être appliqué dans l'interprétation ultérieure des dispositions régissant cette taxe. Il nous semble à cet égard suffisant que la taxe au tonnage soit compatible avec le principe de la capacité économique compris dans un sens plus large – ce qui est le cas ici puisque cette taxe se fonde sur le tonnage net, qui est également un indicateur de la capacité contributive de la société, et qu'elle respecte par ailleurs les exigences de justice minimale telles que posées dans l'arrêt Obwald⁴³.

3. Synthèse

Sur la base de ce qui précède, nous pouvons donc maintenir la position développée dans l'Avis 2015 en ce qui concerne la conformité de la taxe au tonnage avec les principes régissant l'imposition (art. 127 al. 2 Cst.).

Plusieurs éléments récents nous semblent par ailleurs renforcer notre position :

- D'une part, l'arrêt du principe du Tribunal fédéral du 26 septembre 2016, qui rappelle que le principe de la capacité économique va dans le sens d'une protection de la personne morale contre une imposition qui serait excessive. A contrario, l'on peut en déduire que ce principe ne serait pas nécessairement violé s'il conduit à une imposition plus favorable⁴⁴.
- D'autre part, une partie de la doctrine remet fondamentalement en cause la portée et même l'opportunité de se baser sur le principe de la capacité économique au niveau de l'élaboration des lois. Ces développements plaident pour une approche pragmatique de ce principe, qui ne nous semble pas violé ici dans la mesure où le tonnage net est également un indicateur de la capacité contributive de la société.
- Enfin, les modalités du projet du Conseil fédéral (notamment le régime d'option et de lock-in) sont de nature à renforcer la conformité du projet avec les principes régissant l'imposition et à éviter notamment qu'une société puisse invoquer une violation de sa capacité contributive lorsque l'imposition sur la base du tonnage net serait supérieure à celle qui aurait résulté du régime ordinaire.

OBERSON ABELS SA
www.obersonabels.com

Avocats - Attorneys-at-law

⁴² Voir Peter Hongler, Das Leistungsfähigkeit – eine moralische Illusion, jusletter du 4 novembre 2019, p. 30s.

⁴³ Voir n. 29 ci-dessus.

⁴⁴ Une telle imposition plus favorable devrait être justifiée sous l'angle de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ce qui est le cas ici. Voir à cet égard n. 26 et n.27 ci-dessus.



B. Constitutionnalité de la taxe au tonnage en tant que mesure à but extra-fiscal

Nous pouvons ici aussi maintenir les développements faits dans l'Avis 2015 concernant la justification de la taxe au tonnage en tant que mesure à but extra-fiscal⁴⁵.

Nous avons identifié dans cet Avis deux fondements constitutionnels pour l'introduction de la taxe au tonnage, à savoir l'art. 103 Cst. (politique structurelle) et l'art. 101 Cst. (politique économique extérieure)⁴⁶. Ces deux fondements sont repris et brièvement discutés dans le rapport explicatif du DFF⁴⁷, qui conclut finalement à l'admissibilité de la taxe au tonnage en Suisse au regard du droit constitutionnel⁴⁸. Le rapport n'indique toutefois pas si cette justification doit reposer sur l'art. 101 Cst. ou 103 Cst.⁴⁹.

Il nous semble que l'étude CREA, actualisée en 2020, apporte des éléments essentiels pour justifier le fondement constitutionnel de la taxe au tonnage, que ce soit du reste sous l'angle de l'art. 101 Cst. ou de l'art. 103 Cst.⁵⁰.

Cette étude montre en effet l'importance du secteur du transport maritime dans l'économie mondiale et son développement croissant au cours des dernières années⁵¹. Elle démontre également la forte concurrence au sein de cette industrie et les risques qui pèsent sur ce secteur en Suisse, les emplois liés au transport maritime pouvant facilement être relocalisés dans des pays concurrents⁵². Elle démontre enfin – sur la base de projections – l'impact très positif que pourrait avoir l'introduction d'une telle mesure, non seulement pour la préservation et le renforcement de l'emploi en Suisse dans le secteur du transport maritime, mais également pour la création des nouveaux emplois en Suisse (emplois induits)⁵³. Elle conclut ainsi à "*une augmentation de l'emploi de près de 3'200 emplois (160% des 2'000 emplois du secteur maritime)*" et précise que cette évaluation reste "*extrêmement conservatrice*" puisqu'elle considère ici les seuls emplois du secteur du transport maritime⁵⁴.

OBERSON ABELS SA
www.obersonabels.com

Avocats - Attorneys-at-law

⁴⁵ Rappelons encore une fois que cette analyse n'intervient qu'à titre subsidiaire, c'est-à-dire dans l'hypothèse où la taxe au tonnage telle qu'elle est conçue dans le projet ne devrait – contrairement à notre opinion – pas respecter les principes régissant l'imposition (cf. A ci-dessus). Sur la question de l'admissibilité de l'utilisation des impôts à des fins autres que fiscales (buts extra-fiscaux), voir de manière générale Oberson, n. 31, p. 45s.

⁴⁶ Voir également Oberson, n. 1, p. 531ss.

⁴⁷ Rapport explicatif, n. 4, p. 34s.

⁴⁸ Rapport explicatif, n. 4, p. 35. Le rapport n'explique toutefois pas sur quelle base la taxe au tonnage serait justifiée.

⁴⁹ On notera également que le rapport examine uniquement la constitutionnalité de la taxe en tant que mesure extra-fiscale. Il indique que la question de savoir si la taxe au tonnage répond aux exigences de l'art. 127 al. 2 Cst. est controversée dans la doctrine et n'examine pas ce point. Voir Rapport explicatif, n. 4, p. 33s.

⁵⁰ On notera que Danon estime également que cette étude "*plaide en faveur d'un soutien structurel, [mais que] cela ne dispense toutefois pas le Parlement de se livrer à un examen circonstancié de l'application de l'art. 103 Cst à la taxe au tonnage et ceci à la lumière de données concrètes*". Danon (IFF), n.8, p. 29.

⁵¹ Etude CREA 2020, n. 13, p. 30.

⁵² Etude CREA 2020, n. 13, p. 52. L'Etude relève également (p. 37) que cette industrie "*est marquée [...] par une forte mobilité du capital, les activités pouvant très facilement être déplacées vers des pays ayant adopté un régime fiscal plus favorable*".

⁵³ Etude CREA 2020, n. 13, p. 52s.

⁵⁴ Etude CREA 2020, n. 13, p. 53. On notera que dans le rapport de 2015 l'estimation était une augmentation de 640 emplois (91% des 700 emplois du secteur maritime). Etude CREA, n. 11, p. 55.

On relèvera que cette situation de concurrence internationale, et donc la "menace" qui pèse sur le secteur du transport maritime, s'est donc encore accrue ces dernières années, puisque de nouveaux Etats européens ont introduit une taxe au tonnage, de même que la Chine en 2018⁵⁵. A cela s'ajoute la nouvelle menace potentielle du Royaume-Uni, qui pourrait introduire un régime de taxe au tonnage très incitatif sans être lié par les Orientations maritimes de l'Union européenne compte tenu du Brexit.

Enfin, on indiquera que la doctrine récente indique que la notion de "branche économique" contenue à l'art. 103 Cst. peut désigner toute branche de l'économie et que cette branche ne doit pas nécessairement être importante, compte tenu du texte clair de la disposition⁵⁶. A notre sens, cette condition est manifestement remplie pour l'industrie du transport maritime, qui constitue à elle seule une branche économique, qui fait par ailleurs partie du "cluster" plus large de l'industrie maritime en Suisse⁵⁷.

En définitive, il nous semble donc que les conditions (i) de la branche économique et (ii) de la menace qui sont posées à l'art. 103 Cst. seraient remplies et permettraient à la Confédération d'introduire une taxe au tonnage pour préserver ce secteur économique soumis à une très forte concurrence internationale.

IV. CONCLUSIONS

Au terme de cette analyse, nous pouvons retenir les éléments suivants :

- Les conclusions de principe figurant dans l'Avis 2015 peuvent être maintenues, aussi bien en ce qui concerne la justification de la taxe au tonnage sous l'angle de l'art. 127 al. 2 Cst. qu'en tant que mesure à but extra-fiscal selon l'art. 103 (ou 101) Cst.
- Le projet de loi du Conseil fédéral s'inscrit dans le cadre de la taxe au tonnage qui avait été envisagée et examinée dans l'Avis 2015. De par les modalités qu'il prévoit (notamment option et "lock-in"), ce projet permet à notre sens de renforcer la conformité de la taxe avec les principes régissant l'imposition (art. 127 al. 2 Cst.). Il nous semble essentiel de relever également que le seul critère de la capacité économique compris dans un sens strict ne devrait pas guider le législateur lorsqu'il introduit une nouvelle taxe et que c'est au contraire la cohérence du système et sa compatibilité avec le critère de la "justice minimale" qui doivent être prépondérants. Or ces conditions sont clairement remplies pour la taxe au tonnage.
- L'évolution de la situation économique dans le secteur du transport maritime, et notamment l'introduction de la taxe au tonnage dans de nouveaux Etats membres et en Chine (2018), de même que la concurrence liée au Brexit, permet de renforcer la justification, au besoin, de l'introduction de cette taxe en Suisse au titre de mesure à but extra-fiscal.

Prof. Dr. Xavier Oberson

Co. Frédéric Epitoux

⁵⁵ Voir n. 2 ci-dessus.

⁵⁶ Mathias Oesch / Jean-François Mayoraz, BSK BV, art. 103, N. 17.

⁵⁷ Ce cluster – ou pôle économique – est composé des activités de transport maritime, du négoce de matières premières et des activités induites. Voir Etude CREA 2020, n. 13, p 16.

Par e-mail :

Administration fédérale des contributions AFC
Eigerstrasse 65
3003 Berne

Adresse e-mail : vernehmlassungen@estv.admin.ch

Zurich, 31 mai 2021

Procédure de consultation concernant la loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer

Mesdames, Messieurs,

Nous nous référons à votre lettre du 24 février 2021 concernant l'affaire mentionnée en objet et vous remercions de nous donner la possibilité de prendre position sur le projet élaboré.

A. Remarques préliminaires et résumé

La mise en place par la Suisse d'un système de taxe au tonnage devrait permettre de renforcer l'attractivité de la Suisse dans un contexte international toujours plus compétitif. Après un rappel des principes gouvernant la conformité des systèmes de taxe au tonnage au droit fiscal international, nous procéderons à une analyse détaillée des articles du projet de loi mis en consultation.

Vous trouverez en annexe un tableau comparatif résumant les principales caractéristiques des régimes de taxe au tonnage existant en Europe et permettant de conclure à la conformité du projet de loi mis en consultation.

Résumé de la prise de position :

- La mise en place par la Suisse d'un système de taxe au tonnage devrait permettre de renforcer l'attractivité de la Suisse dans un contexte international toujours plus compétitif.
- Le système proposé est conforme aux principes gouvernant les systèmes de taxe au tonnage tant au regard du droit fiscal international que du droit communautaire.
- Le fait que le projet de loi liste de manière exhaustive les activités éligibles ne permet pas de tenir compte des évolutions technologiques et de l'apparition d'activités nouvelles liées à l'économie maritime. Il est donc proposé de ne pas restreindre le champ d'application d'un régime au tonnage suisse afin de pouvoir en particulier couvrir les activités déjà acceptées par la Commission Européenne ainsi que l'ajout de nouvelles activités qui pourraient être précisées par le Conseil Fédéral dans les dispositions d'exécution.
- Afin de maintenir la compétitivité du régime suisse, il pourrait être opportun d'étendre le bénéfice de la taxe au tonnage aux activités des sociétés gestionnaires de navires qui assurent la gestion technique, la gestion des équipages et la gestion commerciale. De même, il pourrait être pertinent d'admettre l'éligibilité de location coque nue, sous conditions notamment d'appartenance à un même groupe, afin de s'aligner sur d'autres régimes de taxe au tonnage. Ces conditions pourraient être définies par le Conseil Fédéral.
- S'agissant du critère définissant les activités accessoires le critère ne devrait pas seulement être quantitatif mais également qualitatif. Pourraient ainsi être considérées comme accessoires, les opérations qui présentent un lien avec l'activité principale de l'entreprise ou qui en constituent le prolongement direct, permanent et nécessaire et dont la réalisation nécessite une utilisation limitée de moyens indépendamment des revenus générés. En outre, une référence au chiffre d'affaires semblerait plus pertinente.

- L'article 74 al. 1 est trop restrictif en la forme actuelle puisqu'il requiert que 60% au moins du tonnage de la flotte soit enregistré sous pavillon suisse ou d'un États membres de l'EEE, alors que le pourcentage de 60% est uniquement une condition libératoire au sens des orientations communautaires réduisant ainsi l'attractivité du régime suisse.
- Limiter le bénéfice de la réduction de la taxe aux seules améliorations du système de propulsion des navires nous paraît trop restrictif dans le contexte actuel (urgence climatique, etc.) qui imposerait de prendre en compte l'ensemble des facteurs de pollutions, c'est à dire non seulement les émissions atmosphériques mais également les décharges d'exploitations en mer, les décharges accidentelles en mer et les efforts déployés en vue de la préservation de la biodiversité et des ressources marines, de la limitation de la pollution plastique des océans, et du recyclage conformément aux objectifs de développement durable fixés par les Nations Unies.

B. Principes gouvernant la conformité des systèmes de taxe au tonnage en droit fiscal international

S'il ne fait aucun doute que les régimes de taxe au tonnage sont largement admis au niveau international, il reste nécessaire de vérifier que la législation proposée est compatible avec les recommandations de l'Organisation de Coopération et de Développement Économiques (ci-après « OCDE ») ainsi qu'avec les règles de l'Union Européenne (ci-après « UE ») en matière d'aides d'État.

1. Les critères d'analyse de l'OCDE

Dans le cadre de ses travaux visant à lutter contre les pratiques fiscales dommageables¹, l'OCDE a analysé de nombreux régimes de taxe au tonnage et confirmé dans la grande majorité des cas qu'ils étaient acceptables au niveau international².

¹ Voir en particulier les rapports de l'OCDE de 1998, 2000, 2004 et 2006 concernant les Pratiques fiscales Dommageables.

² Voir notamment le rapport BEPS relatif à l'action 5 : « Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance » et le rapport émis en 2020 « Harmful Tax Practices – Peer Review Results Update (as of November 2020) ».

Pour l'OCDE, si les pays ont la possibilité de mettre en place des dispositifs de soutien au transport maritime, ils doivent respecter certains critères « pour réduire le risque que leurs régimes soient considérés comme dommageables »³.

1.1. Taux d'imposition effectifs nuls ou faibles

Selon l'OCDE⁴, « une part importante des activités de transport maritime dans le monde fait l'objet d'une imposition faible ou nulle. En pratique, de nombreuses mesures et régimes sont utilisés pour atteindre ce résultat et il est fréquent que les pays, y compris les pays de l'OCDE, adoptent une fiscalité faible, ou nulle, pour attirer et conserver les investissements maritimes ».

Les compagnies de transport maritime étant considérées comme un cas à part dans le monde entier⁵, l'OCDE a conclu que la mise en place de régimes préférentiels d'imposition faible pour le secteur des transports maritimes ne pose pas de problème en elle-même et que la conformité de ce régime au droit fiscal international devait être appréciée sur la base d'autres facteurs.

1.2. Absence de cantonnement

Au considérant 322 de la Note consolidée, l'OCDE précise « qu'aucun problème de cantonnement ne se pose lorsque le pays qui applique le régime n'a pas de marché intérieur, par exemple dans le cas d'un pays sans façade maritime, et [qu'en conséquence] ce qui pourrait théoriquement être considéré comme du cantonnement n'est que le résultat de sa situation géographique ».

L'OCDE indique également au considérant 324 que « la non-extension aux transports maritimes nationaux des avantages accordés aux transports internationaux ne pose pas un pro-

³ Projet de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables : Note d'application consolidée présentant des indications pour l'application du rapport 1998 aux régimes fiscaux préférentiels (ci-après « Note consolidée ») - plus précisément voir considérant 336.

⁴ Voir les considérants 318 et 319 de la Note consolidée.

⁵ Voir la 1^{ère} phrase du considérant 336 de la Note consolidée.

blème de cantonnement dans les nombreux cas où ces deux segments du secteur des transports maritimes diffèrent d'une manière substantielle. L'analyse du cantonnement porte seulement sur la différence de traitement fiscal d'activités identiques ou similaires ».

1.3. Une nécessaire transparence

Afin de garantir la transparence d'un régime préférentiel, les conditions suivantes doivent être réunies :

- Le régime doit être conforme aux recommandations de l'OCDE sur la transparence et les échanges effectifs de renseignements ;
- Le régime doit être conforme aux indications relatives à la transparence en matière de prix de transfert et de décisions anticipées.

En ce qui concerne plus spécifiquement le respect des principes internationaux applicables en matière de prix de transfert, l'OCDE précise :

- « L'administration fiscale doit disposer de renseignements suffisants pour identifier les transactions intra-groupes avec l'entité bénéficiant du régime et obtenir les renseignements nécessaires afin de vérifier que les prix de transfert appliqués dans le cadre de ces transactions sont conformes au principe de pleine concurrence »⁶ ;
- « Il est possible d'éviter [...] les problèmes [en matière de prix de transfert] si le principe de pleine concurrence est intégré aux taxes au tonnage [...]. En principe, dans la mesure où il est obligatoire d'utiliser des valeurs de pleine concurrence pour les transactions effectuées dans le cadre des régimes de taxes au tonnage et où les renseignements appropriés permettant de s'assurer de leur vérification sont disponibles, aucune question spécifique ne devrait être soulevée concernant l'application du principe de pleine concurrence aux régimes de taxe au tonnage »⁷.

1.4. Échange de renseignements

Le régime national visant à favoriser le développement du transport maritime doit permettre un échange effectif de renseignements :

⁶ Comme nous le verrons au considérant 2.2.7 ci-dessous, le respect de la réglementation en matière de prix de transfert est aussi un élément important pour la Commission Européenne.

⁷ Voir le considérant 334 de la Note consolidée.

- Les autorités fiscales locales doivent pouvoir obtenir et échanger les informations qui pourraient permettre de répondre à une demande spécifique concernant un contribuable bénéficiant du régime ;
- Le régime doit être conforme aux indications fournies dans le chapitre sur la transparence et les échanges effectifs de renseignements.

1.5. Exigence d'une activité substantielle exercée localement

En plus des critères exposés ci-dessus, l'OCDE indique que la possibilité de bénéficier du régime de taxe au tonnage devrait être conditionnée à l'exercice d'une activité « substantielle »⁸ dans le pays de résidence de la société.

Selon le considérant 85 du rapport final relatif à l'action 5 BEPS, les activités substantielles et « génératrices de revenu pour les compagnies maritimes peuvent comprendre la gestion des équipages (notamment l'embauche, la paie et la supervision des membres d'équipage), le remorquage et l'entretien des navires, l'organisation et le suivi des livraisons, l'identification des marchandises à commander et la détermination de la période de livraison, l'organisation et la supervision des voyages ».

2. Conformité des régimes de taxe au tonnage en droit européen

Pour Margrethe Vestager, ancienne Commissaire à la Concurrence européenne, les régimes de taxe au tonnage permettent d'aider « le secteur du transport maritime de l'UE à rester compétitif sur le marché mondial, tout en protégeant le savoir-faire et l'emploi dans ce secteur ». Sur la base de cet objectif, la Commission a décidé que des aides d'État ciblées pouvaient être acceptées afin de soutenir l'industrie maritime européenne.

⁸ Voir notamment les considérants 24 et suivants du rapport BEPS relatif à l'action 5 « Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance ».

Afin d'éviter l'introduction de régimes fiscaux qui iraient au-delà des objectifs visés, la Commission a précisé les règles applicables (ou orientations communautaires) dans deux Communications émises en 2004 et 2009⁹ et a développé dans le cadre de sa pratique décisionnelle des critères permettant d'analyser les régimes de taxe au tonnage des différents États membres.

2.1. Les orientations communautaires

2.1.1. Objectifs généraux des régimes de taxe au tonnage

Pour que les régimes d'aide au secteur maritime soient acceptés, ils doivent permettre de protéger les intérêts maritimes communautaires et avoir pour objectifs¹⁰ :

- « D'améliorer la sécurité, l'efficacité, la sûreté et la compatibilité des transports maritimes avec l'environnement ;
- D'encourager l'inscription des pavillons dans les registres des États membres ou leur transfert vers ceux-ci [« lien du pavillon »] ;
- De contribuer à la consolidation des industries maritimes connexes établies dans les États membres tout en maintenant une flotte globalement compétitive sur les marchés mondiaux ;
- De conserver et améliorer le savoir-faire maritime ainsi que de protéger et promouvoir l'emploi pour les marins européens ;
- D'aider à promouvoir de nouveaux services dans le domaine des transports maritimes à courte distance, conformément au livre blanc sur la politique communautaire des transports. »

2.1.2. Aspects fiscaux des Communications 2004 et 2009

Dans la Communication 2004¹¹, la Commission constate que les systèmes de taxe au tonnage ont permis de « sauvegarder des emplois de haute qualité dans les activités maritimes à terre [...] ainsi que dans les activités connexes (assurance, courtage et financement) » et

⁹ Communication (2004/C 13/03) de la Commission établissant des orientations communautaires sur les aides d'État au transport maritime (ci-après « Communication 2004 ») et Communication (2009/C 132/06) de la Commission établissant des orientations en matière d'aide d'État aux sociétés gestionnaires de navires (ci-après « Communication 2009 »).

¹⁰ Voir le paragraphe 2.2. de la Communication 2004.

¹¹ Voir le paragraphe 3 de la Communication 2004.

« qu’eu égard à l’importance des activités [maritimes] pour l’économie communautaire, et pour permettre d’atteindre les objectifs décrits ci-dessus, des incitations fiscales [...] peuvent être acceptées d’une façon générale ».

Après avoir confirmé l’acceptation générale des régimes de taxe au tonnage, les Communications 2004 et 2009 fixent un certain nombre de conditions afin de garantir que les incitations fiscales des États membres respectent les objectifs fixés et ne bénéficient qu’aux acteurs actifs dans le domaine du transport maritime.

- **Bénéficiaires**

Il s’agit tout d’abord des compagnies de transport maritime établies dans l’UE. Consciente de leur importance pour le secteur du transport et de leurs apports à l’économie communautaire (en particulier depuis l’adhésion de Chypre), la Commission a étendu le champ des bénéficiaires aux sociétés gestionnaires de navires pour les activités de gestion technique et de gestion d’équipage, exercées conjointement ou séparément¹².

- **Activités éligibles**

Les systèmes de taxe au tonnage doivent être limités aux activités de transport maritime. En pratique, la Commission admet une définition large de la notion « d’activités de transport maritime ».

Dans la Communication de 2004, la Commission indique notamment que la notion « d’activités de transport maritime » englobe le remorquage¹³ en mer et les activités de « dragage » pour les dragueurs dont l’activité consiste, pour au moins 50 % de leurs activités opérationnelles par an, à effectuer un « transport maritime » — c’est-à-dire un transport en haute mer des matériaux extraits¹⁴.

¹² La Communication 2009 définit précisément les conditions permettant d’étendre les régimes de taxe au tonnage aux sociétés gestionnaires de navires.

¹³ Le « remorquage » n’entre dans le champ d’application des orientations que si plus de 50 % de l’activité de remorquage effectivement exercée par un remorqueur pendant une année donnée constitue un « transport maritime ».

¹⁴ Aucune dérogation au principe du lien de pavillon n’est possible pour les activités de remorquage et de dragage.

Pour les activités de dragage, une comptabilité séparée des activités de transport maritime est exigée car l'extraction ou le dragage en tant que tels ne donnent pas droit à une aide d'État au transport maritime.

- **Exigence d'une comptabilité séparée**

Les régimes de taxe au tonnage doivent être limités aux activités de transport maritime. Ainsi, lorsqu'une compagnie de transport maritime exerce également d'autres activités commerciales, il faut une comptabilité transparente pour empêcher tout « débordement » vers des activités sans lien avec le transport maritime et maintenir ainsi une fiscalité normale pour les autres activités et la rémunération des actionnaires et des directeurs.

- **Lien du pavillon**

Les régimes de taxe au tonnage « doivent exiger, d'une manière générale, l'existence d'un lien avec un pavillon communautaire ». Pour les flottes comprenant aussi des navires battant d'autres pavillons, « les États membres doivent s'assurer que les entreprises bénéficiaires s'engagent à augmenter ou au moins à maintenir sous le pavillon d'un État membre la part de tonnage qu'elles exploiteront sous ce pavillon »¹⁵.

Les entreprises exploitant au moins 60 % de leur tonnage sous un pavillon communautaire ne sont pas soumises à l'exigence de maintenir ou augmenter la part de la flotte sous pavillon communautaire.

Le seuil de 60% n'est pas une condition nécessaire à la conformité au régime de taxe au tonnage mais un élément permettant de déroger à l'exigence de maintenir ou augmenter la part de la flotte sous pavillon communautaire.

- **Notion de gestion stratégique et commerciale**

En plus du seuil de 60% qui introduit une exception générale à l'exigence de maintenir ou d'augmenter la part de la flotte sous pavillon communautaire, la Commission a précisé que les régimes de taxe au tonnage incluant des navires battant d'autres pavillons peuvent être autorisés « à condition qu'il soit démontré que la gestion stratégique et commerciale de tous les navires en cause a effectivement lieu depuis [le territoire de l'État membre concerné], et que

¹⁵ L'exigence relative à la part de tonnage s'applique à la société mère et aux filiales considérées sur une base consolidée.

cette activité contribue sensiblement à l'activité économique et à l'emploi dans la Communauté ».

- **Respect des normes de sécurité internationales et communautaires**

Les navires exploités doivent respecter les normes de sécurité internationales et communautaires applicables, y compris celles relatives à la sûreté, à la sécurité, aux performances environnementales et aux conditions de travail à bord.

- **Exigence d'une charge fiscale sensiblement identique**

Afin de maintenir un certain équilibre et compte tenu des différences de taux d'impôt sur les sociétés, la Commission a précisé qu'elle n'approuverait que les régimes qui donnent lieu, à tonnage égal, à une charge fiscale sensiblement identique aux régimes déjà approuvés.

- **Plafond des aides au transport maritime**

« Le montant total de l'aide accordée [aux activités de transport maritime] ne doit pas dépasser le montant total des taxes et cotisations sociales prélevées sur les activités de transport maritime et les marins »¹⁶.

En présence d'une taxe au tonnage uniquement, le plafond est toujours respecté. En cas de combinaison d'aides directes¹⁷ et d'abattements fiscaux (par exemple sous la forme d'une taxe au tonnage), le plafond prévu par la Commission doit en revanche être pris en compte.

2.2. Les critères développés par la Commission Européenne

Depuis le début des années 2000, la Commission Européenne a apprécié à plus de 34 reprises la conformité de régimes fiscaux visant à promouvoir le développement des activités de transports maritimes.

¹⁶ Voir le paragraphe 11 de la Communication 2004.

¹⁷ Par exemple sous la forme d'un remboursement des impôts frappant les salaires des marins ou d'aide à l'investissement.

Au fur et à mesure des décisions rendues, la Commission a développé une série de critères précisant son interprétation des orientations communautaires et pouvant être utilisés pour apprécier la conformité des régimes de taxe au tonnage à la réglementation européenne en matière d'aides d'État.

2.2.1. Objectifs de la législation

Pour la Commission, « aucune entreprise ne doit bénéficier d'un régime de taxation au tonnage sans contribuer aux objectifs clés des orientations »¹⁸. Sur cette base, la Commission a décidé que les législations applicables en matière de taxe au tonnage doivent prévoir des obligations juridiques garantissant que les entreprises bénéficiaires contribueront aux objectifs des orientations communautaires¹⁹. Les objectifs de la législation communautaire sont définis au paragraphe 2.2 de la Communication 2004 et incluent particulièrement :

- L'objectif d'inscription des pavillons dans les registres des États membres ;
- L'objectif de conservation du savoir-faire maritime en maintenant et en assurant depuis le territoire des États membres la gestion stratégique et commerciale des navires.

Sur la base de ce qui précède, les objectifs du régime de taxe au tonnage belge ont été considérés comme conformes aux intérêts maritimes de l'UE²⁰ dans la mesure où ils visent, « d'une part, à inciter les armateurs belges à rapatrier leurs navires vers le pavillon belge, et d'autre part, à maintenir ou à développer les activités maritimes à terre sur le territoire belge, telles que la gestion stratégique et commerciale des navires »²¹.

La commission a également confirmé la conformité des objectifs du régime chypriote de taxe au tonnage avec les orientations communautaires²² en précisant que le système de taxe au

¹⁸ Décision de la Commission du 4 février 2015 : Aide d'Etat SA.14551 (2013/C) mise à exécution par la France (ci-après « Décision France ») – plus précisément au considérant 37.

¹⁹ Voir le considérant 40 de la Décision France.

²⁰ Décision de la Commission du 6 novembre 2017, C(2017) 7290 : Aide d'Etat SA.41330 : Belgique, Régime d'aides en faveur du transport maritime (taxe au tonnage). Prolongation du régime (ci-après « Décision Belgique »).

²¹ Voir le considérant 4 en lien avec le considérant 40 de la Décision Belgique.

²² Décision de la Commission du 16 décembre 2019 concernant l'aide SA 51809 (2019/N) : Cyprus Prolongation of the Cyprus Tonnage Tax and Seafarer Scheme d'État C(2019) 8916 (ci-après « Décision Chypre »).

tonnage visait « à maintenir la compétitivité du secteur européen du transport maritime, à attirer les investissements, à permettre la croissance économique, à accroître la flotte maritime de l'Espace Économique Européen (ci-après « EEE ») et à créer des emplois maritimes qualifiés dans l'EEE »²³.

Une fois qu'il a été confirmé que l'objectif de la législation est conforme aux orientations communautaires, la Commission analyse en détail les conditions d'application du régime de taxe au tonnage qui ne peut s'appliquer qu'aux bénéficiaires éligibles possédant, affrétant ou gégrant (2.2.2) un navire éligible (2.2.3) et exerçant des activités éligibles (2.2.4).

2.2.2. Bénéficiaires éligibles

Les bénéficiaires doivent être des sociétés fiscalement résidentes dans l'UE/EEE et actives dans le domaine du transport maritime international de marchandises ou de passagers.

Dans le cadre de ses décisions, la Commission distingue principalement trois types de bénéficiaires : les propriétaires de navires (« ship owners »), les affréteurs au voyage/à temps (« time and voyage charterers ») ainsi que les gestionnaires de navires (« ship managers »).

Les conditions d'acceptabilité varient d'un type de bénéficiaire à l'autre mais sont principalement liées au lien du pavillon qui exige que le bénéficiaire s'engage à maintenir ou à augmenter la part de sa flotte sous pavillon communautaire.

- **Propriétaires de navires**

Pour les propriétaires de navires, le régime de taxe au tonnage est conforme avec la condition du « lien du pavillon » dans la mesure où au moment d'opter pour la taxe au tonnage, au moins un navire de la flotte du bénéficiaire est sous pavillon de l'UE/EEE²⁴.

En pratique, le régime chypriote prévoit, à titre d'exemple, qu'au moment de l'option, les trois conditions suivantes doivent être remplies²⁵ :

²³ Voir les considérants 89, 90 et 91 de la Décision Chypre.

²⁴ Voir les considérants 140 et 141 de la Décision Chypre.

²⁵ Voir le considérant 25 de la Décision Chypre.

- Une part de la flotte est sous pavillon de l'UE/EEE²⁶, et ;
- Cette part reste inchangée ou augmente au cours d'une période de trois ans à compter de la date d'adhésion au système de taxation au tonnage, et ;
- La gestion commerciale et stratégique de la flotte est effectuée à partir de Chypre.

La Commission a également précisé quelles sont les conditions pour que les contrats d'affrètement coque nue (« Bareboat chartering out ») soient éligibles au régime de taxation au tonnage²⁷ :

- Les activités d'affrètement coque nue intra-groupe sont éligibles sans restriction ;
 - En dehors des activités intra-groupe, les conditions suivantes doivent être cumulativement remplies :
 - Les activités d'affrètement coque nue doivent être liées à une surcapacité temporaire ;
 - Les activités d'affrètement coque nue doivent être limitées à une période de trois ans ;
 - Une surcapacité temporaire doit être liée aux propres services de transport de l'organisation de navigation bénéficiaire, ce qui signifie qu'une surcapacité acquise (achetée ou affrétée) expressément à des fins d'affrètement ne peut être soumise au régime de taxation au tonnage ;
 - La proportion de capacité d'affrètement coque nue ne peut dépasser 50% de la flotte de l'organisation de transport. La Commission estime que si plus de 50 % de la flotte de l'assujetti à la taxe au tonnage est affrétée coque nue, une telle activité ne peut pas être classée comme une « activité annexe ».
- **Affréteurs au voyage/à temps (« Time and voyage charterers »)**

Dans sa décision relative au régime maltais de taxe au tonnage²⁸, la Commission précise que les orientations sur les aides d'État au transport maritime [...] permettent aux affréteurs au voyage/à temps [...] d'être assujettis à la taxation au tonnage dans certaines conditions²⁹.

²⁶ En ce qui concerne les navires non-membres de l'UE/EEE, ils ne peuvent être éligibles au régime de taxation au tonnage que s'ils se conforment aux normes internationales et aux exigences du droit communautaire, en particulier relatives à la sûreté, à la sécurité, à la formation et à la certification des gens de mer, aux performances écologiques et aux conditions de travail à bord.

²⁷ Voir les considérants 128 et 129 de la Décision Chypre et les considérants 263 et 264 de la Décision Malte.

²⁸ Décision de la Commission du 19 décembre 2017 concernant l'aide d'État SA.33829 (2012/C) : Régime maltais de taxation au tonnage et autres mesures d'aide d'État en faveur des compagnies maritimes et de leurs actionnaires (ci-après « Décision Malte »).

²⁹ Voir le considérant 286 de la Décision Malte.

Les affréteurs au voyage/à temps doivent tout d'abord contribuer au développement du pavillon de l'UE, à la préservation du savoir-faire maritime ou à une combinaison des deux. Cette condition est présumée remplie dans les cas suivants :

- Outre des navires affrétés au voyage/à temps, le bénéficiaire de la taxe au tonnage a également au moins 20 % de la flotte totale dont il garantit lui-même la gestion technique et de l'équipage ;
- La part des navires qui ne sont pas immatriculés dans l'EEE et sont affrétés au voyage/à temps ne dépasse pas 75 % de la flotte du bénéficiaire soumise à la taxe au tonnage ;
- Une autre possibilité consiste, pour les États membres, à exiger qu'au moins 25 % de toute la flotte du bénéficiaire batte pavillon d'un État membre de l'EEE.

Dans tous les cas mentionnés ci-dessus, le bénéficiaire de la taxe au tonnage reste dans l'obligation de maintenir/augmenter la part de tonnage de sa propre flotte battant pavillon d'un État membres de l'EEE (navires détenus ou affrétés coque nue).

- **Gestionnaire de navires pour compte de tiers (« Ship Managers »)**

Sur la base de la Communication 2009, les sociétés de gestion de navires peuvent bénéficier de la taxe au tonnage pour les activités de gestion technique et de gestion d'équipage de navires, qu'elles soient exercées conjointement ou séparément, et sous réserve qu'elles remplissent les conditions suivantes³⁰ :

- Elles doivent assumer l'entière responsabilité de l'exploitation du navire et l'ensemble des devoirs et responsabilités imposés par le code ISM³¹ ;
- Elles doivent faire état d'un lien clairement établi avec l'UE et son économie en remplissant les critères résumés aux paragraphes 5.1 à 5.4 de la Communication 2009, à savoir démontrer l'existence d'un(e) :
 - Rôle dans l'économie et l'emploi de l'UE ;
 - Lien économique entre les navires gérés et l'UE ;
 - Conformité aux normes internationales et de l'UE ;
 - Lien de pavillon ;
- Elles doivent remplir les conditions sociales et de formation des marins mentionnées aux paragraphes 6.1 et 6.2 de la Communication 2009.

³⁰ Voir les considérants 64 à 68 de la Décision Belgique.

³¹ « Code ISM » : code international de gestion pour la sécurité de l'exploitation des navires et la prévention de la pollution, adopté par l'Organisation maritime internationale (OMI) par la résolution A.741(18).

Bien qu'elles s'éloignent en partie des règles mentionnées ci-dessus, la Commission a confirmé que le régime chypriote de taxe au tonnage pour les gestionnaires de navires était conforme aux normes européennes³². Les conditions du régime chypriote sont les suivantes³³ :

- Les gestionnaires de navires doivent disposer d'un bureau dans la République de Chypre et employer un personnel suffisant en nombre et en qualifications ;
- Les gestionnaires de navires doivent employer à terre des citoyens de l'UE/EEE pour au moins 51% du nombre total d'employés ;
- Au moins deux tiers du tonnage est entièrement géré depuis le territoire d'un État membre ;
- Tous les navires et équipages gérés doivent être conformes aux normes internationales et aux exigences du droit communautaire ;
- Au moment d'opter pour le système de taxation au tonnage, au moins 60% de la flotte gérée doit être enregistrée sous le pavillon de l'UE/EEE. Si tel n'est pas le cas, une part de leur flotte doit être sous pavillon de l'UE/EEE et cette part doit être maintenue ou augmentée au cours d'une période de trois ans à compter de la date d'adhésion au système de taxation au tonnage ;
- Les gestionnaires de navires assurant la gestion de l'équipage doivent se conformer aux exigences relatives à la formation des gens de mer et aux conditions sociales énoncées aux considérants 6.1 et 6.2 de la Communication 2009 ;
- Les gestionnaires de navires assurant la gestion technique doivent être certifiés en vertu du code ISM par l'autorité compétente de l'État du pavillon des navires qu'ils gèrent et doivent être mentionnés en tant que société de gestion sur les « Safety Management Certificates » des navires.

2.2.3. Navires éligibles

Les régimes de taxe au tonnage doivent, en principe, être limités aux navires utilisés pour le transport maritime.

La notion de transport maritime est définie dans la réglementation européenne³⁴ et correspond au « transport de voyageurs et de marchandises par mer entre ports, mais aussi entre un port et une installation en haute mer ». Le transport maritime englobe également, en partie, le remorquage et le dragage.

³² Voir le considérant 104 de la Décision Chypre.

³³ Voir les considérants 49 à 51 de la Décision Chypre.

³⁴ Règlement (CEE) no 4055/86 et règlement (CEE) no 3577/92.

Dans le cadre de la revue des régimes de taxe au tonnage, la Commission a décidé que certains navires, même s'ils n'entrent pas, ou seulement en partie, dans la définition du transport maritime, peuvent être soumis, par analogie aux dispositions applicables au transport maritime dans la mesure où ils requièrent un personnel possédant des qualifications similaires et où ils font face à une concurrence internationale semblable³⁵.

La liste des navires ayant été considérés comme éligibles par la Commission est très large et inclut notamment³⁶ les :

- Câbliers (« cable laying ships ») ;
- Navires poseurs de canalisations (« pipe laying ships ») ;
- Bateaux à grue (« crane vessels ») ;
- Navires de recherche ;
- Barges automotrices (« self-propelled barges ») ;
- Unités mobiles de forage offshore (« mobile off-shore drilling units ») ;
- Navires de soutien/service offshore engagés dans des activités pétrolières et gazières ;
- Navires polyvalents, à cargaison et autres types de navires de soutien/service (« multi-purpose, break-bulk and other types of support/servicing vessels ») ;
- Navires de sauvetage et d'assistance maritime ;
- Navires de garde pour la sécurité maritime et le nettoyage de l'environnement ;
- Navires pour le levage et le démantèlement des éoliennes ;
- Navires de gestion des glaces ;
- Navires d'hébergement ;
- Navires engagés dans le transport de l'aide humanitaire des Nations unies et de l'Union européenne ;
- Navires de dragage dont l'activité consiste, pour au moins 50 % de leurs activités opérationnelles par an, à effectuer un « transport maritime » et uniquement pour ces activités de transport. « Conformément à la pratique décisionnelle de la Commission, la partie des activités du dragueur susceptible d'être soumise au régime inclut la navigation entre le port et le site d'extraction, la navigation entre les différents sites d'extraction, la navigation entre le site d'extraction et le lieu où les matériaux extraits doivent

³⁵ Voir le considérant 252 de la Décision Malte et le considérant 112 de la Décision Chypre.

³⁶ Voir le considérant 111 de la Décision Chypre.

être déchargés, le déchargement du matériau extrait, la navigation entre le lieu de déchargement et le port. En revanche, le dragage et la navigation pendant le dragage ne sont pas considérés comme une activité de transport maritime »³⁷ ;

- Navires de remorquage seulement si plus de 50 % de l'activité de remorquage effectivement exercée par un remorqueur au cours d'une année constitue le transport maritime (cela inclurait entre autres les barges de remorquage entre ports ou entre un port et une installation/structure offshore ou le remorquage de navires qui, en raison d'une défaillance technique, ne peuvent naviguer seuls). Les activités de remorquage effectuées, entre autres dans les ports, ou consistant à aider un navire automoteur à arriver à bon port ne constituent pas un transport maritime³⁸ ;
- Navires de croisières pour autant que la majorité de leurs recettes provienne des revenus mêmes du transport maritime³⁹ ;
- Navires de plaisance pour autant qu'ils impliquent le transport de marchandises et/ou de personnes par mer entre des ports, ainsi qu'entre un port et une installation/structure offshore⁴⁰.

2.2.4. Activités éligibles

Les activités éligibles comprennent les activités de transport maritime telles que définies dans la réglementation européenne⁴¹ (voir considérant 2.2.3 ci-dessus) et les activités auxiliaires ou annexes⁴².

La Commission exige que la législation des États membres prévoit des dispositions claires concernant le champ d'application des activités annexes et indiquant dans quelle mesure elles peuvent bénéficier de la taxe au tonnage. À défaut de précisions, la législation peut être considérée comme incompatible avec les orientations sur les aides d'État au transport maritime⁴³.

Compte tenu de la multitude des activités possibles et de l'évolution rapide du secteur du transport maritime et des activités en mer, la Commission considère qu'il n'est pas « utile

³⁷ Voir le considérant 246 de la Décision Malte.

³⁸ Voir le considérant 267 de la Décision Malte.

³⁹ Voir le considérant 243 de la Décision Malte.

⁴⁰ Voir le considérant 244 de la Décision Malte.

⁴¹ Règlement (CEE) no 4055/86 et règlement (CEE) no 3577/92.

⁴² La Commission précise au considérant 252 de la Décision Malte qu'elle accepte que certaines activités analogues, même si elles ne répondent pas à la stricte définition du transport maritime, puissent être soumises à la taxe au tonnage.

⁴³ Pour un exemple, voir la Décision Malte et notamment le considérant 274.

d'établir une liste exhaustive des activités éligibles et inéligibles ». Selon la Commission, « il convient plutôt de catégoriser les activités éligibles selon leur rapport avec l'activité principale » de transport maritime⁴⁴. La Commission catégorise les activités éligibles à la taxe au tonnage de la manière suivante⁴⁵:

- Les activités essentielles au transport maritime et éligibles au bénéfice de l'imposition forfaitaire sur la base du tonnage ;
- Les activités auxiliaires au transport maritime et éligibles au bénéfice de l'imposition forfaitaire sur la base du tonnage, pour autant que les bénéfices provenant de ces activités ne dépassent pas 50% des revenus totaux provenant de l'exploitation du navire auquel ils sont attribués ;
- Les activités sans rapport avec le transport maritime et donc inéligibles pour la taxation forfaitaire.

2.2.5. Revenus éligibles

Pour la Commission, des orientations précises concernant les revenus éligibles sont nécessaires pour s'assurer que les bénéficiaires du régime de taxation au tonnage restent de véritables prestataires de services de transport maritime⁴⁶.

Si la Commission reconnaît qu'il serait contre-productif d'établir une liste exhaustive des services susceptibles d'être soumis à la taxation au tonnage⁴⁷, la pratique décisionnelle de la Commission permet de distinguer les catégories suivantes de revenus⁴⁸ :

- Revenus principaux ou revenus liés à l'activité même de transport qui sont directement éligibles à un régime de taxation au tonnage : il s'agit des revenus qui proviennent des ventes de billets ou des droits liés au transport du fret et, dans le cas du transport de passagers, de la location des cabines dans le contexte du voyage maritime et de la vente d'aliments et de boissons pour consommation immédiate à bord ;

⁴⁴ Voir le considérant 44 de la Décision Belgique.

⁴⁵ Voir le considérant 36 de la Décision Belgique.

⁴⁶ Voir le considérant 267 de la Décision Malte.

⁴⁷ Voir le considérant 270 de la Décision Malte.

⁴⁸ Voir notamment le considérant 115 de la Décision Chypre et les considérants 266 à 274 de la Décision Malte.

- Les revenus provenant d'activités auxiliaires (ou revenus annexes), qui sont fréquemment générés à bord (en particulier dans le transport de passagers) et qui ne menacent pas de fausser de manière excessive la concurrence avec les prestataires locaux, imposés en fonction des règles générales d'imposition :
 - La Commission considère que les recettes principales devraient toujours couvrir plus de 50 % du total des revenus bruts (principaux et annexes) du navire⁴⁹ ;
 - Exemples de prestations annexes : location de panneaux publicitaires à bord, vente de produits et la fourniture de services habituellement offerts sur les navires à passagers, dont les spas, les services de coiffure, les salles de jeux et autres services de divertissement, location de locaux du navire à des exploitants de boutique et autres prestataires de services et intermédiation dans la fourniture d'excursions locales ;
 - Afin de limiter les distorsions de concurrence, les services basés à terre, tels que les excursions locales ou parties de transport routier comprises dans l'offre globale de service doivent être achetés auprès d'entreprises indépendantes ou, au prix de pleine concurrence auprès d'entreprises du même groupe, soumises à l'impôt habituel sur le revenu ;
- Les revenus non éligibles qui correspondent aux revenus générés par la conclusion de contrats non habituels pour le secteur du transport maritime, tels que ceux concernant l'acquisition d'automobiles, d'animaux ou de biens. Ces recettes sont totalement indépendantes du transport maritime et ne devraient donc jamais être soumises au régime de taxation au tonnage, que ce soit en tant que revenus principaux ou annexe.

Afin d'apprécier la flexibilité offerte par la Commission dans la définition des revenus auxiliaires, il est intéressant de se reporter à la Décision Chypre dans la mesure où la législation chypriote prévoit une liste très importante d'activités accessoires permettant de générer des revenus éligibles. Comme le souligne la Commission, l'utilisation du terme « notamment » indique que cette liste n'est pas exhaustive⁵⁰.

Nous mentionnons ci-après quelques exemples de revenus qui ont été considérés par la Commission comme éligibles à la taxe au tonnage.

⁴⁹ Voir le considérant 271 de la Décision Malte.

⁵⁰ Voir les considérants 65 et 66 de la Décision Chypre et la validation de la Commission aux considérants 116 et 117 particulièrement en ce qui concerne le caractère non-exhaustif de la liste fournie par la législation chypriote.

- Décision Belgique :
 - Revenus d'investissement à court terme de fonds de roulement provenant d'une gestion financière normale dans la mesure où ces revenus sont liés au fonds de roulement normal de l'organisation de transport maritime en rapport avec la poursuite d'activités éligibles à la taxe au tonnage ;
 - Revenus liés à la publicité et au marketing, dès lors qu'ils correspondent à la vente d'espaces publicitaires à bord de navires éligibles ;
 - Revenus liés à une activité de shipbrokerage⁵¹ pour le compte de ses propres navires ;
 - Revenus liés à l'aliénation des actifs d'exploitation lorsque leurs natures les destinent au transport maritime.

- Décision Chypre :
 - Revenus issus de toutes les activités hôtelières, de restauration, de divertissement et de vente au détail à bord d'un navire sous réserve que ces services soient fournis en tant qu'activités annexes à celle de transport maritime par ce navire et soient tous consommés ou utilisés à bord de ce navire.

- Décision de la Commission du 12 juillet 2000 dans l'affaire SA. 15810 (Royaume-Uni) :
 - Revenus liés aux services ou installations offerts, qui sont complémentaires des activités centrales, mais qui font partie de l'ensemble des prestations offertes aux clients, pour autant qu'il soit improbable qu'elles entraînent un profit si les règles normales d'imposition étaient appliquées.

- Décision de la Commission du 20 décembre 2011 dans l'affaire SA. 30515 considérants 9 et 31 (Finlande) et Décision de la Commission du 24 avril 2017 dans l'affaire SA. 45764, considérant 9 : (Lituanie) :
 - Revenus liés aux activités d'exploitation de terminaux portuaires telles que les services d'embarquement/débarquement des passagers et les services de chargement/déchargement de la cargaison, ainsi que des activités administratives et d'assurance qui sont étroitement liées au transport de passagers ou de marchandises.

⁵¹ L'activité de shipbrokerage pour compte propre consiste à chercher, sur une place portuaire, des chargements additionnels pour compléter la cargaison de ses propres navires.

2.2.6. Niveau de taxe au tonnage

La section 3.1, avant-dernier considérant de la Communication 2004 précise qu'afin de maintenir un équilibre équitable entre les taux de taxation au tonnage, la Commission n'approuvera que les régimes qui donnent lieu, à tonnage égal, à une charge fiscale sensiblement identique aux régimes déjà approuvés.

La Commission accepte la possibilité d'utiliser différentes méthodes pour le calcul de la taxe au tonnage, sous réserve que la charge fiscale finale pour un navire déterminé ne tombe pas en dessous de ce qui a été accepté jusqu'ici par la Commission⁵².

À titre d'exemple, la Commission fournit au considérant 137 de la Décision Chypre rendue en 2019 le tableau suivant. Aucune modification des régimes mentionnés dans le tableau ci-dessous n'étant intervenue depuis la date de la Décision Chypre, le tableau ci-dessous permet de déterminer les niveaux de taxe au tonnage acceptés par la Commission⁵³.

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

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

⁵² Voir le considérant 276 de la Décision Malte et le considérant 136 de la Décision Chypre.

⁵³ Il convient de noter que les taux sont souvent réduits significativement pour les gestionnaires de navires. Par exemple à Chypre, le taux applicable est équivalent à 25% du taux ordinaire.

2.2.7. Mesures anti-abus

Pour la Commission, la mise en place de mesures anti-abus (ou mesures de « ring-fencing ») sont essentielles afin d'éviter que « les mécanismes de protection de l'industrie du transport maritime de l'Union ne perdent leur crédibilité, et, partant, leur justification au regard du droit de l'Union, lorsqu'ils sont étendus à des activités non soumises aux pressions concurrentielles internationales que subit le secteur du transport maritime »⁵⁴.

La Commission a considéré que devaient être considérées comme suffisantes les mesures anti-abus suivantes⁵⁵ :

- Nécessité de déposer une demande de décision anticipée (« ruling ») ;
- Mise en place de mécanismes de contrôle du respect des engagements pris après une certaine durée d'application ;
- Exigence d'une comptabilité séparée⁵⁶ :
 - Les résultats de la division de transport maritime doivent être isolés des résultats des autres divisions afin qu'ils puissent être imposés séparément ;
 - La Commission considère comme crucial le maintien d'une étanchéité comptable parfaite entre les activités éligibles et les activités non éligibles pour la détermination de leur imposition respective ;
- Prix de transfert : Il est indispensable de garantir le respect du principe de pleine concurrence en cas de transactions entre la société bénéficiaire du régime de taxe au tonnage et d'autres sociétés du groupe ;
- Répartition des éléments du passif (dettes) entre les activités éligibles et les activités non éligibles : les activités non éligibles ne peuvent pas indûment supporter tout ou partie des charges de la dette relative aux activités éligibles.

⁵⁴ Voir le considérant 48 de la Décision Belgique.

⁵⁵ Voir les considérants 25 et suivants de la Décision Belgique et les considérants 118 et suivants de la Décision Chypre.

⁵⁶ Dans le régime maltais (voir paragraphes 290 et 291), les sociétés bénéficiant du régime de taxation au tonnage doivent soumettre une déclaration de revenus annuelle faisant une distinction entre revenus éligibles et revenus non éligibles et sont tenues d'élaborer des états financiers en conformité avec les normes internationales approuvées par l'Union et de les faire vérifier par un comptable public certifié.

C. Analyse détaillée des articles contenus dans le projet de loi mis en consultation

1.1. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct

1.1.1. Art. 18 al. 3bis

Conformément aux orientations communautaires émises par la Commission Européenne rappelées ci-dessus, le champ d'application du régime de la taxe au tonnage, ou de toute autre aide d'État, ne tient pas compte de la nature juridique des bénéficiaires. De ce fait, cet article permet à toute personne et tout type de forme juridique d'entreprise (société de personnes ou personne morale) de bénéficier du régime de la taxe au tonnage pour autant que toutes les conditions requises soient dûment remplies.

Dès lors, aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 18 al. 3^{bis}.

1.1.2. Art. 58a Taxe au tonnage

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 58a. Il est toutefois nécessaire de souligner que la taxe au tonnage est une méthode alternative de l'impôt sur le bénéfice et ne constitue en aucun cas un régime fiscal privilégié.

1.1.3. Art. 73 Objet

Alinéa 1

Le fait que le projet de loi liste de manière exhaustive les activités éligibles donnant droit à l'application de la taxe au tonnage ne permet pas de tenir compte des évolutions technologiques et de l'apparition d'activités nouvelles liées à l'économie maritime. Afin d'élargir la liste tout en évitant d'éventuels abus, il convient de s'inspirer de la pratique européenne en la matière qui est résumée aux paragraphes 2.2.2, 2.2.3. et 2.2.4 ci-dessus.

Alors que le transport maritime fait référence principalement au transport de voyageurs ou de marchandises, les orientations communautaires et la jurisprudence de la Commission Européenne⁵⁷ permettent d'élargir le champ des activités éligibles à la taxe au tonnage. Les activités éligibles additionnelles, ainsi que leur conditions spécifiques (si existantes), sont listées ci-dessous :

- Les opérations de sauvetage et d'assistance maritime ainsi que l'exploitation de navires câbliers, poseurs de canalisations, bateaux à grue et navires de recherches sont éligibles car ils requièrent un personnel possédant des qualifications similaires que le transport maritime.
- L'activité de gestionnaires de navires pour le compte de tiers, en particulier le contrôle technique, le recrutement et la formation des équipages, la gestion des équipages et l'exploitation des navires. Pour chaque navire sous gestion, la société gestionnaire doit assurer la gestion de l'équipage et la gestion technique dans leur totalité et doit reprendre du propriétaire l'entière responsabilité de l'exploitation du navire et l'ensemble des devoirs et responsabilités imposés par le code ISM⁵⁸.
- L'activité de remorquage, lorsque plus de 50% de l'activité effectivement exercée au cours de la période imposable constitue un « transport maritime »⁵⁹ et que le(les) navire(s) exploité(s) batte(nt) pavillon communautaire.
- L'activité de « dragage »⁶⁰, lorsque plus de 50% de l'activité effectivement exercée au cours de la période imposable constitue un transport en haute mer des matériaux extraits et que le(les) navire(s) exploité(s) batte(nt) pavillon communautaire.

⁵⁷ Voir notamment la décision de la Commission Européenne 2019/1116 du 19 décembre 2017 et les affaires SA.41330 du 6 novembre 2017 et SA.43642 du 18 août 2016.

⁵⁸ Code international de gestion pour la sécurité de l'exploitation des navires et la prévention de la pollution, adopté par l'Organisation maritime internationale (OMI).

⁵⁹ Les activités de remorquage effectués, entre autres dans les ports, ou consistant à aider un navire automoteur à arriver à bon port ne constituent pas un « transport maritime ».

⁶⁰ Transport de matériaux d'extraction provenant de l'exploration ou de l'exploitation de richesses naturelles en mer.

- L'activité d'affrètement coque nue dans le cadre de transactions intragroupes ou avec des tiers. En cas de transactions avec des tiers, les conditions suivantes doivent être remplies :
 - L'activité d'affrètement coque nue doit être liée à une surcapacité temporaire pendant une période ne dépassant pas trois ans ;
 - L'activité d'affrètement coque nue doit être limitée à une période de trois ans au maximum ;
 - Une surcapacité temporaire doit être liée aux propres services de transport de l'organisation de navigation bénéficiaire ; et
 - La proportion de capacité d'affrètement coque nue ne peut dépasser 50% de la flotte de l'organisation de transport.

- L'affrètement à temps / au voyage, pour autant que la société en question contribue à un objectif des orientations communautaires et notamment le développement du pavillon communautaire, comme par exemple :
 - 20% de la flotte totale taxée au tonnage est constituée de navires dont elle garantit la gestion technique et de l'équipage ; ou
 - La part des navires ne battant pas pavillon européen et qui sont affrétés à temps / au voyage ne dépasse pas 75% de sa flotte soumise à la taxe au tonnage ;
 - Au moins 25% de toute la flotte du bénéficiaire bat pavillon communautaire.

Dans ce contexte, il est proposé de modifier l'alinéa 1 afin de ne pas restreindre le champ d'application d'un régime au tonnage suisse et de pouvoir en particulier couvrir les activités déjà acceptées par la Commission Européenne. Les conditions spécifiques à chaque activité telles que décrites ci-dessus ainsi que l'ajout de nouvelles activités devront être précisées par le Conseil Fédéral dans les dispositions d'exécution.

En outre, de manière similaire à ce qui est admis par les orientations communautaires et afin de maintenir la compétitivité du régime suisse, il pourrait être opportun d'étendre le bénéfice de la taxe au tonnage aux activités des sociétés gestionnaires de navires qui assurent la gestion technique, la gestion des équipages et la gestion commerciale (voir en particulier le paragraphe 2.2.2 ci-dessus).

Enfin, si comme le souligne le rapport explicatif la location coque nue s'apparente à une activité de 'leasing' qui, a priori ne pourrait être éligible à la taxe au tonnage, il pourrait être pertinent d'admettre l'éligibilité, sous conditions notamment d'appartenance à un même groupe, de cette activité pour ainsi s'aligner à d'autres régimes de taxe au tonnage. Ces conditions pourraient être définies par le Conseil Fédéral.

Sur la base de ce qui précède, il est proposé de modifier l'article comme suit :

« Notamment, peuvent être soumis à la taxe au tonnage les navires de mer exploités aux fins suivantes :

- a. Le transport de marchandises ;
- b. Le transport de personnes ;
- c. Les opérations de sauvetage et d'assistance maritime ;
- d. La pose de câbles et l'installation de tuyaux en haute mer ;
- e. La construction de structure offshore ;
- f. La recherche océanographique ;
- g. La gestion de navires pour le compte de tiers.

Afin de tenir compte des développements de l'économie maritime et des activités y relatives, le Conseil fédéral peut compléter la liste des activités éligibles pour autant que l'activité qualifie de transport maritime. Le Conseil fédéral définit plus précisément le transport maritime. »

Alinéas 2 et 3

L'art. 73 traitant spécifiquement du champ d'application (objet) de la taxe au tonnage, **il est proposé de déplacer les alinéas 2 et 3 dans un nouvel art. 74 afférent au sujet fiscal.**

Alinéa 2 (anciennement alinéa 4)

La distinction entre l'activité principale, à savoir le transport maritime *stricto sensu* tel que défini par le Conseil fédéral, et les activités accessoires est un élément crucial⁶¹ afin de s'assurer que les bénéficiaires du régime de taxe au tonnage consistent bien en des prestataires de services de transport maritime.

⁶¹ Voir paragraphes 2.2.4 et 2.2.5 ci-dessus pour la position de la Commission Européenne.

Dans ce contexte, la définition du caractère accessoire d'une activité peut se faire au moyen de critères tant quantitatifs que qualitatifs. Dès lors, nous sommes d'avis que la qualification d'activité accessoire doit pouvoir se faire au moyen d'autres critères disponibles.

Dans le cadre du projet de loi soumis à la consultation, seul le critère quantitatif est retenu puisque les bénéfices résultant d'activités accessoires peuvent bénéficier du régime de la taxe au tonnage s'ils ne dépassent pas 50% des bénéfices résultant de l'activité principale, à savoir l'exploitation du navire pour le transport maritime.

À cet égard, il sied de constater que la Commission Européenne ne se base pas sur le bénéfice réalisé, mais sur le chiffre d'affaires (revenus bruts) pour que ce critère quantitatif soit respecté. En effet, dans sa décision 2019/1116 du 19 décembre 2017, il est expressément mentionné que « *les recettes principales devraient toujours couvrir plus de 50% du total des revenus bruts (principaux et annexes) du navire* »⁶². Cette précision est ainsi reprise dans la proposition de modification de cet alinéa.

Quant au critère qualitatif, il nous paraît nécessaire de préciser que seules les activités étroitement liées à l'exploitation d'un navire doivent pouvoir bénéficier de la taxe au tonnage. Cette précision permet notamment d'être en ligne avec le commentaire de l'art. 8 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune (ci-après : « MC-OCDE ») et ainsi éviter un risque d'abus.

En effet, au sens littéral, l'adjectif « accessoire » désigne ce qui vient avec ou après ce qui est principal ou ce qui est subordonné à ce qui est essentiel. Autrement dit, conformément à ce qui figure dans les commentaires de l'OCDE sous l'article 8, le bénéfice de la taxe au tonnage devrait être applicable aux activités qui constituent une activité mineure par rapport à l'activité principale et qui lui sont si étroitement liées qu'elles ne peuvent être considérées comme une activité d'entreprise ou une source de revenus distincte. Pourraient ainsi être considérées comme accessoires, les opérations qui présentent un lien avec l'activité principale de l'entreprise ou qui en constituent le prolongement direct, permanent et nécessaire et dont la réalisation nécessite une utilisation limitée de moyens indépendamment des revenus générés.

⁶² Voir considérant 271 de la décision.

À titre illustratif, nous pouvons mentionner le cas des bénéfices provenant de la location de conteneurs dont une entreprise pourrait toucher dans le cadre de l'exploitation d'un navire. Selon le commentaire de l'art. 8 MC-OCDE, ces derniers sont en règle générale directement liés à son exploitation ou alors considéré comme une activité accessoire. Ainsi, pour autant que leurs recettes ne dépassent pas 50% des revenus bruts, ces bénéfices peuvent bénéficier du régime de la taxe au tonnage.

Enfin, il est opportun de préciser que la Commission Européenne ne considère pas utile d'établir une liste exhaustive des activités éligibles et inéligibles⁶³. Des informations plus détaillées peuvent être trouvées aux paragraphes 2.2.4 et 2.2.5 ci-dessus.

De ce fait, le Conseil fédéral aura la possibilité de lister des exemples d'activités accessoires étroitement liées à l'exploitation du navire et de définir ce lien étroit dans les dispositions d'exécution.

Sur la base de ce qui précède, il est proposé de modifier l'art. 73 al. 4, devenu alinéa 2 du même art., comme suit :

« Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices des activités accessoires étroitement liées à l'exploitation du navire sont également soumis à la taxe au tonnage s'ils ne dépassent pas 50% du total des revenus bruts du navire. »

Alinéa 3 (anciennement alinéa 5)

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 74 al. 5, devenu l'alinéa 3 du même art. Toutefois, nous tenons à préciser les éléments suivants.

Bien qu'une société qualifie de société maritime du fait de son activité de transport maritime, cette dernière peut bien entendu avoir d'autres sources de revenus provenant par exemple d'activités immobilière ou de négoce. Ces dernières ne devraient pas non plus qualifier d'activités accessoires comme elles ne sont pas étroitement liées à l'exploitation du navire.

⁶³ Voir affaire SA.41330, considérants 44 ss.

Il est important, qu'une société au bénéfice de la taxe au tonnage qui exerce d'autres activités commerciales que le transport maritime doive disposer d'une comptabilité séparée qui distingue les revenus et les gains tirés des activités de transport maritime des autres sources de revenus. Cette exigence de comptabilité séparée (dont le fardeau de la preuve est supporté par le contribuable qui revendique l'application de la taxe au tonnage) est aussi conforme aux orientations communautaires.

Hormis les art. 58 à 72 LIFD, applicables uniquement pour les activités non-soumises au régime de la taxe au tonnage, il est important de rappeler que toutes les transactions intra-groupes d'une société bénéficiant de la taxe au tonnage doivent respecter le principe des prix de pleine concurrence.

Afin de permettre aux autorités fiscales d'établir une claire distinction entre les activités éligibles et non éligibles et de pouvoir procéder à une taxation de la société de manière complète et exacte, le contribuable aura notamment pour obligation :

- D'élaborer des états financiers statutaires en conformité avec le droit comptable suisse et le code des obligations Suisse ;
- De tenir une comptabilité séparée (tant pour le bilan que pour son compte de résultat) ;
- De déposer une déclaration d'impôts annuelle faisant une distinction entre revenus éligibles et non éligibles, et charges respectives y relatives.

1.1.4. Art. 74 Contribuable (nouveau, anciennement alinéas 2 et 3 de l'art. 73)

Alinéa 1

Tel que mentionné dans le projet de loi, la personne assujettie est celle qui exploite le navire. Toutefois, il semble opportun de préciser que les orientations communautaires, dans le cadre des aides d'État faites au transport maritime, acceptent l'application de la taxe au tonnage pour autant que la gestion stratégique et commerciale des navires éligibles soit faite sur le territoire d'un État membre.

Dans le cadre de la Suisse, et en reprenant ce critère, il y aurait donc lieu d'appliquer la taxe au tonnage à la personne exploitant le navire ou dont sa gestion stratégique et commerciale

(ou activité substantielle⁶⁴) est effectivement réalisée sur le territoire Suisse. Cela permet de confirmer le lien économique entre l'opérateur et la Suisse. Par ailleurs, c'est aussi en partie l'expression de l'art. 50 LIFD qui voudrait que seule une entreprise de navigation maritime qui a son siège ou son administration effective située en Suisse pourrait bénéficier de la taxe au tonnage.

Enfin, cette condition, bien que restrictive, permet également de faire un parallèle nécessaire avec l'art. 8 MC-OCDE applicable au transport maritime et basé sur le principe du « siège de direction effective ».

Ainsi, il est proposé de modifier l'art. 73 al. 2, devenu l'alinéa 1 du nouvel art. 74, comme suit :

« La personne assujettie est celle qui exploite le navire et qui exerce sa gestion stratégique et commerciale en Suisse. ».

Alinéa 2

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 73 al. 3, devenu l'alinéa 2 du nouvel art. 74. En effet, il revient au Conseil fédéral de préciser la notion d'exploitation d'un navire dans les dispositions d'exécution.

1.1.5. Art. 75 Condition (anciennement art. 74)

Alinéa 1

A la lecture des orientations communautaires et de la jurisprudence rendue par la Commission Européenne en la matière, il sied de constater que le lien avec un pavillon communautaire représente un élément clé du régime de taxation et l'objectif principal permettant le développement et le soutien du secteur du transport maritime européen.

En particulier, les pays voulant introduire le régime de taxe au tonnage dans leur législation ont à charge de s'assurer que les entreprises bénéficiaires s'engagent à augmenter ou au

⁶⁴ Voir notamment le paragraphe 1.5 ci-dessus.

moins maintenir le lien pavillonnaire du tonnage exploité. Dès lors que la société exploite au moins 60% de leur tonnage sous pavillon communautaire, l'exigence susmentionnée ne s'applique plus.

La Commission Européenne fait preuve d'une flexibilité importante dans l'appréciation du « lien du pavillon » en acceptant notamment qu'aucun pourcentage minimum ne soit déterminé dans la mesure où il est exigé qu'au moins un navire soit sous pavillon d'un État membre ou de l'EEE (voir plus précisément le paragraphe 2.2.2 ci-dessus et la Décision Chypre).

Dans le cadre de l'introduction de ce régime en Suisse, le lien du pavillon aura également son importance afin de s'assurer qu'il soit aligné aux régimes acceptés par la Commission Européenne. Ainsi, une entreprise sise en Suisse devra avoir une part minimale de sa flotte sous pavillon suisse ou sous pavillon d'un des États membres de l'Espace économique européen (ci-après « EEE »), incluant les États membres de l'Union Européenne ainsi que l'Islande, Le Liechtenstein et la Norvège.

Toutefois, nous constatons que l'art. 74 al. 1 est trop restrictif en la forme actuelle puisqu'il requiert que 60% au moins du tonnage de la flotte soit enregistré sous pavillon suisse ou d'un États membres de l'EEE, alors que le pourcentage de 60% est uniquement une condition libératoire au sens des orientations communautaires. Il aurait pour conséquence de réduire considérablement l'attrait et les possibilités de pouvoir en bénéficier.

Dès lors, il est proposé de modifier l'art. 74 al. 1 comme suit :

« Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si un pourcentage, à définir par les dispositions d'application, au moins du tonnage de la flotte du contribuable qui l'exploite est inscrit dans le registre des navires suisses ou dans le registre des navires d'un État membre de l'Espace économique européen, de l'Association Économique de Libre Échange ou d'un État ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité. Ce pourcentage doit être augmenté ou maintenu par le contribuable sur la période d'application de l'option pour le régime de la taxe au Tonnage. Le contribuable est libéré de cette obligation si 60% au moins du tonnage des navires exploités est inscrit dans le registre

des navires suisses ou dans le registre des navires d'un État membre de l'Espace économique européenne ou de l'Association Économique de Libre Échange ou d'un État ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité. »

Alinéa 2

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 74 al. 2, devenu l'art. 75 al. 2.

Alinéa 3

La rédaction actuelle ne tient pas compte des particularités de l'industrie maritime, notamment de la saisonnalité caractérisant ce secteur. L'accès au régime ne devrait pas se baser sur un jour fixe à la fin de la période fiscale mais davantage sur une période plus longue afin de prendre en considération les fluctuations/variations (e.g., volume, etc.) habituellement observées tout au long d'une année.

Ainsi il est proposé de modifier l'art. 74 al. 3, devenu l'art. 75 al. 3 comme suit :

« La période déterminante pour satisfaire à la condition requise pour l'assujettissement à la taxe est la période fiscale précédant l'option. »

Alinéa 4

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 74 al. 4, devenu l'art. 75 al. 4.

1.1.6. Art. 76 Calcul (anciennement art. 75)

Alinéa 1

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 75 al. 1, devenu l'art. 76 al. 1.

Alinéa 2

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 75 al. 2, devenu l'art. 76 al. 2.

Bien que le barème en tant que tel peut être qualifié de prudent car construit sur la base des valeurs médianes appliquées au sein de l'Union Européenne, il est important de rappeler que le taux d'impôt ordinaire sur le bénéficiaire qui sera appliqué à la base imposable définie à l'alinéa 1 est bas en comparaison d'autres pays européens. Dès lors, le régime suisse de la taxe au tonnage devrait être compétitif en termes de taux.

En outre, toute activité annexe ne bénéficiant pas du régime de la taxe au tonnage bénéficiera également du taux d'imposition ordinaire bas en comparaison européenne, renforçant ainsi l'attractivité de la Suisse dans le secteur maritime et non maritime.

Alinéa 3

Il convient de saluer cette disposition en tant que mesure incitative prenant en compte l'urgence climatique actuelle. En revanche, limiter le bénéfice de cette réduction aux seules améliorations du système de propulsion des navires nous paraît trop restrictif dans le contexte actuel (urgence climatique, etc.).

En effet, comme le souligne le rapport consultatif, il est également clé de prendre en compte l'ensemble des facteurs de pollutions, c'est à dire non seulement les émissions atmosphériques mais également les décharges d'exploitations en mer, les décharges accidentelles en mer et les efforts déployés en vue de la préservation de la biodiversité et des ressources marines, de la limitation de la pollution plastique des océans, et du recyclage conformément aux objectifs de développement durable fixés par les nations unies. Le Conseil fédéral pourrait utilement déterminer les exigences auxquelles devront répondre les entreprises pour être éligibles à cette réduction.

À cet égard, il est à noter que limiter la réduction à 20% ne paraît pas compétitif quand d'autres régimes vont jusqu'à une réduction de 50%.

**1.1.7. Art. 77 Début, durée et fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage (ancien-
ment art. 76)**

Alinéa 1

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 76 al. 1 LIFD, devenu l'art. 77 al. 1 LIFD.

Toutefois, il n'est pas précisé dans cet alinéa, les conséquences fiscales lors du passage pour un contribuable du régime ordinaire au régime de la taxe au tonnage. En effet, dès lors que le potentiel gain réalisé sur l'aliénation d'un navire de mer est soumis à la taxe au tonnage (c.-à-d. qu'il n'y a pas d'imposition séparée, mais que la plus-value est comprise dans le bénéfice déterminé forfaitairement), il y a lieu de s'interroger si les potentielles réserves latentes sur le navire de mer ne devraient pas être imposées au moment du passage au régime de la taxe au tonnage. En effet, le passage d'un régime fiscal à une autre conduit souvent à une imposition des réserves latentes lorsque ces dernières ne pourraient plus être imposées subsé-
quemment ou l'être de manière réduite. Il conviendra au Conseil fédéral de se déterminer et de couvrir éventuellement ce point dans les dispositions d'exécution.

Alinéa 2

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 76 al. 2, devenu l'art. 77 al. 2.

Alinéa 3

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 76 al. 3, devenu l'art. 77 al. 3.

Alinéa 4

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 76 al. 4, devenu l'art. 77 al. 4.

Alinéa 5

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 76 al. 5, devenu l'art. 77 al. 5. Il convient toutefois de préciser les éléments suivants :

Tel que mentionné ci-dessus sous l'art. 73 al. 3, une société bénéficiant du régime de la taxe au tonnage aura l'obligation d'établir des états financiers en conformité avec les normes comptables suisses et le code des obligations suisse. Ainsi, la reprise de la valeur commerciale comptabilisée des navires pour déterminer leur valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice à la sortie du régime de la taxe au tonnage est consistant et cohérent.

1.1.8. Art. 78 Restructurations (anciennement art. 77)

Aucune proposition de modification n'est faite pour l'art. 77, devenu l'art. 78.

1.2. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes

Pour les articles de la LHID traitant de la taxe au tonnage, nous nous référons à nos propositions de modifications en relation à la LIFD, respectivement à nos commentaires ci-dessus.

Aucune proposition de modification n'est faite pour les articles propres à la LHID (notamment l'art. 29 al. 3)

Nous espérons que ces explications vous seront utiles et nous tenons à votre disposition pour toute question.

Nous vous prions d'agréer, Mesdames, Messieurs, l'expression de notre considération distinguée.

EXPERTsuisse



Daniel Gentsch
Président du domaine professionnel Fiscalité



Christiana Leuker
Responsable technique Fiscalité

Annexe :

- Tonnage tax regimes in the EU – Comparative tables

Tonnage tax regimes - Comparative tables

Cyprus	
Source used	https://www.pwc.com/kr/ko/publications/industry/pwc-choosing-your-course.pdf https://www.dms.gov.cy/dms/shipping.nsf/all/8371FB68236C0934C225833D0027D01D?opendocument https://www.offshore-energy.biz/cyprus-to-cut-annual-tonnage-tax-for-ships-that-reduce-their-environmental-impact/
Type of regime	Greek regime
Entry into force (year)	2010
Conditions of access	
Qualifying activities	<ul style="list-style-type: none"> - Any commercial activity that constitutes maritime transport or ship management (crew management and/or technical management) is considered a qualifying shipping activity. - Cable-laying activities. - Towage activities, provided that the ocean going tug is a Community ship and spends at least 50% of its time in towage or salvage activity at sea. - Dredging activities, provided that the dredger is self propelled, has carrying capacity for dredged material, is a Community ship and spends at least 50% of its time in the carriage of dredged goods.
Ancillary activities	The definition of maritime transport includes also ancillary activities to maritime transport such as all hotel, catering, entertainment and retailing activities on board a qualifying ship, as well as the loading and unloading of cargo, the operation of ticketing facilities and passenger terminals.
Qualifying entities	- Any owner, charterer or ship manager who owns, charters or manages a qualifying ship in a qualifying shipping activity
Qualifying vessels and ownership requirements	<p>Qualifying vessels Any seagoing ship certificated under the applicable international or national rules, but excluding: (1) Fishing and fish factory vessels; (2) Vessels used primarily for sport or recreation; (3) Inland waterway navigation vessels; (4) Harbour, estuary and river ferries and tug boats; (5) Fixed offshore installations (not used for maritime transport); (6) Non self-propelled floating cranes; (6) Non-ocean going tug boats. *Floating hotels, restaurants, casinos.</p> <p>Qualifying ownerships requirements Owners of Cyprus Ships, who: (1) Owners of a Cyprus ship, who own a qualifying ship, which is engaged in a qualifying shipping activity. Owners of a foreign ship, who: (1) Are a tax resident of the Republic of Cyprus; (2) Have opted to be taxed under the tonnage tax scheme; (3) Own a qualifying ship, which is engaged in a qualifying shipping activity; (4) Comply with the "Community-Flagged Share" Requirement. Charterer who charters ships under bareboat, demise, time or voyage charter and: (1) Is a tax resident of the Republic of Cyprus; (2) Has opted to be taxed under the tonnage tax scheme; (3) Charters a qualifying ship, which is engaged in a qualifying shipping activity; (4) Complies with (i) Minimal Share of the Fleet in Ownership - Percentage of Chartered-in ships and (ii) "Community-Flagged Share" Requirement. Ship managers who: (1) Are a tax resident of the Republic of Cyprus; (2) Have opted to be taxed under the tonnage tax scheme Provide ship management services (crew and/or technical management) to qualifying ships and meet at any time the following requirements: (1) Maintains a fully fledged office in Cyprus; (2) Employs a sufficient in number and qualifications personnel; (3) At least 51% of the total number of its personnel must be EU/EEA citizens; (4) "Community-Flagged Share" Requirement; (5) Economic link of managed ships with the Community (EU/EEA). The "2/3 Rule": - Provision of crew management services in accordance with the Marine Labour Convention ("MLC") 2006 requirements for crew managers; - Certified under the ISM Code</p>
Flag and registration requirements	<p>Qualifying Community ship is a qualifying ship which is registered and flying an EU or EEA (Norway, Iceland and Liechtenstein) flag.</p> <p>Qualifying non-Community ships are eligible for the tonnage tax scheme if they are qualifying ships and comply with the following requirements: a) are classed with a classification society recognised by the EU and b) are duly certificated as appropriate in accordance with the international Conventions regulating maritime safety, security and protection of the environment which are in force at any time and c) are manned by seafarers who are duly certificated in accordance with the Standards of Training, Certification and Watchkeeping of seafarers ("STCW") Convention.</p> <p>*For points b) and c) to be satisfied, the flag of the non-community ship must be recognized by both the International Maritime Organization ("IMO") and International Labour Organization ("ILO")</p> <p>Community-Flagged Share requirement: - Min 60% of EU/EEA vessels required at time of opting - Fleet continues to qualify with at least one EU/EEA vessel, but share of EU/EEA vessels will be monitored</p>
Ship management activities	<p>Crew management means: (a) selecting and engaging the vessel's crew, including payroll arrangements and insurances for the crew. (b) ensuring compliance with the requirements of the law of the flag of the vessel in respect of manning levels, rank, qualification and certification of the crew. (c) ensuring that the crew has undergone a medical examination and possesses a valid medical certificate issued in accordance with the appropriate flag State requirements. (d) arranging transportation of the crew, including repatriation. (e) training of the crew and supervising their efficiency.</p> <p>Technical management means: (a) the provision of competent personnel to supervise the maintenance and general efficiency of the vessel. (b) the arrangement and supervision of dry dockings, repairs, alterations and the upkeep of the vessel to the standards required by the law of the flag of the vessel and of the places where she trades, and all requirements and recommendations of its classification society. (c) the arrangement of the supply of necessary stores, spares and lubricating oils. The qualifying ships under management do not necessarily have to be engaged in maritime transport.</p> <p>*The rates applicable to ship managers are 25% of the rates applicable to the Owners and Charterers.</p>
Taxation regime	
Method of calculation	<ul style="list-style-type: none"> - Cyprus uses 5 size groups and applies a 30% and 60% increase for non-community vessels flying a flag in the Grey list and Black list respectively of the Paris Memorandum of Understanding. In Cyprus, tonnage tax is calculated based on the net tonnage of the vessels. - Laid up ships: If the ship is laid up for a period of at least 3 consecutive months the tonnage tax payable is reduced by 75% for the period during which the vessel is laid-up, provided that the Deputy Ministry is duly notified not later than 3 months from the commencement of the lay-up period. - Inoperative ships: If the ship is rendered inoperative for a period of at least three months due to her judicial arrest, or by act of piracy, or armed robbery, or by force majeure, then the tonnage tax payable is reduced by 75% for the period during which the vessel is inoperative.

Cyprus																									
Taxable tonnage tax profit	<p>Tonnage tax rates for qualifying owners and charterers of Cyprus and foreign ships</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Tonnage in NT</th> <th style="text-align: left;">Fixed amount (EUR/100NT)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0-1,000</td> <td>36,50</td> </tr> <tr> <td>1,001-10,000</td> <td>31,03</td> </tr> <tr> <td>10,001-25,000</td> <td>20,08</td> </tr> <tr> <td>25,001-40,000</td> <td>12,78</td> </tr> <tr> <td>Exceeding 40,001</td> <td>7,30</td> </tr> </tbody> </table> <p>Any residual tonnage of less than 100 units of net tonnage shall be charged proportionally.</p> <p>Tonnage tax rates for qualifying ship managers of Cyprus and foreign ships</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Tonnage in NT</th> <th style="text-align: left;">Fixed amount (EUR/100NT)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0-1,000</td> <td>36,50</td> </tr> <tr> <td>1,001-10,000</td> <td>31,03</td> </tr> <tr> <td>10,001-25,000</td> <td>20,08</td> </tr> <tr> <td>25,001-40,000</td> <td>12,78</td> </tr> <tr> <td>Exceeding 40,001</td> <td>7,30</td> </tr> </tbody> </table> <p>Any residual tonnage of less than 400 units of net tonnage shall be charged proportionally</p>	Tonnage in NT	Fixed amount (EUR/100NT)	0-1,000	36,50	1,001-10,000	31,03	10,001-25,000	20,08	25,001-40,000	12,78	Exceeding 40,001	7,30	Tonnage in NT	Fixed amount (EUR/100NT)	0-1,000	36,50	1,001-10,000	31,03	10,001-25,000	20,08	25,001-40,000	12,78	Exceeding 40,001	7,30
	Tonnage in NT	Fixed amount (EUR/100NT)																							
0-1,000	36,50																								
1,001-10,000	31,03																								
10,001-25,000	20,08																								
25,001-40,000	12,78																								
Exceeding 40,001	7,30																								
Tonnage in NT	Fixed amount (EUR/100NT)																								
0-1,000	36,50																								
1,001-10,000	31,03																								
10,001-25,000	20,08																								
25,001-40,000	12,78																								
Exceeding 40,001	7,30																								
Lock-in periods																									
At entry	<ul style="list-style-type: none"> - Mandatory system for vessels flying the Cypriot flag - Qualifying owners of foreign ships, qualifying charterers and qualifying ship managers have the right to opt into the system - Option is valid for 10 years 																								
At exit	<ul style="list-style-type: none"> - Upon adoption of the tonnage tax regime, the taxpayer must stay in the system for at least 10 years unless there is a valid reason for exit. - In case of opting out before the 10 year period, taxpayer is liable to pay the difference between the tax which it would have been liable to pay under the CIT and the amount of relevant tax which should have been paid if it had remained under the tonnage tax scheme 																								
Capital gains																									
Tonnage tax applies (Yes/No)	No																								
If no, please specify	-No deferred tax liabilities arise																								
Incentives																									
Environmental incentives	Yes																								
Other	- From FY 2021, annual tonnage tax will be reduced by 30% for each vessel that demonstrates proactive measures to reduce its environmental impact (e.g., use of cleaner fuels, deployment of relevant fuel infrastructure, electrification of ships, use of energy-efficient technologies, etc.)																								
Treatment of losses																									
What are regime's actions for losses?	N/A																								

Denmark											
Source used	https://taxsummaries.pwc.com/denmark/corporate/taxes-on-corporate-income https://www.danishshipping.dk/ https://www.pwc.com/kr/ko/publications/industry/pwc-choosing-your-course.pdf https://taxsummaries.pwc.com/greece/corporate/taxes-on-corporate-income https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Energy-and-Resources/gx-e-and-r-2015-shipping-tax-guide.pdf										
Type of regime	Dutch regime										
Entry into force (year)	2002										
Conditions of access											
Qualifying activities	<ul style="list-style-type: none"> - The entity must operate at least one vessel of minimum 20 gross tonnage used for commercial transportation of passengers or cargo between different destinations or hire out such vessels on time charter contracts for the same purpose. - The strategic and commercial management of the vessels is carried out from Denmark. - From income years starting 1 January 2020 or later, it will be possible to apply the provisions of the Tonnage Tax Scheme even when the vessels are to some extent being commercially and/or technically operated from another EU/EEA member state. 										
Ancillary activities	<ul style="list-style-type: none"> - From income years starting 1 January 2020 or later, turnover from ancillary activities (e.g., usage of containers, loading activities, rental of ship space of board, etc.) may be included in the Tonnage Tax Scheme if they account for less than 50% of the total turnover from business. Note: turnover includes income from sales of vessels. 										
Qualifying entities	<ul style="list-style-type: none"> - Danish shipping entities organized as limited liability companies (A/S or ApS) - Foreign shipping companies with the place of management and control in Denmark - Permanent establishments of EU resident shipping companies 										
Qualifying vessels and ownership requirements	<p>Qualifying vessels:</p> <ul style="list-style-type: none"> - The ships are owned by the shipping company. - The ships are chartered on either (i) bareboat terms of a period not exceeding three years and where the capacity leased out is temporary excess capacity or (ii) one-to-seven year time-charter contracts with a call/buy option by the company. Certain restrictions apply for ships chartered on a time-charter basis without a call/buy option. The ships must be strategically and commercially managed from Denmark. - New vessels included: (i) guard, supply and construction vessels; (ii) ice management vessels (every type of ice handling at sea); (iii) offshore installation vessels (also including laying, inspection and repair of pipelines and cables); (iv) accommodation and support vessels (housing of employees, spare parts, workshop facilities, etc.) - Ships used for exploration, diving, fishing, towing, sand dredging, etc. are <u>exempt</u> from the Tonnage Tax Scheme. The same applies for barges, floating docks, etc. - EU or European Economic Community (EEC) registered ships used for towage activities at sea (i.e. ,not in and around ports) during at least 50% of their operating time during the income year may be included in the Tonnage Tax Scheme. <p>Qualifying ownership conditions:</p> <ul style="list-style-type: none"> - No more than 80% of the fleet's tonnage may consist of time chartered-in vessels without purchase options (if a time charter vessel has a purchase option it is regarded as an owned vessel) 										
Flag and registration requirements	<ul style="list-style-type: none"> - Vessels must be Danish and registered in the Danish International Register of Shipping (DIS). - From income years 1 January 2020 or later, the DIS registration requirement has been eased: seafarers working onboard vessels registered in another EU/EEA member state and under sailing under EU/EEA flag may also be comprised in the DIS scheme if certain conditions are fulfilled. 										
Ship management activities	<ul style="list-style-type: none"> - Ship management companies may also use the Tonnage Tax Scheme. A ship manager is defined as a company doing business with crew management and technical management of ships qualified for use in the Tonnage Tax Scheme. It is a requirement that the ship manager has taken over the full operating responsibility and all obligations and responsibilities according to the International Safety Management codex. - Performing technical and crew management for another company may qualify. 										
Taxation regime											
Method of calculation	<ul style="list-style-type: none"> - Tonnage tax is calculated by multiplying a daily profit figure by the number of days in an accounting period that each qualifying ship is operated - Denmark uses 4 size groups and applies a fixed amount of tax per group 										
Taxable tonnage tax profit	<p>Rates applicable for income year 2020</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Ship net ton (NT)</th> <th style="text-align: left;">Fixed amount/day (DKK/100NT)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0-1,000</td> <td>10.26</td> </tr> <tr> <td>1,001-10,000</td> <td>7.37</td> </tr> <tr> <td>10,001-25,000</td> <td>4.41</td> </tr> <tr> <td>Exceeding 25,001</td> <td>2.90</td> </tr> </tbody> </table> <ul style="list-style-type: none"> - Income that does not qualify is taxed according to the general tax provisions in Denmark. - Deduction for losses derived from other income can be offset against the income calculated under the Tonnage Tax Scheme. - Losses from consolidation with group companies and, to a certain extent, financial expenses, are deductible under the Tonnage Tax Scheme. 	Ship net ton (NT)	Fixed amount/day (DKK/100NT)	0-1,000	10.26	1,001-10,000	7.37	10,001-25,000	4.41	Exceeding 25,001	2.90
Ship net ton (NT)	Fixed amount/day (DKK/100NT)										
0-1,000	10.26										
1,001-10,000	7.37										
10,001-25,000	4.41										
Exceeding 25,001	2.90										
Lock-in periods											
At entry	10 years										
At exit	No additional information										
Capital gains											
Tonnage tax applies (Yes/No)	No										
If no, please specify	<ul style="list-style-type: none"> - Capital gains on the sale of ships (or contracts for vessels) that have not been used in the scheme prior to 1 January 2007 are tax exempt. - Capital gains on the sale of ships used in the scheme in prior years are taxable. 										
Incentives											
Environmental incentives	No										
Other	N/A										
Treatment of losses											
What are regime's actions for losses?	<ul style="list-style-type: none"> - Income that does not qualify for the Tonnage Tax Scheme is taxed according to the general tax provisions in Denmark, thus expenses are deductible. Consequently, deduction for losses derived from other income can be offset against the income calculated under the Tonnage Tax Scheme. - Furthermore, losses from tax consolidation with group companies and, to a certain extent, financial expenses are deductible under the Tonnage Tax Scheme. However, deductibility for financial expenses is subject to various capping rules and implies that gains/losses are not derived from financial instruments entered into in order to secure the shipping income. - The calculated tonnage taxed income is taxed at the ordinary Danish corporate income tax rate (22% from 2016 and onwards). 										

France											
Source used	http://www.rif.mer.developpement-durable.gouv.fr/en/tonnage-tax-taxation-system-r69.html https://www.pwc.com/kr/ko/publications/industry/pwc-choosing-your-course.pdf https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/8127-PGP.html/identifiant%3DBOI-IS-BASE-60-40-20-20160601 https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/8124-PGP.html/identifiant=BOI-IS-BASE-60-40-10-20150701										
Type of regime	Dutch regime										
Entry into force (year)	2003										
Conditions of access											
Qualifying activities	<ul style="list-style-type: none"> - Only companies deriving at least 75% of their turnover from qualifying ship operations can opt for the French tonnage tax regime - The operations directly linked to the use of qualifying ships means the operations necessary to carry out maritime transport operations of passengers or goods, including when they are linked to any other activities carried out at sea, as well as maritime operations of towage on the high seas, sea rescue, other maritime assistance activities, or the exercise of any other activities that need to be provided at sea - Certain 'incidental operations' which are not necessary to the fulfilment of the maritime operations mentioned above are excluded from qualifying operations - Eligibility is reserved for commercial vessels that are managed from France from a strategic and commercial point of view (this condition is deemed to be fulfilled if the vessel flies French flag) 										
Ancillary activities	N/A										
Qualifying entities	- Only legal entities subject automatically or under option to French CIT can opt for the tonnage tax system (to be confirmed for French permanent establishments of foreign companies)										
Qualifying vessels and ownerships requirements	<p>Qualifying vessels: Eligibility is reserved for commercial vessels:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. That have a gross tonnage equal to or greater than 50 UMS (Universal Measurement System). 2. That are either fully owned or co-owned with the exception of those vessels chartered on a bareboat basis to companies that are neither directly or indirectly affiliated, nor to affiliated companies that have not themselves opted for the system, or that are bareboat or time chartered. 3. That are allocated for transporting passengers or goods, towing on the high seas, sea rescue, or other maritime assistance activities or the exercise of any other activities that need to be provided at sea. 4. That have not been purchased from companies that are directly or indirectly associated during the election period to this regime and that have not themselves opted for this system 5. Ships used for fishing, marine culture or leisure are exempt from the Tonnage Tax Scheme. 										
Flag and registration requirements	<ul style="list-style-type: none"> - Originally, the scheme limited the eligibility of time chartered ships not flagged in the EU to no more than 75% of the fleet of a tonnage taxpayer - As of 2015, French tonnage taxpayers are required to have at least 25% of their fleet, by tonnage, EEA flagged 										
Ship management activities	- Ship management activities are considered as part of the "commercial and strategic management of vessels from France" (<i>...la gestion commerciale des navires est également assurée à partir de la France en fonction d'éléments tels que le lieu d'élaboration des plans de navigation, de gestion de l'avitaillement des navires, de prises de commande, de gestion du personnel, de gestion technique des navires (décisions relatives à l'entretien, réparation, etc.), d'implantation des établissements.</i>)										
Taxation regime											
Method of calculation	<ul style="list-style-type: none"> - Tonnage tax is calculated by multiplying a daily profit figure by the number of days in an accounting period that each qualifying ship is operated. The number of days in an accounting period must not be reduced by the period of unavailability of the vessels (e.g., maintenance, repair, etc.) - France uses 4 size groups and applies a fixed amount of tax per group 										
Taxable tonnage tax profit	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Tonnage in UMS</th> <th style="text-align: left;">Fixed amount/day (EUR/100UMS)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0-1,000</td> <td>0.93</td> </tr> <tr> <td>1,001-10,000</td> <td>0.71</td> </tr> <tr> <td>10,001-25,000</td> <td>0.47</td> </tr> <tr> <td>Exceeding 25,001</td> <td>0.24</td> </tr> </tbody> </table> <p>UMS stands for Universal Tonnage</p>	Tonnage in UMS	Fixed amount/day (EUR/100UMS)	0-1,000	0.93	1,001-10,000	0.71	10,001-25,000	0.47	Exceeding 25,001	0.24
Tonnage in UMS	Fixed amount/day (EUR/100UMS)										
0-1,000	0.93										
1,001-10,000	0.71										
10,001-25,000	0.47										
Exceeding 25,001	0.24										
Lock-in periods											
At entry	10 years										
At exit	- The tonnage tax regime is applicable upon election. Once the option is granted, it is valid for 10 years with penalties for abandoning the scheme before the end of the ten year period										
Capital gains											
Tonnage tax applies (Yes/No)	Yes										
If no, please specify	<ul style="list-style-type: none"> - Capital gains are subject to the regular statutory tax rate. - The determination of the gain/loss resulting from the sale of vessels eligible to the French tonnage tax regime is subject to certain specific rules 										
Incentives											
Environmental incentives	No										
Other	N/A										
Treatment of losses											
What are regime's actions for losses?	N/A										

Germany											
Source used	https://www.pwc.com/kr/ko/publications/industry/pwc-choosing-your-course.pdf https://www.deutsche-flagge.de/en/financial-matters/tonnage-tax-1/tonnage-tax https://www.deutsche-flagge.de/de/redaktion/dokumente/dokumente-sonstige/bmf_anwendungsschreiben_tonnagesteuer.pdf http://www.gesetze-im-internet.de/estg/_5a.html https://www.wfw.com/articles/20-years-german-tonnage-tax-regime/#:~:text=Currently%2C%20the%20applicable%20income%20tax,the%20effective%20income%20tax%20amount.										
Type of regime	Dutch regime										
Entry into force (year)	1999										
Conditions of access											
Qualifying activities	<ul style="list-style-type: none"> - Operation of merchants ships in international traffic - Transport of passengers or cargo - The management is located in Germany - The vessel is registered in a German shipping register - The operation of the vessel is managed from the German territory. This comprises the following activities: (i) concluding contracts that concern the ship; (ii) equipping and provisioning the vessel, (iii) hiring masters and ship officers (iv) freighting the ship (v) concluding contracts for bunkers and lubricant (vi) maintaining the ship (vii) concluding insurance contracts for ship and equipment (viii) keeping the books and financial accounting 										
Ancillary activities	N/A										
Qualifying entities	- Only legal entities that elect to enter in the tonnage tax regime and satisfy the requirements										
Qualifying vessels and ownerships requirements	<p>Qualifying vessels:</p> <ul style="list-style-type: none"> - The operation of own or chartered merchant ships engaged in international traffic. - The use and chartering of in-chartered vessels is considered as operation of merchant ships in international traffic only if own or bareboat chartered ships are operated at the same time. - Vessels are mainly registered in a German shipping register. - Vessels are mainly used for the transportation of people and goods with or between domestic and foreign ports, within a foreign port or between a foreign port and the high seas. - Vessels are managed on the German territory. 										
Flag and registration requirements	<ul style="list-style-type: none"> - Flying the German flag is not a prerequisite for determining taxable income according to tonnage tax. Tonnage tax may be used for flagged-out ships - Vessels need to be registered in a German ship register during the business year 										
Ship management activities	- Performing technical and crew management for another company may qualify										
Taxation regime											
Method of calculation	<ul style="list-style-type: none"> - Tonnage tax is calculated by multiplying a daily profit figure by the number of days in an accounting period that each qualifying ship is operated. - An operating day is basically every calendar day after the ship is put into service (also in the case of repair, waiting and other downtimes), so that the number of operating days is regularly 365 operating days (in a leap year 366). - Germany uses 4 size groups and applies a fixed amount of tax per group. 										
Taxable tonnage tax profit	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Tonnage in NT</th> <th style="text-align: left;">Fixed amount/day (EUR/100NT)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>100-1,000</td> <td>0.92</td> </tr> <tr> <td>1,001-10,000</td> <td>0.69</td> </tr> <tr> <td>10,001-25,000</td> <td>0.46</td> </tr> <tr> <td>Exceeding 25,001</td> <td>0.23</td> </tr> </tbody> </table> <ul style="list-style-type: none"> - The total of the valuation based on net tonnage has to be multiplied by the number of operational days to calculate the tax base. Said result is subject to ordinary income taxation and trade tax. 	Tonnage in NT	Fixed amount/day (EUR/100NT)	100-1,000	0.92	1,001-10,000	0.69	10,001-25,000	0.46	Exceeding 25,001	0.23
Tonnage in NT	Fixed amount/day (EUR/100NT)										
100-1,000	0.92										
1,001-10,000	0.69										
10,001-25,000	0.46										
Exceeding 25,001	0.23										
Lock-in periods											
At entry	10 years										
At exit	- Application to the tonnage tax is irrevocable, election is binding for a period of 10 years										
Capital gains											
Tonnage tax applies (Yes/No)	No										
If no, please specify	No additional information										
Incentives											
Environmental incentives	No										
Other	N/A										
Treatment of losses											
What are regime's actions for losses?	<ul style="list-style-type: none"> - Tonnage tax is not a tax but rather a method for determining taxable income. By this the taxable income is calculated as a lump sum depending on the size (net tonnage) of the ship, independent of the actual earnings (profit or loss). Normally, the taxable income as calculated by this method is considerably lower than the actual profit. - Profits generated by the operation of merchant ships in international traffic before the merchant ship is put into service are not taxable in this case; Losses can neither be compensated nor offset. The taxpayer is bound to the determination of profits according to general regulations for ten years from the beginning of the financial year in which he withdraws the application. 										

Greece																									
Source used	https://www.pwc.com/kr/ko/publications/industry/pwc-choosing-your-course.pdf https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Energy-and-Resources/gx-e-and-r-2015-shipping-tax-guide.pdf https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/245406/245406_1730463_191_2.pdf https://www.orbitax.com/news/archive.php/Greece-Clarifies-Ancillary-Act-32971 https://core.ac.uk/download/pdf/236165686.pdf																								
Type of regime	Greek regime																								
Entry into force (year)	1975																								
Conditions of access																									
Qualifying activities	<ul style="list-style-type: none"> - Qualification depends on ownership, not activities - Foreign ship owning companies with vessels flying a foreign flag, the maintenance of a ship management office in Greece is important 																								
Ancillary activities	<p>Circular 1159 of August 3, 2018</p> <p>Eligible ancillary activities performed by shipowners include:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Provision of accommodation, food, entertainment, retail and other passenger care activities provided on-board and exclusively by the shipowner - Operation of facilities for the issuance of tickets and terminals - Transport of goods and freight and the loading and unloading of cargo, including movement of containers by the shipowner within the port area immediately before/after a voyage - The rental of space onboard for business operations of third parties for the sale of goods and services, and certain other operations 																								
Qualifying entities	<ul style="list-style-type: none"> - In principle, qualification depends on ownership, not on activities - However, for foreign ship owning companies with vessels flying a foreign flag, the maintenance of a ship management office in Greece is important 																								
Qualifying vessels and ownership requirements	<p>Qualifying Vessels:</p> <p>A' Category Vessels:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bulk carriers, tankers and reefers of at least 3,000 GRT ("GRT") - Steel dry or wet cargo ships, as well as reefers of between 500 and 3,000 GRT, which undertake voyages to foreign ports or navigate exclusively between foreign ports. - Passenger ships that undertake voyages to foreign ports or navigate between foreign ports. - Passenger ships of more than 500 GRT that have undertaken, following a public announcement, regular trips exclusively for leisure purposes for a period of at least six months during the previous year (cruise ships). - Floating rigs of a displacement exceeding 5,000 GRT, as well as floating refineries and oil store of at least 15,000 GRT used for exploration, drilling, pumping, refining and storage of oil or natural gas. <p>B' Category Vessels:</p> <p>Small boats, sailing vessels and small crafts in general not listed under Category A</p> <p>Qualifying ownership conditions:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Individual ship owner or ship-owning companies managing vessels flying the Greek flag, irrespective of the tax residence of their individual or corporate owners - Individual ship owner or ship-owning companies of vessels flying a foreign flag provided that vessels are operated/managed by offices established in Greece 																								
Flag and registration requirements	<ul style="list-style-type: none"> - Greek and foreign flagged vessels qualify. In the case of foreign flagged vessels, a ship management office engaged in ship management activities should be established in Greece 																								
Ship management activities	<ul style="list-style-type: none"> - Ship management activities are not taxed if put under a special regime 																								
Taxation regime																									
Method of calculation	<ul style="list-style-type: none"> - Greece uses 5 size groups and for both Greek- and foreign-flag vessels and there are different exemptions for the two categories (please find them below) - The taxable tonnage is calculated by multiplying coefficients by taxable gross tonnage; subsequently, the tax is calculated using the tax rate that corresponds to the age of the vessel <p>Greek flag exceptions:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vessels built in shipyards in Greece, under a Greek flag, are exempt from tax for the first 6 years - 50% reduction for vessels operating regular routes between Greek/foreign ports or solely between foreign ports <p>Foreign flag exceptions:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vessel's lay-up due to repair works, lack of work or any other reason for a period of at least 2 consecutive months during the previous year or the current year, by an amount corresponding to the days that the vessel ceased flying, and/or - Vessels of any age following regular routes by 50%. 																								
Taxable tonnage tax profit	<p>Greek-flag vessels, A category (2015 scales):</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Actual Gross Tonnage</th> <th style="text-align: left;">Taxable Tonnage Rates</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>100-10,000</td> <td>1.2</td> </tr> <tr> <td>10,001-20,000</td> <td>1.1</td> </tr> <tr> <td>20,001-40,000</td> <td>1</td> </tr> <tr> <td>40,001-80,000</td> <td>0.45</td> </tr> <tr> <td>Exceeding 80,001</td> <td>0.2</td> </tr> </tbody> </table> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Age of vessel</th> <th style="text-align: left;">Rates (\$/ton)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0-4</td> <td>0.407</td> </tr> <tr> <td>5-9</td> <td>0.730</td> </tr> <tr> <td>10-19</td> <td>0.714</td> </tr> <tr> <td>20-29</td> <td>0.676</td> </tr> <tr> <td>Exceeding 30</td> <td>0.522</td> </tr> </tbody> </table>	Actual Gross Tonnage	Taxable Tonnage Rates	100-10,000	1.2	10,001-20,000	1.1	20,001-40,000	1	40,001-80,000	0.45	Exceeding 80,001	0.2	Age of vessel	Rates (\$/ton)	0-4	0.407	5-9	0.730	10-19	0.714	20-29	0.676	Exceeding 30	0.522
Actual Gross Tonnage	Taxable Tonnage Rates																								
100-10,000	1.2																								
10,001-20,000	1.1																								
20,001-40,000	1																								
40,001-80,000	0.45																								
Exceeding 80,001	0.2																								
Age of vessel	Rates (\$/ton)																								
0-4	0.407																								
5-9	0.730																								
10-19	0.714																								
20-29	0.676																								
Exceeding 30	0.522																								
Lock-in periods																									
At entry	<ul style="list-style-type: none"> - There is a mandatory system for vessels flying the Greek flag, foreign ship companies with vessels flying a foreign flag are only subject to Greek tonnage if they elect to establish a ship management company in Greece 																								
At exit	No additional information																								
Capital gains																									
Tonnage tax applies (Yes/No)	No																								
If no, please specify	<ul style="list-style-type: none"> - Capital gains on the sale of vessels flying a Greek flag are not taxed. However, there is no similar explicit exemption for vessels flying a foreign flag. On the other hand, capital gains arising on the sale of shares held in all vessel owning companies are not taxable 																								
Incentives																									
Environmental incentives	No																								
Other	N/A																								
Treatment of losses																									
What are regime's actions for losses?	<ul style="list-style-type: none"> - There is no possibility to profit from accelerated depreciation and be exempt from taxation in the periods of losses. - Any losses from operating Greek flagged ships cannot be offset against the ship-owner's or ship-owning company's net profits from other activities. 																								

Malta																			
Source used	https://www.dixcart.com/maltese-shipping-the-tonnage-tax-system-and-advantages-for-shipping-companies/ http://publications.europa.eu/resource/cellar/e0c1b7d7-9bd2-11e9-9d01-01aa75ed71a1.0006.03/DOC_1 https://www.pwc.com/kr/ko/publications/industry/pwc-choosing-your-course.pdf https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Energy-and-Resources/gx-e-and-r-2015-shipping-tax-guide.pdf																		
Type of regime	Greek regime																		
Entry into force (year)	1973																		
Conditions of access																			
Qualifying activities	<ul style="list-style-type: none"> - 'Shipping Activities' are defined as 'the international carriage of goods or passengers by sea or the provision of other services to or by a ship as may be ancillary thereto or associated therewith including the ownership, chartering or any other operation of a ship engaged in all or any of the above activities or as otherwise may be prescribed' - Towing and dredging may also apply subject to certain conditions - Other activities may also qualify in line with EU guidelines and practice - Bareboat chartering out - Time/voyage chartering (there is currently no explicit rule as to minimum EEA flagging requirement for new entrants into the tonnage tax scheme.) - Ancillary revenues 																		
Ancillary activities	<p>Certain ancillary activities that are closely connected to shipping activities (capped at max 50% of a ship's operating revenue)</p> <p>Ancillary activities are:</p> <ul style="list-style-type: none"> - All hotel, catering, entertainment and retailing activities on board of a qualifying ship - The operation of office facilities in connection with shipping activities subject to tonnage tax - The operation of ticketing facilities and passenger terminals in connection with shipping activities subject to tonnage tax - The provision of excursion for passengers of qualifying ships, where any cabin for the passenger remains available for his exclusive use 																		
Qualifying entities	<ul style="list-style-type: none"> - A legal entity, qualified as a 'licensed shipping organization' (Limited liability company, partnership, whether 'en nom collectif' or 'en commandite', trust or foundation, any foreign body corporate or other entity enjoying legal personality which has established a place of business in Malta) qualifies for the tonnage tax regime - In terms of Maltese law, the tonnage tax regime is mandatory for vessel owners only in the sense that the registration fee and annual tonnage tax are payable irrespective of whether or not the vessel owner/charterer makes use of the benefits and concessions contained in the Maltese tonnage tax regime 																		
Qualifying vessels and ownership requirements	<p>Qualifying vessels:</p> <ul style="list-style-type: none"> - All types of vessels from pleasure yachts to oil rigs may be registered under the Malta flag. It is in fact the policy of the Maltese authorities to encourage interest in shipping and to promote the whole range of maritime services Malta has to offer <p>Qualifying ownership conditions:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Citizens of Malta; 2. Bodies corporate established under, and subject to the laws of, Malta; 3. Citizens of EU Member States residing in Malta; 4. Bodies corporate or entities established outside Malta and which enjoy, to the satisfaction of the Registrar-General of Shipping, legal personality in terms of the law under which they have been established or constituted, and satisfy the Registrar-General that they can and will ensure due observance of the laws of Malta relating to merchant shipping. For this purpose, a local registered agent must be appointed; Or 5. Citizens of EU Member States not residing in Malta. For this purpose, a local registered agent must be appointed. 																		
Flag and registration requirements	<ul style="list-style-type: none"> - EU/EEA flagged vessels qualify - Non-EU flagged vessels may also qualify, if: <ul style="list-style-type: none"> - The licensed shipping organisation owns, manages or operates at least 60% of its total tonnage under an EU/EEA flag - The % of EU/EEA flagged tonnage of the beneficiary company has not decreased over a period of three years or such lesser period in which the tonnage tax beneficiary was in existence - Additional thresholds apply 																		
Ship management activities	- Ship management activities are also eligible, provided the applicable conditions are satisfied.																		
Taxation regime																			
Method of calculation	<ul style="list-style-type: none"> - Malta charges an annual tonnage tax in the form of a lumpsum - Malta uses 8 size groups and applies a fixed amount of tax per group plus an amount of tax for exceeding tonnage 																		
Taxable tonnage tax profit	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Ship net ton (NT)</th> <th style="text-align: left;">Annual tonnage tax (Fixed amount + cost per NT)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0-2,500</td> <td>1,000</td> </tr> <tr> <td>2,500-8,000</td> <td>1,000 + plus 40 cents/per NT in excess of 2,500NT</td> </tr> <tr> <td>8,000-10,000</td> <td>3,200 + plus 19 cents/per NT in excess of 8,000NT</td> </tr> <tr> <td>10,000-15,000</td> <td>3,580 + plus 14 cents/per NT in excess of 10,000NT</td> </tr> <tr> <td>15,000-20,000</td> <td>4,280 + plus 12 cents/per NT in excess of 15,000NT</td> </tr> <tr> <td>20,000-30,000</td> <td>4,880 + plus 9 cents/per NT in excess of 20,000NT</td> </tr> <tr> <td>30,000-50,000</td> <td>5,780 + plus 7 cents/per NT in excess of 30,000NT</td> </tr> <tr> <td>Exceeding 50,000</td> <td>7,180 + plus 5 cents/per NT in excess of 50,000NT</td> </tr> </tbody> </table> <p>The standard rate is adjusted depending on the age of the ship. The standard rate is only applied to ships that are 10-15 years old. Ships older than 15 years are subject to a surcharge up to a maximum of 50 %. For ships aged 0-5 years a reduction of 30 % applies, for those aged 5-10 years the reduction is 15 %</p> <ul style="list-style-type: none"> - Malta commits that shipping companies (except ship management companies) will not benefit from tonnage tax (except for ship management companies (2)) unless they: <ol style="list-style-type: none"> (a) have at least 60 % of the tonnage of their fleet (3) under the flag of a Member State of the Union or of a State party to the EEA Agreement on entering the scheme; or (b) maintain or increase the share of tonnage of their fleet that they operated under the flag of a Member State of the Union or of a State party to the EEA Agreement at the moment that they entered the scheme. <p>In any event, by the third year of operation the organisation must have at least 60 % of the tonnage taxed fleet EEA-flagged.</p>	Ship net ton (NT)	Annual tonnage tax (Fixed amount + cost per NT)	0-2,500	1,000	2,500-8,000	1,000 + plus 40 cents/per NT in excess of 2,500NT	8,000-10,000	3,200 + plus 19 cents/per NT in excess of 8,000NT	10,000-15,000	3,580 + plus 14 cents/per NT in excess of 10,000NT	15,000-20,000	4,280 + plus 12 cents/per NT in excess of 15,000NT	20,000-30,000	4,880 + plus 9 cents/per NT in excess of 20,000NT	30,000-50,000	5,780 + plus 7 cents/per NT in excess of 30,000NT	Exceeding 50,000	7,180 + plus 5 cents/per NT in excess of 50,000NT
Ship net ton (NT)	Annual tonnage tax (Fixed amount + cost per NT)																		
0-2,500	1,000																		
2,500-8,000	1,000 + plus 40 cents/per NT in excess of 2,500NT																		
8,000-10,000	3,200 + plus 19 cents/per NT in excess of 8,000NT																		
10,000-15,000	3,580 + plus 14 cents/per NT in excess of 10,000NT																		
15,000-20,000	4,280 + plus 12 cents/per NT in excess of 15,000NT																		
20,000-30,000	4,880 + plus 9 cents/per NT in excess of 20,000NT																		
30,000-50,000	5,780 + plus 7 cents/per NT in excess of 30,000NT																		
Exceeding 50,000	7,180 + plus 5 cents/per NT in excess of 50,000NT																		
Lock-in periods																			
At entry	<ul style="list-style-type: none"> - A vessel is first registered provisionally under the Malta flag for a period of six months (extendible to one year) during which all documentation must be finalised - Payment of tonnage tax and registration fees are mandatory 																		
At exit	- A shipping company may opt out of the Tonnage Tax Regulations and its income would be subject to the normal CIT rate. Election to opt out is irrevocable																		
Capital gains																			
Tonnage tax applies (Yes/No)	No																		
If no, please specify	<ul style="list-style-type: none"> - No deferred tax liabilities arise - Any gains arising upon the liquidation, redemption, cancellation, or any other disposal of shares, securities or any other interest, including goodwill, held in any licensed shipping organisation owning, operating, administering or managing a tonnage tax ship while she was a tonnage tax ship are exempt from tax in Malta. 																		
Incentives																			

Malta	
Environmental incentives	Yes
Other	<ul style="list-style-type: none"> - Malta provides a reduction from the standard tonnage tax rate where the vessel is less than 10 years old. - At the same time, Malta increases the tonnage tax payable when the vessel is 15 years old or more. - The purpose of this rule is to encourage shipowners and operators to register younger (and therefore more efficient and environmentally-friendly) vessels and discourage them from registering older vessels. Since newer vessels are in general likely to be safer, more secure, more efficient and more environmentally friendly than older vessels, such a rule is considered to support the first objective listed in section 2.2 of the Maritime Guidelines, that is, 'improving a safe, efficient, secure and environment friendly maritime transport'. This also contributes towards the 2020 targets on the mitigation of greenhouse gas emissions adopted by the EU.
Treatment of losses	
What are regime's actions for losses?	<ul style="list-style-type: none"> - A shipping organisation cannot decide to opt in or out of the Maltese tonnage tax system depending on whether it has taxable profits or losses - Losses from activities subject to income tax cannot be offset against the tonnage tax liability

Netherlands													
Source used	https://niflag.nl/shipping-policy-tax/dutch-tonnage-tax-scheme https://www.tax-consultants-international.com/read/The_Dutch_tonnage_tax_regime https://www.pwc.com/kr/ko/publications/industry/pwc-choosing-your-course.pdf https://www.pwc.nl/en/insights-and-publications/tax-news/pwc-special-budget-day/tonnage-tax-regime-tightened-per-1-january-2020.html												
Type of regime	Dutch regime												
Entry into force (year)	1996												
Conditions of access													
Qualifying activities	<p>- Eligible shipping activities:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. The international transport of goods or passengers overseas. 2. The transport of goods and passengers overseas for the purpose of exploring or exploiting natural resources at sea. This category includes for instance transport ships and supply ships used in the offshore industry. 3. Towing activities or the provision of general assistance to ships at sea. Ships whose activities mainly consist of towage services in ports are excluded. 4. Sea-dredging services. Ships eligible are those whose operational activities consist for more than 50% of transportation at sea. 5. Exploration of the seabed (research ships). 6. Cable and pipe-laying on the seabed. 7. Tackle and lifting activities at sea (crane ships). <p>- For income years starting 1 January 2020, a profit cap for non-transport activities of up to 50% of the annual profit (e.g. relevant for cruiseships) has been introduced.</p>												
Ancillary activities	- Profits from ancillary activities directly related to the qualifying activities are included in the tonnage tax scheme, provided that the ancillary activities do not exceed 50% of the overall annual gross revenue (both ship-specific and other). These include loading and unloading (stevedoring) as well as ship-brokering activities carried out by the taxpayer itself.												
Qualifying entities	- The company which owns or co-owns the vessel, with the exception of ships chartered out on a bareboat charter basis, or holds the vessel under a bareboat charter.												
Qualifying vessels and ownership requirements	<p>Qualifying vessels:</p> <p>- The tonnage tax regime includes seagoing vessels, cable and pipe laying vessels, research vessels and crane vessels.</p> <p>Qualifying ownership conditions:</p> <p>- In addition to what Dutch regime foresees, if the shipping company conducts the commercial management of a ship owned by another company or if it operates a ship in time or voyage charter it may still qualify for the tonnage tax regime, provided that the shipping company also owns a certain volume of net tonnage itself through ownership or co-ownership (taxpayer's share is at least 5%) of the vessels or ships under bareboat charter.</p>												
Flag and registration requirements	<p>- The ship has to be registered in one of the EU/EEA Member States, which means that it should sail under an EU/EEA flag (exceptions are available for ships under "third flag" that will join an existing fleet).</p> <p>- For self-owned vessels and ship managers, if a vessel is put into service after 1 January 2020, at least one vessel in the fleet must fly an EU/EEA flag. In addition, a limit will be introduced for time or voyage chartered vessels that do not fly an EU/EEA flag.</p> <p>- In the following situations an exception with respect to the flag requirement may be applicable, provided that the tax payer operates at least one qualifying ship with an EU/EEA flag:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. If, prior to operating the new ship, the percentage of the qualifying ships with an EU/EEA flag has not been reduced in relation to January 17th 2004 (reference date). This calculation will be based on the net tonnage, to be judged in relation to the entirety of the taxpayer's fleet that qualifies for the tonnage tax. For taxpayers that have applied for the tonnage-tax scheme after January 17th 2004, the fleet at the year-end of the first year for which the taxpayer qualified for the tonnage tax scheme, will serve as the reference date; 2. If, prior to operating the new ship, the net tonnage of qualifying ships with an EU/EEA flag already operated by the taxpayer, amounts to at least 60% of the proportion of the taxpayer's total qualifying fleet; 3. If in the calendar year a ship is being first used by the taxpayer, the three-year average percentage of all qualifying EU/EEA ships of the total qualifying Dutch fleet in the relevant fiscal year has not decreased in comparison to the preceding three-year average*; <p>Towing and dredging activities do not qualify for the exceptions to the flag requirements.</p>												
Ship management activities	<p>- Performing commercial, technical and crew management for another company may qualify</p> <p>- Companies that perform crewing and technical/naval ship management activities in the Netherlands on behalf of a third party may benefit from the tonnage tax regime, provided that the ship flies an EU/EEA flag</p>												
Taxation regime													
Method of calculation	<p>- Tonnage tax is calculated by multiplying a daily profit figure by the number of days in an accounting period that each qualifying ship is operated.</p> <p>- Interruptions that do not represent an encroachment of operations, such as maintenance, repairs, or periods in which the ship was out of services because of unfavorable market circumstances, cannot be deducted</p> <p>- Netherlands uses 5 size groups and applies a fixed amount of tax per group</p>												
Taxable tonnage tax profit	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Ship net ton (NT)</th> <th>Fixed amount/day (EUR/1000NT)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0-1,000</td> <td>9.08</td> </tr> <tr> <td>1,001-10,000</td> <td>6.81</td> </tr> <tr> <td>10,001-25,000</td> <td>4.54</td> </tr> <tr> <td>25,001-50,000</td> <td>2.27</td> </tr> <tr> <td>Exceeding 50,001</td> <td>0.50*</td> </tr> </tbody> </table> <p>*The reduced rate of €0,50 per day per 1,000 net tons for vessels with a net tonnage over 50,000 is augmented to a rate of € 1,77 per day per 1,000 net tons, unless a vessel was:</p> <p>-First registered under a flag after 31 December 2008 and for which the profits were set on the basis of the Dutch tonnage tax, or</p> <p>-Flying a non-EU/EEA flag in the five years prior to the application of the tonnage-bases profit calculation</p>	Ship net ton (NT)	Fixed amount/day (EUR/1000NT)	0-1,000	9.08	1,001-10,000	6.81	10,001-25,000	4.54	25,001-50,000	2.27	Exceeding 50,001	0.50*
Ship net ton (NT)	Fixed amount/day (EUR/1000NT)												
0-1,000	9.08												
1,001-10,000	6.81												
10,001-25,000	4.54												
25,001-50,000	2.27												
Exceeding 50,001	0.50*												
Lock-in periods													
At entry	<p>- 10 years</p> <p>- The decision to opt for the tonnage tax scheme has to be made in the first year that taxable profit from shipping operations is made, or in every tenth year thereafter</p> <p>- Upon approval of the application, the tonnage tax scheme is applicable for 10 years; after each 10-year period, a company may continue in the scheme for another 10 years or revert to the regular system of taxation</p>												
At exit	No additional information												
Capital gains													
Tonnage tax applies (Yes/No)	No												
If no, please specify	No additional information												
Incentives													
Environmental incentives	No												
Other	- If the taxpayer is responsible for the entire crewing and technical/naval management of a vessel that is owned by a third party, the taxable profit will be reduced by 25% of the taxable profit calculated according to the table above												
Treatment of losses													
What are regime's actions for losses?	- Application of the tonnage tax regime will amongst other imply that qualifying shipping activities can basically never result in tax losses, tax depreciation of the vessels is not allowed and a capital gains or losses incurred on the vessels are tax neutral.												

Norway											
Source used	https://www.skatteetaten.no/en/business-and-organisation/reporting-and-industries/industries-special-regulations/shipping/ https://taxsummaries.pwc.com/norway/corporate/taxes-on-corporate-income https://www.eftasurv.int/cms/sites/default/files/documents/decision-214-17-COL.pdf https://www2.deloitte.com/global/en/pages/energy-and-resources/articles/changesi-n-norwegian-tonnage-tax-regime.html										
Type of regime	Dutch regime										
Entry into force (year)	1996										
Conditions of access											
Qualifying activities	<ul style="list-style-type: none"> - Eligible activities are ownership, leasing and operation of vessels, whether directly owned or chartered in - There is no general strategic management requirement, it is not required that vessels under the tonnage tax scheme be strategically and commercially managed from within the EEA - However, from 1 January 2018, there are limitations on chartering out vessels on bareboat. The following limitations apply for bareboat chartering out in the offshore sector (i.e., maritime activities taking place offshore): <ol style="list-style-type: none"> 1. Chartering out on bareboat terms may not exceed 50% of the company's fleet during an income year, alternatively over a period of four years. 2. Bareboat chartering out must not exceed a contract period of five years, with a possibility to extend the contract by another three years. 3. The strategic management of vessels chartered out on bareboat terms must be carried out from an EEA state. - From 1 January 2018, to exclude pure ship lessors, the following restrictions are applied to bareboat chartering in the traditional shipping sector: <ol style="list-style-type: none"> 1. Chartering out on bareboat terms may not exceed 40% of the fleet per income year, alternatively over a period of four years. 2. The chartering period may not exceed one half of the vessel's life-time. 3. The strategic management of vessels chartered out on bareboat terms must be carried out from an EEA state. 										
Ancillary activities	<p>The following activities are considered ancillary activities falling within the scope of the tonnage tax scheme:</p> <ul style="list-style-type: none"> - loading and unloading of goods, - temporary storage of goods at or near the harbor, pending further transport, - leasing out of containers, - door-to-door transport for the maritime leg of the transport only - transport of goods and persons in the port area - embarking and disembarking persons - sale of goods and services for consumption on board - operation of ticket offices and passenger terminals - hiring out premises on board of vessels <p>There is not cap on the revenue from the ancillary activities. However, according to the Norwegian authorities, there is only a theoretical possibility that non-core revenues would amount to more than 50% of a vessel's total gross revenues.</p> <p>The above-mentioned activities can only be performed for vessels owned or chartered in by the shipping company itself and vessels owned or chartered in by associated companies within the tonnage tax scheme</p>										
Qualifying entities	<ul style="list-style-type: none"> - Private and public limited liability companies may qualify for the tonnage tax regime - Partnership shares may be qualifying/legal assets for a tonnage taxed company - A tonnage taxed company is not allowed to have income from non-tonnage-taxed activities, except for financial income 										
Qualifying vessels and ownerships requirements	<p>Qualifying vessels:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Generally, Norway has a liberal regime with regard to types of vessels, including a range of offshore vessels. - As of income year starting 1 January 2017, vessels engaged in the construction, maintenance, repair and disassembly of windmills at sea are eligible to tonnage tax - Non-self-propelled barged are eligible for tonnage tax with effect from 1 January 2018 if certain conditions are met <p>Qualifying ownerships requirements:</p> <ul style="list-style-type: none"> - To be tonnage-taxed, a company must own at least one qualifying asset (i.e., vessel, etc.), new building contracts, a 3% ownership share in another tonnage-taxed limited company, or a 3% ownership interest in a partnership or CFC company that has at least one qualifying asset 										
Flag and registration requirements	<ul style="list-style-type: none"> - As a starting point, the tonnage tax scheme requires a link with the flag of one of the EEA states in order for the company groups to be eligible for tonnage tax - Eligible companies commit themselves to increase or at least maintain the share of tonnage operated under the flag of one of the EEA states - Tugboats and barges are required to be EEA flagged - Chartering in of vessels on time-charter terms is, with effect from 1 January 2018, limited to 90% of non-EEA flagged vessels 										
Ship management activities	<ul style="list-style-type: none"> - Ship management companies are not eligible under the tonnage tax scheme - Strategic and commercial management, including daily technical operations and maintenance of vessels owned or chartered in by the shipping company itself and vessels owned or chartered in by associated limited companies, associated partnerships and associated CFCs, are eligible activities 										
Taxation regime											
Method of calculation	<ul style="list-style-type: none"> - Tonnage tax is calculated with reference to the net tonnage of each of the vessels operated by a company, at the following rates per day - Norway uses 4 size groups and applies a fixed amount of tax per group 										
Taxable tonnage tax profit	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Ship net ton (NT)</th> <th style="text-align: left;">Fixed amount/day (NOK/1.000NT)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>0-1,000</td> <td>9</td> </tr> <tr> <td>1,001-10,000</td> <td>18</td> </tr> <tr> <td>10,001-25,000</td> <td>12</td> </tr> <tr> <td>Exceeding 25,001</td> <td>6</td> </tr> </tbody> </table>	Ship net ton (NT)	Fixed amount/day (NOK/1.000NT)	0-1,000	9	1,001-10,000	18	10,001-25,000	12	Exceeding 25,001	6
Ship net ton (NT)	Fixed amount/day (NOK/1.000NT)										
0-1,000	9										
1,001-10,000	18										
10,001-25,000	12										
Exceeding 25,001	6										
Lock-in periods											
At entry	<ul style="list-style-type: none"> - 10 years - An eligible company belonging to a group of companies in which certain group companies have opted for the tonnage tax regime, is obliged to enter the tonnage tax regime as well 										
At exit	<ul style="list-style-type: none"> - A shipping company may exit the regime on a voluntary basis or may be obligated to do so after breaching specific company requirements within the tonnage tax system. - If a company exits prior the end of the period, the company may not re-enter before the expiry of the ten-year period 										
Capital gains											
Tonnage tax applies (Yes/No)	No										
If no, please specify	<ul style="list-style-type: none"> - Gains upon disposal of vessels and new building contracts are exempt from taxation - No claw-back on capital gains realised during the lock-in period - Upon entry into the tonnage tax system, the difference between market value and tax value of the company's assets (including vessels, new building contracts, ownership interests in partnerships, and shares in CFCs/tax exempt assets) is taxed as a capital gain (22%) that can be transferred to the gain and loss account. 20% of the balance will be entered as income each year (balance method). There is continuity for financial assets and assets covered by the tax-exemption rules (qualifying shares and derivatives). 										
Incentives											
Environmental incentives	Yes										
Other	- The tonnage tax may be reduced by up to 25% based on the environmental rating of the vessel in question. The criteria for determining the environmental rating of a ship range from 1 to 10										
Treatment of losses											
What are regime's actions for losses?	N/A										

Singapore	
Source used	https://www.mpa.gov.sg/web/portal/home/maritime-companies/setting-up-in-singapore/programmes-to-support-your-maritime-business/maritime-sector-incentive https://sso.agc.gov.sg/Act/ITA1947?ProvlDs=P1IV- https://www2.deloitte.com/global/en/pages/energy-and-resources/articles/shipping-tax-guides.html https://sso.agc.gov.sg/Act/MSA1995
Type of regime	Shipping incentives
Entry into force (year)	N/A
Conditions of access	
Qualifying activities	<p>Shipping enterprises operating Singapore registered ships will enjoy tax exemption on income derived from the operation of Singapore ships outside the limits of the port engaging in:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Carriage of passengers, mails, livestock or goods - Towing or salvage operations - The charter of ships - The use of ship as a dredger, seismic ship or ship used offshore for oil and gas activity - FX and risk management activities carried out in connection and incidental to the operation of Singapore ship - Etc. <p>For foreign ships, tax exemption applies to the income derived from the carriage of passengers, mails, livestock or goods uplifted from Singapore, except where such carriage arises solely from the transshipment to Singapore or is only within the limits of the port of Singapore</p>
Ancillary activities	<p>Qualifying supporting shipping activities:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Ship management, ship agency, and freightforwarding/logistics services; - Ship broking and forward freight agreement trading; - Qualifying corporate services (such services should be rendered to qualifying approved related parties who are carrying on business of shipping-related activities)
Qualifying entities	- Shipping enterprises operating Singapore-registered and foreign ships enjoy tax exemptions on certain types of shipping income
Qualifying vessels and ownership requirements	<p>Ship means any kind of vessel used for navigation in water, however propelled or moved and includes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - A barge, lighter or floating vessel - An air-cushion vehicle, or other similar craft, used wholly or primarily in navigation by water - An off-shore industry mobile unit
Flag and registration requirements	<p>Singapore Registry of Ships enables quick and easy registration (2 hours). Only the following may be registered as owners of Singapore vessels:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Singapore citizens or Singapore permanent residents - Companies incorporated in Singapore (foreign or locally owned) - If owned by a foreign company, the vessel may be registered in Singapore if certain conditions are fulfilled
Ship management activities	<p>Ship management activities are included as ancillary activities. Ship management activities include:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Making or purchase or sale of it, or a decision regarding its ownership - Deciding on ist flag and registry - Sourcing for or deciding on financing its acquisition - Securing its employment or its cargo - Planning its route and tonnage, including issuance of voyage instructions - Etc.
Taxation regime	
Method of calculation	<ul style="list-style-type: none"> - Singapore does not have a tonnage tax regime but offers maritime incentives - The current Singapore CIT rate is 17%; however, shipping companies can benefit from a reduced tax rate of 0% under the Maritime Sector Incentives
Taxable tonnage tax profit	N/A
Lock-in periods	
At entry	<p>The tax exemption on qualifying shipping income can be enjoyed for either:</p> <ul style="list-style-type: none"> - A 10 year renewable period; or - A 5-year non-renewable period with the option of graduating to the 10-year renewable award at the end of the 5-year period
At exit	N/A
Capital gains	
Tonnage tax applies (Yes/No)	No
If no, please specify	- Qualifying ship owners or ship lessors will automatically be granted tax exemption on gains from the disposal of vessels, gains from the disposal of vessels under constructions and gains on disposal of foreign vessels for ship lessors under the Maritime Sector Incentives
Incentives	
Environmental incentives	Yes
Other	- Special incentives not necessarily coupled with Maritime Sector Incentive, such as: Green Ship Programme
Treatment of losses	
What are regime's actions for losses?	- If a company incurs a loss during the tax exempted period, the loss should be either deducted or shall only be deducted against the income referred to in any of the referred paragraphs, and the balance of such loss shall not be available as a deduction against any other income, except that any balance remaining unabsorbed at the end of the tax exempt period shall be available as a deduction against any other income for the year of assessment which relates to the basis period in which the tax exemption ceases and for any subsequent year of assessment in accordance with the particular section (Section 37).

United Kingdom	
Source used	<p>https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/tonnage-tax-manual</p> <p>https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Energy-and-Resources/gx-e-and-r-2015-shipping-tax-guide.pdf</p> <p>https://www.pwc.com/kr/ko/publications/industry/pwc-choosing-your-course.pdf</p> <p>https://www.clydeco.com/en/insights/2017/05/uk-tonnage-tax#:~:text=The%20tonnage%20tax%20regime%20was,are%20based%20in%20the%20UK.</p> <p>https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/906170/Tonnage_tax_minimum_training_document.pdf</p>
Type of regime	Dutch regime
Entry into force (year)	2000
Conditions of access	
Qualifying activities	<p>Core qualifying activities include:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Activities of operating qualifying ships - Other ship related activities that are necessary and integral part of the business of operating those qualifying ships <p>Core qualifying activities exclude:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Activities that are merely customary or desirable - Activities carried out on behalf of other companies in the same tonnage tax group <p>- Apart from the required qualifying activities, a company entering into the tonnage tax regime must meet a minimum training obligation, requiring companies to agree and uphold training plans in respect of ships benefiting from the tonnage tax regime. There are penalties which can be levied in the case of non-compliance including, ultimately, the refusal of a renewal election made by a company which has been issued with a certificate of non-compliance in this respect.</p> <p>- A company is deemed to be operating a ship (with certain exceptions), if it is:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) used by the company; or b) time or voyage chartered-out; or c) bareboat chartered-out to another UK group member or, in some circumstances, bareboat chartered-out to a third party where there is short-term over-capacity and the charter does not exceed three years. <p>(N.B. A singleton company or group cannot elect to apply the tonnage tax regime if more than 75% of its net tonnage is time or voyage chartered-in from outside the group.)</p>
Ancillary activities	<p>Qualifying secondary activities include:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Support services to fellow group members' ships that would be qualifying core or secondary activities if carried out for own ships - Carriage of passengers or cargo beyond the sea-eg of an inclusively priced journey where the transport is bought from a third party - Administration and insurance activities - Embarkation and disembarkation of passengers - Loading and unloading of cargo - Excursions for passengers where cabin remains available to passenger - Normal sales and services to and entertainment of passengers - Similar services to third parties where use of surplus capacity
Qualifying entities	<p>A company is a 'qualifying company' for tonnage tax purposes if:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. It is within the charge to corporation tax, 2. It operates one or more qualifying ships, and 3. Those ships are strategically and commercially managed in the United Kingdom <p>Exception - temporarily ceasing to operate qualifying ships.</p> <p>The only exception to this definition is that a company that temporarily ceases to operate qualifying ships may continue to be a qualifying company if certain conditions are met .</p> <p>Non-residents</p> <p>A non-resident company trading in the UK through a permanent establishment (branch or agency) is within the charge to Corporation Tax, and can be a qualifying company if the other conditions are satisfied.</p>
Qualifying vessels and ownership requirements	<p>Qualifying vessels:</p> <p><u>A qualifying ship must be:</u></p> <ol style="list-style-type: none"> a) Seagoing - a ship is seagoing if it is certificated for navigation at sea by a competent authority of any country and part of the normal commercial operations of the ship are carried out at sea; b) at least 100 gross tons; and c) used for: <ol style="list-style-type: none"> (i) Carriage by sea of passengers; or (ii) Carriage by sea of cargo; or (iii) Towing, salvage or other marine assistance carried out at sea; or (iv) Transport by sea in connection with other services of a kind necessarily provided at sea. <p>Vessels that are excluded include:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Fishing vessels or factory ships; b) Pleasure craft (this does not include cruise liners, which do qualify); c) Harbour or river ferries; d) Offshore installations; e) Tankers dedicated to a particular oil field; f) Certain tugs; g) Certain dredgers; and h) A vessel the main purpose of which is to provide goods or services normally provided on land (e.g. floating hotel or supermarket).- No more than 75% of the fleet's tonnage may be time chartered-in <p>Qualifying ownerships requirements:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vessels may be owned by the company or chartered to the company
Flag and registration requirements	<ul style="list-style-type: none"> - Condition 1: The flagging rules have to be considered at the time when a company starts to operate a ship for the first time - Condition 2: Proportion of the company's total tonnage that is flagged on a relevant register (EU/EEA plus UK and Gibraltar) is on average 60% over a period beginning with the start of the financial year and ending on the day the company begins to operate a new ship (% calculated as aggregate tonnage of ships registered in relevant register x 100 / aggregate tonnage of all relevant ships) - Condition 3: if the % in condition 2 is either the same or has increased since a certain reference date (i.e. 17 January 2004 or last day of accounting period in which company qualified for tonnage tax), then condition does not apply
Ship management activities	<ul style="list-style-type: none"> - Ship management operations (such as purchasing fuel and hiring crew) are considered as a "necessary and integral part of operating qualifying ships" and qualify for tonnage tax
Taxation regime	
Method of calculation	<ul style="list-style-type: none"> - Tonnage tax profits are calculated by multiplying a daily profit figure by the number of days in an accounting period that each qualifying ship is operated (for a normal year: 365) - United Kingdom uses 4 size groups and applies a fixed amount of tax per group.

United Kingdom	
Taxable tonnage tax profit	<p>Ship net ton (NT) Fixed amount/day (GBP/1NT)</p> <p>100-1,000 0.60</p> <p>1,001-10,000 0.45</p> <p>10,001-25,000 0.30</p> <p>Exceeding 25,001 0.15</p>
	<p>The profits covered by the tonnage tax profit include those from:</p> <p>1) core qualifying activities in operating its own ships;</p> <p>2) other necessary ship-related activities integral to the above;</p> <p>3) qualifying secondary activities;</p> <p>4) qualifying incidental activities, not exceeding 0.25% turnover from qualifying core and secondary activities;</p> <p>5) distributions from overseas shipping companies (which only operate qualifying ships);</p> <p>6) loan relationship profits and foreign exchange gains, which would otherwise be trading income; and</p> <p>7) gains on the disposal of tonnage tax assets.</p>
Lock-in periods	
At entry	<p>- 10 years</p> <p>- If a 'qualifying company' wishes to elect to apply the tonnage tax regime, they must do so within a specified time period.</p> <p>- A company that is new to the regime, as it has just become a qualifying company, must make the election, before the end of the period of twelve months beginning with the day on which the company became a qualifying company.</p>
At exit	<p>- Exits from the regime can be voluntary (including when an election expires, a withdrawal notice takes effect, a company ceases to be qualifying, or, in certain cases, where a merger takes place) or forced (because of tax avoidance, failing to meet the 75% test on charters in, or, in certain cases, where a merger takes place).</p> <p>- Where a qualifying company or group exit the tonnage tax regime, they are permanently excluded from re-electing into the regime. However, the exception to this is if HM Treasury provided for a further window of opportunity for entry into the regime, and a period of ten years had passed since a company or group previously exited the regime.</p> <p>- If a company elects to apply the tonnage tax regime, this election will be for a period of ten years. If the company wishes to re-elect to continue applying the regime they can do so at any point during the ten year period, at which point the clock will start running again, for another ten years.</p>
Capital gains	
Tonnage tax applies (Yes/No)	No
If no, please specify	- No deferred tax liabilities arise
Incentives	
Environmental incentives	No
Other	N/A
Treatment of losses	
What are regime's actions for losses?	<p>- No detail on treatment of losses</p> <p>- Upon exit from the tonnage tax regime: in the instance of capital losses having been incurred, no relief is available. If balancing charges arose on disposals in the six years preceding the exit from the regime that were mitigated by the claw back provisions described above, the total of the reductions also becomes taxable.</p>

United States																																																					
Source used	https://www.law.cornell.edu/cfr/text/19/4.20#fn4_tbl1 https://www.govinfo.gov/content/pkg/CFR-2011-title19-vol1/pdf/CFR-2011-title19-vol1-sec4-20.pdf https://www.pwc.com/kr/ko/publications/industry/pwc-choosing-your-course.pdf																																																				
Type of regime	Dutch regime																																																				
Entry into force (year)	2004																																																				
Conditions of access																																																					
Qualifying activities	<p>The US does not qualify the following vessels/activities:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Drill ships and/or drilling rigs 2. Anchor handling tug vessels and platform supply vessels 3. Seismic vessels 4. Floating production storage and offloading vessels (FPSO's) <p>Three categories of income are deemed covered and are excluded from the taxpayer's normal gross income: core income, secondary income and incidental income:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Core income is income from operating qualifying vessels in the U.S. foreign trade. 2. Secondary income is limited to an amount equal to 20% of core income, and includes income from management or operation of non-qualifying vessels, the provision of cargo related facilities to any person and other activities integral to operating qualifying vessels in the U.S. foreign trade. 3. Incidental income is limited to 0.1% of core income and includes shipping related income that is not secondary income. 																																																				
Ancillary activities	Secondary income is limited to an amount equal to 20% of core income, and includes income from management or operation of non-qualifying vessels, the provision of cargo related facilities to any person and other activities integral to operating qualifying vessels in the U.S. foreign trade.																																																				
Qualifying entities	- Only corporate legal entities can opt for the tonnage tax system																																																				
Qualifying vessels and ownerships requirements	<p>Qualifying vessels:</p> <ul style="list-style-type: none"> - A ship is any vessel used in navigation. Navigation is the art or science of conducting a ship from one point to another. The phrase 'used in navigation' conveys the concept of transporting passengers or goods by water to an intended destination. - No more than 75% of the fleet's tonnage may be time chartered-in. - Qualifying vessels must be at least 6,000 deadweight tons <p>Qualifying ownerships requirements:</p> <ul style="list-style-type: none"> - A qualifying operator is one who has owned or bareboat chartered at least 25% of its qualifying vessels in the previous year. "Qualifying operators" are not limited to vessel owners. Up to 75% of the qualifying vessels could be under time charter or management agreements and the qualifying operator would be eligible for the tonnage tax election. - Multiple operators of a single vessel are recognized. Thus, on a vessel there could be a bareboat charterer, a time charterer and an operator under an operating agreement, and each of them can make the tonnage tax election with respect to that vessel if they otherwise qualify. The notional income for each party from that vessel will be allocated based upon the parties' respective interest in the vessel. 																																																				
Flag and registration requirements	<ul style="list-style-type: none"> - Qualifying vessels for purposes of the US tonnage tax must be registered under a US flag - The documentation requirement for a qualifying vessel is set at the lowest level of US citizenship, sometimes referred to as "registry citizenship": the vessel need not be built in the US and none of the shareholders of the owning corporation need to be US citizen; officers and crew on the vessel must be US citizens 																																																				
Ship management activities	No additional information																																																				
Taxation regime																																																					
Method of calculation	No additional information																																																				
Taxable tonnage tax profit	<p>- A regular tonnage tax or duty of 2 cents per net ton, not to exceed in the aggregate 10 cents per net ton in any 1 year, shall be imposed at each entry on all vessels which shall be entered in any port of the United States from any foreign port or place in North America, Central America, the West Indies, the Bahama Islands, the Bermuda Islands, the coast of South America bordering on the Caribbean Sea (considered to include the mouth of the Orinoco River), or the high seas adjacent to the U.S. or the above listed foreign locations, and on all vessels (except vessels of the U.S., recreational vessels, and barges, as defined in § 2101 of Title 46) that depart a U.S. port or place and return to the same port or place without being entered in the United States from another port or place.</p> <p>- A regular tonnage tax of 6 cents per net ton, not to exceed 30 cents per net ton per annum, shall be imposed at each entry on all vessels which shall be entered in any port of the United States from any other foreign port.</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th>Vessel classes</th> <th>Regular tax</th> <th>Special tax</th> <th>Light money</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1. Under provisional register, without regard to citizenship of others</td> <td>0.02 or 0.06</td> <td>0</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td>2. All others:</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> a. If all officers are citizens</td> <td>0.02 or 0.06</td> <td>0</td> <td>0</td> </tr> <tr> <td> b. If any officer is not a citizen</td> <td>0.02 or 0.06</td> <td>0.50</td> <td>0.50</td> </tr> <tr> <td> Undocumented vessels which are owned by citizens</td> <td>0.02 or 0.06</td> <td>0.50</td> <td>0.50</td> </tr> <tr> <td>3. Foreign vessels:</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> a. Of nations whose vessels are exempted from special tax or light money</td> <td>0.02 or 0.06</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> b. all others:</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> (i) Built in the US</td> <td>0.02 or 0.06</td> <td>0.30</td> <td>0.50</td> </tr> <tr> <td> (ii) Not built in the US</td> <td>0.02 or 0.06</td> <td>0.50</td> <td>0.50</td> </tr> <tr> <td> (iii) In addition to (i) or (ii) of</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td> 3. Foreign Vessels, when entering from a foreign port or place where vessels of the U.S. are not ordinarily permitted to enter and trade</td> <td>0.02 or 0.06</td> <td>2</td> <td>0.50</td> </tr> </tbody> </table> <p>*For the exemptions, please consult the sources.</p>	Vessel classes	Regular tax	Special tax	Light money	1. Under provisional register, without regard to citizenship of others	0.02 or 0.06	0	0	2. All others:				a. If all officers are citizens	0.02 or 0.06	0	0	b. If any officer is not a citizen	0.02 or 0.06	0.50	0.50	Undocumented vessels which are owned by citizens	0.02 or 0.06	0.50	0.50	3. Foreign vessels:				a. Of nations whose vessels are exempted from special tax or light money	0.02 or 0.06			b. all others:				(i) Built in the US	0.02 or 0.06	0.30	0.50	(ii) Not built in the US	0.02 or 0.06	0.50	0.50	(iii) In addition to (i) or (ii) of				3. Foreign Vessels, when entering from a foreign port or place where vessels of the U.S. are not ordinarily permitted to enter and trade	0.02 or 0.06	2	0.50
Vessel classes	Regular tax	Special tax	Light money																																																		
1. Under provisional register, without regard to citizenship of others	0.02 or 0.06	0	0																																																		
2. All others:																																																					
a. If all officers are citizens	0.02 or 0.06	0	0																																																		
b. If any officer is not a citizen	0.02 or 0.06	0.50	0.50																																																		
Undocumented vessels which are owned by citizens	0.02 or 0.06	0.50	0.50																																																		
3. Foreign vessels:																																																					
a. Of nations whose vessels are exempted from special tax or light money	0.02 or 0.06																																																				
b. all others:																																																					
(i) Built in the US	0.02 or 0.06	0.30	0.50																																																		
(ii) Not built in the US	0.02 or 0.06	0.50	0.50																																																		
(iii) In addition to (i) or (ii) of																																																					
3. Foreign Vessels, when entering from a foreign port or place where vessels of the U.S. are not ordinarily permitted to enter and trade	0.02 or 0.06	2	0.50																																																		
Lock-in periods																																																					
At entry	<ul style="list-style-type: none"> - Making the tonnage tax election is done by simply notifying the IRS that the election has been made - An election made before the due date for filing a return will be effective for that year and subsequent years until it is revoked 																																																				
At exit	- Once revoked, a qualifying operator may not reelect the tonnage tax regime for a period of five years																																																				
Capital gains																																																					
Tonnage tax applies (Yes/No)	No																																																				
If no, please specify	-Capital gains are subject to the regular statutory tax rate																																																				
Incentives																																																					
Environmental incentives	No																																																				
Other	N/A																																																				
Treatment of losses																																																					
What are regime's actions for losses?	N/A																																																				

Eidgenössisches Finanzdepartement
Eidg. Steuerverwaltung ESTV
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Per Mail: vernehmlassungen@estv.admin.ch

31. Mai 2021

Stellungnahme zur Vernehmlassungsvorlage: Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

Sehr geehrter Herr Bundesrat Maurer
Sehr geehrte Damen und Herren

Alliance Sud und Public Eye nehmen die Gelegenheit wahr, Stellung zum Vorentwurf für ein Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen zu nehmen.

Grundsätzlich stehen Public Eye und Alliance Sud der Einführung einer Tonnagesteuer auf Seeschiffen kritisch gegenüber. Zudem überzeugt die Vernehmlassungsvorlage aufgrund vieler offener Fragen nicht. Alliance Sud und Public Eye verzichten auf eine detaillierte Stellungnahme, nutzen jedoch die Gelegenheit im Folgenden die grundsätzlichen Bedenken darzustellen. Zudem sollen diejenigen Punkte hervorgehoben werden, in denen zusätzliche Daten und Informationen von Seiten des Bundesrates in einer allfälligen Botschaft erwartet werden, sollte dieser ein Gesetzesentwurf dem Parlament vorlegen.

1 Allgemeine Bemerkungen

Zunächst möchten Public Eye und Alliance Sud hervorheben, dass das sogenannte Flaggenerfordernis ausdrücklich begrüsst wird. Von diesem Mindestanteil der Flotte von 60 Prozent an Schweizer- oder EU/EWR-Flaggen sollte unter keinen Umständen abgewichen werden. Die Tonnagesteuer

wurde international auch vor dem Hintergrund der sogenannten Billigflaggen eingeführt. Sinn und Zweck war und bleibt somit die Absicht, dass Hochseeschiffe nicht unter Billigflaggen segeln.

Jedoch geben aus Sicht von Alliance Sud und Public Eye nachfolgende Aspekte des Vorentwurfs Anlass für Bedenken: (2.) die Notwendigkeit zur Einführung einer Tonnagesteuer, (3.) deren Verfassungsmässigkeit, (4.) die Tonnagesteuer als «Steuerschlupfloch» für Rohstoffhandelsfirmen, sowie (5.) ungenügende Daten und Informationen hinsichtlich der Auswirkungen auf den Schweizer Finanzhaushalt.

2 Notwendigkeit der Tonnagesteuer

Der Bundesrat sieht die Notwendigkeit zur Einführung einer Tonnagesteuer darin, gleich lange Spiesse im internationalen Wettbewerb, «um die Gunst hoch mobiler Seeschiffahrtsunternehmen» zu schaffen. In den Erläuterungen steht gar: **«Auf diese Weise kann es zu einer Steigerung von Unternehmensansiedlungen aus dem maritimen Sektor kommen.»** Die Einschätzung präsentiert sich jedoch komplett anders, wie vor sechs Jahren, als der Bundesrat in der Botschaft zur Unternehmenssteuerreform III noch feststellte: **«Inwieweit es aufgrund der Tonnage Tax zu Neuansiedlungen käme, ist ungewiss, zumal auch verschiedene andere Staaten bereits eine solche Regelung kennen.»** Gänzlich unklar ist, inwieweit sich das wirtschaftliche Umfeld geändert haben soll, dass der Bundesrat eine solche Kehrtwende in der Einschätzung vollziehen kann.

Unbestritten ist, dass die Schweiz Sitz einiger Branchengrössen der Hochseeschiffahrt sowie Standort vieler Rohstoffhandelsunternehmen ist. Ebenfalls unbestritten ist, dass die Schweiz im internationalen Vergleich eine sehr tiefe Unternehmenssteuerbelastung hat. Gemäss eines Berichts der ESTV über die Entwicklung der Unternehmenssteuerbelastung in der Schweiz hat die Umsetzung der Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) bisher zu einer «Verringerung des durchschnittlichen effektiven Steuersatzes auf 17,3 % geführt». Dies im Vergleich zu den ca. 23,5 % im Durchschnitt aller OECD-Mitgliedstaaten.

Die Ergebnisse einer kürzlich publizierten Studie von Olaf M. Merk (2020: [Quantifying tax subsidies to shipping](#)), der beim International Transport Forum der OECD arbeitet, zeigen deutlich auf, die Schiffahrtsbranche profitiert schon heute überdurchschnittlich von Steuerprivilegien. Der der Studie zugrundeliegende Datensatz besteht aus den Finanzzahlen der Jahresberichte von 157 Schiffahrtsunternehmen zwischen 2005 und 2019. Der Autor stellt fest, «dass die Schiffahrtsbranche insgesamt tatsächlich Steuern zahlt, auch wenn **die Mehrheit der Schiffahrtsunternehmen in unserer Datenbank (57 %) eine Steuerbelastung von Null hatte** (oder sogar Steuergutschriften erhielt). Nur die Kreuzfahrtbranche zahlt praktisch keine Unternehmenssteuern, die meisten anderen Schiffahrtsbranchen zahlen etwas Steuern, wenn auch in deutlich geringerem Umfang als viele andere Wirtschaftszweige».

Auch angesichts der im internationalen Vergleich sehr tiefen Unternehmenssteuersätzen in der Schweiz, lässt der Bericht zum Vorentwurf zu einer Tonnagesteuer aktuelle Aussagen zur effektiven Steuerbelastung der betroffenen Unternehmen vermissen. Die Schweiz ist ein wichtiger Standort für die Rohstoffhandels- und Schiffahrtsbranche; auch ohne Tonnagesteuer ist es zu keinen grösseren Abwanderungen gekommen. Der Bundesrat zeigt in seinen Erläuterungen nicht auf, wieso eine zusätzliche Steuerentlastung notwendig ist.

3 Verfassungsmässigkeit der Tonnagesteuer

Wie der Bundesrat im erläuternden Bericht zu Recht festhält, ist die Verfassungsmässigkeit der Tonnagesteuer zumindest umstritten. Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III hat der Bundesrat die Einführung der Tonnagesteuer noch explizit aufgrund verfassungsrechtlicher Bedenken verworfen.

Im erläuternden Bericht führt der Bundesrat die Voraussetzungen auf, unter welchen die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips zur Verfolgung ausserfiskalischer Zielsetzungen verfassungsrechtlich zulässig ist. Dazu müsste kumulativ (1) das ausserfiskalische Förderungsziel mit dem Rechtsgleichheitsgebot und den in Art. 127 Abs. 2 BV genannten Besteuerungsgrundsätzen gleichrangig in der BV verankert sein. (2) Die Massnahme muss notwendig und geeignet sein, um das ausserfiskalische Förderungsziel zu erreichen und (3) das öffentliche Interesse am Erreichen des Förderungsziels muss höher bewertet werden können als das Interesse der betroffenen steuerpflichtigen Personen an einer Einhaltung gerechter Belastungsrelationen.

In den folgenden Ausführungen weist der Bundesrat darauf hin, dass sich «die Tonnagesteuer [...] weder mit Artikel 101 (Aussenwirtschaftspolitik) noch mit Artikel 103 BV (Strukturpolitik) uneingeschränkt als ausserfiskalische Zielsetzung rechtfertigen [lässt]». Damit scheitert die Bejahung der Verfassungsmässigkeit schon am ersten Kriterium. Diese Auffassung teilt gemäss Bericht auch das Bundesamt für Justiz weiterhin.

Es ist höchst bedenklich, dass der Bundesrat wider besseres Wissen beabsichtigt, ein Steuergesetz ohne Verfassungsgrundlage dem Parlament vorzulegen.

4 Steuerschlupfloch für Rohstoffhandelsunternehmen

Bereits im Bericht «Rohstoffsektor Schweiz: Standortbestimmung und Perspektiven» vom 30. November 2018, kündigte der Bundesrat die Einführung der Tonnagesteuer an. Im vorliegenden erläuternden Bericht zum Vorentwurf wird der Rohstoffsektor verschiedentlich erwähnt. Jedoch bleibt der Bundesrat sehr vage, wenn es darum geht, zu erklären, welche Auswirkungen die Einführung einer Tonnagesteuer auf den Rohstoffhandelssektor hat.

Im Begleitbericht führt der Bundesrat aus: «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.» Und ebenso «Indirekt können Rohstoffhandelsfirmen trotzdem von der Tonnagesteuer profitieren, wenn vermehrt in den Transport von Rohwaren investiert wird.» Zudem wird die «Befrachtung (Abwicklung von Transportaufträgen auf See)» als Kernbereich, die unter die Tonnagesteuer fallen bezeichnet.

Neben eigentlichen Schifffahrtsunternehmen sind es insbesondere Rohstoffhandelskonzerne, die Schifffahrtsflotten betreiben. Teilweise betreiben die Rohstoffhandelskonzerne selbst eine Reederei (als Tochtergesellschaft), teilweise chartern sie Schiffe, auch mittels Langzeitverträgen.

Wie der Bundesrat ausführt: «Wird das Schwergewicht des Rohstoffhandels auf den Transport von Rohwaren verlegt, ergibt sich eine Verbindung zur Tonnagesteuer» besteht grundsätzlich das Risiko, dass Rohstoffhandelshäuser konzernintern Gewinne auf tonnagebesteuerte Schiffe verschieben und damit die grundsätzlich gewinnabhängige Unternehmenssteuer umgehen. Das dies nicht

bloss graue Theorie ist, zeigt die Analyse von Merk (2020) am Beispiel der vertikal integrierten Hafenterminalbetreiber auf. Merk stellte fest, «dass der durchschnittliche Steuersatz für Terminalbetreiber, die vertikal mit Schifffahrtsunternehmen [und die einer Tonnagesteuer unterliegen, Anm. der Verfasser] integriert sind, 14 % beträgt, während der durchschnittliche Steuersatz für nicht integrierte Terminalbetreiber 21 % beträgt».

Die Möglichkeit der konzerninternen Gewinnverschiebung wird im Begleitbericht nicht erwähnt, obwohl wie im Zitat oben eine «Verbindung» des Rohstoffhandels mit der Tonnagesteuer besteht. Entsprechend fehlen auch jegliche Überlegungen dazu, wie eine solche Ausnutzung der Tonnagesteuer zur Steuervermeidung verhindert werden könnte. Damit nimmt der Bundesrat in Kauf, dass die Einführung der Tonnagesteuer einen weiteren Anreiz für Konzerne schafft, ihre Gewinne aus den Abbaugebieten, die in der Regel im Vergleich hohe Gewinnsteuersätze kennen, in Tiefsteuergebiete zu verschieben, wovon wiederum Transithandelszentren wie die Schweiz steuerlich stark profitieren.

Der vorliegende Gesetzesentwurf stellt deshalb eine einseitige Privilegierung für die Rohstoff- und Schifffahrtsbranche dar. Dies obwohl der Bundesrat eine umfassende Regulierung des Rohstoffhandelssektors, die zu einer Verminderung von Korruptions- und Geldwäschereisiken sowie Menschenrechtsverletzungen führen könnte, mit immer dem gleichen Argument ablehnt: «Die Schweiz betreibt in der Regel **keine spezifisch auf einzelne Sektoren ausgerichtete Wirtschaftspolitik**, sondern richtet ihre Politik auf die Ausgestaltung der Rahmenbedingungen für den gesamten Wirtschaftsstandort aus» (Rohstoffbericht 2018). Vor diesem Hintergrund erscheint der Vorentwurf für eine Tonnagesteuer als unglaubwürdige Politik.

5 Ungenügende Daten und Informationen

Dem Bundesrat ist es im vorliegenden Gesetzesentwurf und Materialien nicht gelungen aufzuzeigen, was die konkreten Auswirkungen für die Schweiz sind. Diesbezügliche Erläuterungen sind höchst unbefriedigend:

«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 Mindereinnahmen 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.»

Public Eye und Alliance Sud erwarten daher vom Bundesrat, dass er zu einem allfälligen Gesetzesentwurf, die finanziellen Auswirkungen vertieft abklärt und in der allfälligen Botschaft entsprechend ausweist und auch die zusätzlichen Steuerdumpingrisiken, die die Tonnagesteuer für die Abbauländer der Rohstoffindustrie bringen könnte, evaluiert.

Auch bezüglich der betroffenen Unternehmen ist die Datenlage dürftig. Der Bundesrat nennt im erläuternden Bericht als Quelle einzig einen Branchenverband und dessen ca. 60 Mitglieder, die zusammen rund 900 Schiffe halten. Ob es sich dabei um alle kontrollierten Schiffe, also eigene und gecharterte handelt und ob diese Schiffe von der Schweiz aus verwaltet werden, bleibt unklar. Auch zu diesem Punkt erwarten Alliance Sud und Public Eye weitere Informationen, sollte der Bundesrat das Gesetzesprojekt vorantreiben.

Wir danken Ihnen für die Kenntnisnahme und Berücksichtigung unserer Ausführungen und stehen Ihnen bei Fragen jederzeit gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüsse



Dominik Gross
Alliance Sud
Steuer- und Finanzpolitik

dominik.gross@alliancesud.ch



Dr. David Mühlemann
Public Eye
Rohstoff- Finanzmarktpolitik

david.muehlemann@publiceye.ch

Elektronisch verschickt an:
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
3003 Bern

Altdorf, 17. Mai 2021

Stellungnahme der Alpen-Initiative zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

Sehr geehrte Damen und Herren

Die Alpen-Initiative setzt sich seit über dreissig Jahren dafür ein, dass Güterverkehre möglichst umweltfreundlich abgewickelt werden und die Alpen als Lebensraum geschont werden. Deshalb schützen wir die Alpen und die Schweiz vor den negativen Auswirkungen des Verkehrs. Mit dieser Grundhaltung äussern wir uns zur Vorlage über die Tonnagesteuer auf Seeschiffe.

Grundsätzlich hat die Alpen-Initiative gewichtige Bedenken bei der Förderung der internationalen Schifffahrt, denn viele Transporte sind sozial, ökonomisch und ökologisch nicht sinnvoll. Es sollte nur so viel wie nötig, so weit als nötig und mittels des umweltverträglichsten Verkehrsträgers transportiert werden. Der aktuellen Situation entspricht das nicht. Wir transportieren zu viel, zu weit und zu umweltverschmutzend. Die Ursachen für diese Situation sind einerseits im heutigen Verkehrssystem sowie im aktuellen Wirtschaftssystem zu finden. Die Schweiz als wesentlicher Akteur der internationalen Seeschifffahrt sollte möglichst rasch wirksame Massnahmen ergreifen, um ihrer Verantwortung gerecht zu werden.

Die Coronakrise hat die extreme Länge der Lieferketten rund um den Globus exemplarisch aufgezeigt. Wenn die Produktion künftig wieder näher am Verbraucher liegen würde, würde dies nicht nur weniger weltweite Transporte, sondern auch weniger Umweltverschmutzung bedeuten. Die Alpen-Initiative setzt sich auch vor diesem Hintergrund dafür ein, dass regionale Wirtschaftskreisläufe gestärkt und unsinnige Transporte möglichst vermieden werden.

Die Alpen-Initiative begrüsst die Einführung einer Tonnagesteuer insofern, als dass sie ökologisch vorteilhafte Schiffe steuerlich besserstellt als ökologisch schädlichere. Dies ist ein Anreiz für die Schifffahrt, ihre schädlichen Emissionen zu senken. Eine umweltfreundlichere Seeschifffahrt muss schnellstmöglich zum Standard werden. Zudem ist die Tonnagesteuer auch näher an

einer verursachergerechteren Besteuerung als die andere Besteuerungsmöglichkeit basierend auf buchhalterischen Kategorien: Wer mehr transportiert, bezahlt mehr. Dies könnte auch eine positive Auswirkung auf die Effizienz haben. **Nicht einverstanden sind wir mit der vorgeschlagenen Ausgestaltung des Steuersystems, welches umweltfreundlichere Schiffe mit Steuerrabatten bis zu 20% begünstigen soll. Stattdessen braucht es aus Sicht der Alpen-Initiative ein Malus-System bei welchem umweltschädlichere Schiffe höhere Steuern leisten müssen.** Dies erzielt die gleiche Lenkung hin zu umweltfreundlicheren Schiffen, Antrieben, Treibstoffen, etc., ohne dabei eine indirekte Subvention der internationalen Schifffahrt darzustellen und dabei zu noch mehr Verkehr auf den Meeren zu führen. Die Alpen-Initiative unterstützt also die Einführung einer Tonnagesteuer, die zu einem umweltfreundlicheren Schiffsverkehr führt. Dient das von Bundesrat und Parlament gewählte System schlussendlich vor allem dem Ziel, die Steuerbelastung für rentable Seeschiffahrtsunternehmen zu senken, lehnt die Alpen-Initiative die Gesetzesänderung ab. Denn fallen die Transportpreise noch stärker, werden noch mehr Güter um die Welt geschifft.

Bei der geplanten Gesetzesänderung muss aus Sicht der Alpen-Initiative der Umwelt- und Klima-Aspekt höher gewichtet werden, um eine grössere Lenkung zu erzielen. Der Schiffsverkehr auf den Weltmeeren ist schon heute für 2,6 Prozent der klimaschädlichen Treibhausgase verantwortlich. Diverse Prognosen gehen zudem von einem grossen Wachstum des Container-Schiffsverkehrs aus, so wird dieser Anteil ceteris paribus wohl zunehmen. Die internationale Seeschifffahrt ist eines der grössten Sorgenkinder der Klimapolitik. Die International Maritime Organisation (IMO) hat sich nur zu einem sehr laschen Ziel verpflichtet: Das Ziel der IMO von 2018 einer 50% Reduktion der Emissionen von 2008 bis 2050 ist völlig ungenügend. Es braucht unbedingt ein deutlich ambitionierteres Ziel, im Minimum sollten die Emissionen bis 2050 auf null gesenkt werden. Die Technologien für eine klimaneutrale Seeschifffahrt (bspw. E-Fuels oder grüner Wasserstoff) sind vorhanden. Die Herausforderung ist im Vergleich zur Flugbranche auch vergleichsweise gut meisterbar. Es scheitert einzig daran, dass in der internationalen Seeschifffahrt keine wirksamen Massnahmen beschlossen werden und aus Kostenüberlegungen weiterhin mit dem sehr schädlichen Schweröl gefahren wird. Es braucht nun einen koordinierten, ambitionierten Effort. Die Schweiz als reiches und für die Seeschifffahrt wesentliches Land soll sich dahingehend einbringen, dass eine ebensolche Anstrengung geleistet wird. Aufgrund der langen Investitionszyklen der Seeschifffahrt ist ein rasches Handeln unerlässlich.

Dazu gehört auch, dass sich die Steuerbehörden in Zusammenarbeit mit anderen Bundesbehörden die notwendigen fachtechnischen Kenntnisse im Bereich umweltschonender Technologien aneignet, um die Seeschiffe entsprechend zu kategorisieren. Dass der Bundesrat aus Effizienzgründen davon absehen will, ist unverständlich. Ökologie muss vor Ökonomie kommen.

Vor diesem Hintergrund sind unbedingt schnellstmöglich wirkungsvolle Massnahmen zu treffen, welche zu einer Dekarbonisierung der Seeschifffahrt führen. Die umweltfreundlichsten Methoden in der Seeschifffahrt müssen möglichst bald zum Standard werden. Ebenfalls sollten im Steuersystem die Verminderung des Schiffsmülls, des Lärms, die verminderte Verschmutzung durch das Schiffsabwasser, faire Arbeitsbedingungen, hohe Sicherheitsstandards sowie weitere ökologische sinnvolle Massnahmen miteinbezogen werden.

Wir danken Ihnen für die Kenntnisnahme unserer Anliegen und deren Berücksichtigung im weiteren Prozess der Vorlage.

Freundliche Grüsse



Jon Pult
Präsident der Alpen-Initiative



Fabio Gassmann
Koordinator Bundespolitik

CADENA RoRo SA

Avenue Perdtemps 23
1260 Nyon
Suisse

Nyon, le 21 mai 2021

Destinataire : Conseil fédéral

Objet : Procédure de consultation concernant la loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer.

Mesdames et Messieurs les Conseillers,

CADENA RoRo SA salue l'initiative d'implémentation de la taxe au tonnage, un régime de taxation largement utilisé dans de nombreux pays européens et ailleurs dans le monde.

Notre société a été créée en janvier 2020 avec comme but de détenir et d'exploiter des navires de mer. À ce jour, la société possède trois navires rouliers qui naviguent sous un pavillon européen et emploie trois personnes dans le canton de Vaud.

Nous sommes heureux de pouvoir participer au processus de consultation et faire part de nos commentaires et suggestions concernant ce projet.

Si la taxe au tonnage est loin d'être le seul outil de promotion du secteur maritime, elle reste néanmoins un formidable atout pour les pays qui l'appliquent. Elle offre une prévisibilité non négligeable aussi bien pour les contribuables assujettis que pour les administrations fiscales. Elle est facile d'application, stable et non sujette à des manipulations car son calcul est déconnecté du résultat comptable de la société assujettie.

Son adoption et implémentation permettront à la Suisse d'entrer en lice sur un pied d'égalité avec d'autres pays pratiquant la taxe au tonnage et d'augmenter son attractivité. Nous soulignons que l'industrie maritime est une industrie globale ; selon de nombreuses études, 90% des échanges commerciaux mondiaux se font par voies maritimes. Ainsi, son importance et sa part dans l'économie mondiale ne devront-elles pas être sous-estimées.

Nos commentaires sont fonction de ce qui existe déjà dans d'autres pays et qui est largement accepté par le consensus international mais aussi des particularités de l'industrie maritime en évolution constante et rapide pour satisfaire la demande croissante d'une part, et pour relever les défis écologiques contemporains d'autre part.

Nous vous prions d'agréer l'expression de notre considération distinguée.

CADENA RoRo SA représentée par ses directeurs



Vincent Lison



Aspram Begoian

CADENA RoRo SA

Avenue Perdtemps 23
1260 Nyon
Suisse

Nyon, le 21 mai 2021

Destinataire : Conseil fédéral

Objet : Procédure de consultation concernant la loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer.

Mesdames et Messieurs les Conseillers,

CADENA RoRo SA salue l'initiative d'implémentation de la taxe au tonnage, un régime de taxation largement utilisé dans de nombreux pays européens et ailleurs dans le monde.

Notre société a été créée en janvier 2020 avec comme but de détenir et d'exploiter des navires de mer. À ce jour, la société possède trois navires rouliers qui naviguent sous un pavillon européen et emploie trois personnes dans le canton de Vaud.

Nous sommes heureux de pouvoir participer au processus de consultation et faire part de nos commentaires et suggestions concernant ce projet.

Si la taxe au tonnage est loin d'être le seul outil de promotion du secteur maritime, elle reste néanmoins un formidable atout pour les pays qui l'appliquent. Elle offre une prévisibilité non négligeable aussi bien pour les contribuables assujettis que pour les administrations fiscales. Elle est facile d'application, stable et non sujette à des manipulations car son calcul est déconnecté du résultat comptable de la société assujettie.

Son adoption et implémentation permettront à la Suisse d'entrer en lice sur un pied d'égalité avec d'autres pays pratiquant la taxe au tonnage et d'augmenter son attractivité. Nous soulignons que l'industrie maritime est une industrie globale ; selon de nombreuses études, 90% des échanges commerciaux mondiaux se font par voies maritimes. Ainsi, son importance et sa part dans l'économie mondiale ne devront-elles pas être sous-estimées.

Nos commentaires sont fonction de ce qui existe déjà dans d'autres pays et qui est largement accepté par le consensus international mais aussi des particularités de l'industrie maritime en évolution constante et rapide pour satisfaire la demande croissante d'une part, et pour relever les défis écologiques contemporains d'autre part.

Nous vous prions d'agréer l'expression de notre considération distinguée.

CADENA RoRo SA représentée par ses directeurs

Vincent Lison

Aspram Begoian

Réponse à la Procédure de consultation concernant la loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer.

Une version consolidée des propositions de modification figure en annexe de cette contribution.

Les articles du projet soumis à consultation sont mentionnés ci-dessous en caractères de taille réduite. Les propositions de modifications sont en caractères gras et portent la mention « nouveau ».

I. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct

Art. 18, al. 3^{bis}

^{3bis} Les art. 73 à 77 s'appliquent par analogie dans le cas des navires de mer soumis à la taxe au tonnage.

Art. 18, al 3^{bis} nouveau

^{3bis} **Les art. 73 à 77 s'appliquent par analogie aux sociétés de navigation maritime.**

Commentaires nouvel art. 18, al 3^{bis} : il ne ressort pas clairement du projet si la disposition s'appliquerait aussi aux entreprises individuelles. Faisant référence à la nature de la société et non aux types d'actifs utilisés, la présente formulation étend le champ d'application de la disposition à tous les travailleurs indépendants, peu importe qu'ils exercent leur activité sous la forme d'une entreprise indépendante ou d'une société de personnes.

Art. 58a Taxe au tonnage

La rédaction de cet article n'appelle aucun commentaire de notre part.

Titre 3 Taxe au tonnage

Art. 73 Objet

Art. 73, al. 1

¹ Seuls peuvent être soumis à la taxe au tonnage les navires de mer exploités aux fins suivantes :

- a. le transport de marchandises;
- b. le transport de personnes;
- c. les opérations de sauvetage et d'assistance;
- d. la pose de câbles et l'installation de tuyaux;
- e. la construction de structures offshore;
- f. la recherche océanographique.

Art. 73, al. 1 nouveau

¹ Le bénéfice net imposable des sociétés de navigation maritime qui en font la demande peut être calculé selon le tonnage des navires éligibles lors de l'exercice d'activités principales et auxiliaires directement liées à l'économie maritime, notamment :

- a. le transport de marchandises
- b. le transport de passagers incluant les activités de croisières;
- c. les activités de sauvetage, de remorquages et d'assistance en mer;
- d. les activités de la pose de câbles et l'installation de tuyaux;
- e. les activités de construction et de maintenance de structures offshore;
- f. les activités de location de navires à temps ou coque nue ;
- g. les activités de gestion technique des navires incluant la gestion des équipages;
- h. les activités de recherche sismologique et océanographique.

Commentaires alinéa 1 nouveau : Nous trouvons qu'il est important de préciser le caractère optionnel de la taxe au tonnage avant même de citer les activités éligibles. Nous suggérons donc d'ajouter « qui en font la demande ».

Seules les activités, principales ou accessoires, directement liées à l'économie maritime, peuvent relever de la taxe au tonnage. Cette référence à l'économie maritime permet d'éviter un usage abusif de ce régime fiscal à des activités lacustres par exemple. Les activités de transport entre un port maritime suisse et les ports de la Mer du Nord devraient être éligibles.

La liste des activités établie à l'art. 73, al. 1 ne devrait pas présenter un caractère exhaustif.

Conformément aux orientations communautaires, les sociétés établies dans un État membre de l'Union européenne et qui assurent la gestion des équipages et la gestion technique des navires peuvent bénéficier de l'application de la taxe au tonnage.

Il est rappelé que les sociétés gestionnaires de navires sont des personnes morales fournissant différents services aux propriétaires de navires, comme le contrôle technique, le recrutement et la formation des équipages, la gestion des équipages et l'exploitation des navires.

Les activités susmentionnées sont en général exercées en interne par les transporteurs maritimes. Cependant, ces activités peuvent également être sous-traitées à des sociétés tierces. Comme le note la Commission européenne dans les Orientations communautaires, les sociétés gestionnaires de navires contribuent à la mise en place de « *services de transport maritime sûrs, sécurisés et respectueux de l'environnement* ». Afin de maintenir une égalité fiscale entre les sociétés exerçant ces activités en interne et celles exerçant ces activités en sous-traitance, il paraît légitime d'étendre le champ d'application de la taxe au tonnage suisse aux activités de gestion de navires, incluant la gestion de l'équipage, la gestion technique et la gestion commerciale.

Divers États de l'Union européenne appliquent la taxe au tonnage aux sociétés gestionnaires de navires.

Il est suggéré de préciser certaines activités. Les activités de maintenance de structures offshore (et non uniquement de construction) doivent pouvoir être soumises à la taxe au tonnage. Enfin les activités de recherche devraient être étendues aux activités sismologiques.

Un point particulier est relatif aux activités de location. Nous partageons l'avis du Département fédéral des finances considérant que la location coque nue d'un navire ne peut, en tant que telle, être considérée comme une activité d'exploitation d'un navire et « *s'apparente à une activité de leasing* » (page 24 du rapport explicatif). Cependant, sur le modèle de certains États de l'Union européenne, il semble opportun de permettre, sous conditions limitatives, d'intégrer dans la taxe au tonnage les activités de location coque nue. Ces conditions devraient être définies dans l'Ordonnance. Néanmoins à ce stade, il est possible de citer, à titre d'illustration, la possibilité d'inclure dans la taxe au tonnage les locations coque nue effectuées entre sociétés d'un même groupe. Par ailleurs, des critères quantitatifs pourraient être définis afin de s'assurer que l'activité principale de l'assujetti demeure une activité d'exploitation opérationnelle de navires, l'activité de location coque nue demeurant accessoire.

Art. 73 al. 2 et 3

² La personne assujettie est celle qui exploite le navire.

³ Par exploitation d'un navire de mer, on entend l'exécution des tâches incombant à l'armateur, l'affrètement du navire ou sa location. Le Conseil fédéral définit plus précisément l'exploitation d'un navire.

Art. 73, al. 2 et 3 : supprimer et intégrer dans l'art. 74

Commentaires alinéas 2 et 3 : l'art. 73 étant relatif au champ d'application de la taxe au tonnage, il est suggéré, par souci de cohérence, de supprimer les alinéas 2 et 3 qui sont repris dans l'art. 74 relatif aux conditions d'application.

Art. 73, al. 4

⁴ Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires exercées à bord du navire sont également soumis à la taxe au tonnage s'ils ne dépassent pas 50 % des bénéfices résultant de l'exploitation du navire.

L'art. 73 al. 2 et 3 du projet soumis à consultation étant déplacé dans l'art. 74, il est suggéré de remplacer l'art. 73, al. 4 du projet soumis à consultation par l'**art. 73, al. 2 nouveau suivant** :

Art. 73, al. 2 nouveau

² Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires, présentant un lien substantiel avec les activités principales définies à l'al. 1 et ne dépassant pas 50% du chiffre d'affaires résultant de l'exploitation du navire sont également soumis à la taxe au tonnage. Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet alinéa.

Commentaires alinéa 2 nouveau : Sur le modèle d'autres systèmes de taxe au tonnage actuellement en vigueur, il nous semble opportun de définir le caractère d'activités accessoires sur la base de critères à la fois qualitatifs et quantitatifs. Par ailleurs, à titre indicatif, l'Ordonnance pourrait dresser une liste non exhaustive d'activités accessoires. Cette approche serait en outre compatible avec les commentaires de l'OCDE sous l'art. 8 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune

Le critère qualitatif devrait à notre sens se référer au lien substantiel devant exister avec les activités principales définies à l'alinéa 1.

En ce qui concerne le critère quantitatif, il est important dans la comparaison quantitative de ces activités accessoires par rapport aux activités de base ('core business') de se référer au chiffre d'affaires et non pas aux bénéfices. Nous partageons la position du Département fédéral des finances de définir le seuil de 50%, considérant en tout état de cause que le dépassement de ce seuil par une activité supposée accessoire conduirait de facto à remettre en cause la nature de l'activité supposée principale. Il convient néanmoins de noter que ce critère quantitatif devrait être considéré comme un facteur non exclusif de l'analyse du caractère accessoire d'une activité.

Art. 73, al. 5

Cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part mais est numéroté en nouvel al. 3.

Art. 74 *Conditions*

Il est suggéré d'ajouter un nouvel art. 74, al. 1, rédigé comme suit :

Art. 74 al. 1 nouveau

¹ Les sociétés de navigation maritime au sens de l'al 1 de l'art 73 sont les sociétés détenant ou opérant une flotte dont la gestion commerciale et stratégique est exercée en Suisse.

Commentaires art. 74, al. 1 nouveau : l'art 74 étant relatif aux conditions d'application de la taxe au tonnage, il est suggéré d'y inclure un alinéa relatif à la définition des sociétés de navigation maritime faisant explicitement référence à la notion de gestion commerciale et stratégique, ainsi qu'à leur localisation en Suisse.

En effet, la notion de gestion commerciale et stratégique est rappelée par les Orientations communautaires. Cette notion permet de sceller le lien économique entre l'opérateur et la Confédération, rendant par là même la taxe au tonnage compatible avec les principes d'imposition basés sur la substance définis par l'OCDE. Enfin, il sied de noter que cette caractéristique de la taxe au tonnage est également en ligne avec les dispositions de l'art. 8 du modèle des conventions fiscales de l'OCDE.

Art. 74, al.1

¹ Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si 60 % au moins du tonnage de la flotte du contribuable qui l'exploite est inscrit dans le registre des navires suisses ou dans le registre des navires d'un État membre de l'Espace économique européen.

Art. 74, al. 2 nouveau (après nouvelle numérotation en raison de l'ajout d'un nouvel alinéa 1)

² Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si la flotte de l'assujetti dont il fait partie inclut un pourcentage minimal de tonnage battant pavillon Suisse ou pavillon d'un autre État membre de l'Union Européenne, de l'Association Économique de Libre Échange ou d'un État ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité.

Commentaires alinéa 2 nouveau : cet alinéa dans sa rédaction actuelle est très restrictif et pénalisant pour la majorité des sociétés maritimes suisses. En effet, de nombreux opérateurs disposent d'une flotte prise en « time charter » pour des durées variables, de quelques jours à plusieurs années. Il peut donc être difficile, voire impossible, à un opérateur de maintenir un objectif précis et élevé de part de flotte sous pavillon suisse ou de l'espace économique européen. Pour cette raison, une condition en ligne avec les Orientations communautaires telles que rappelées dans le rapport explicatif page 16 nous paraît offrir la flexibilité nécessaire et souhaitée.

Art. 74, al. 2 :

Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires exploités par le contribuable.

Cet alinéa nous paraît devoir être déplacé en alinéa 4 et rédigé comme suit :

Art. 74, al 4 nouveau

⁴ Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires détenus ou exploités par le contribuable.

Il est suggéré d'insérer un nouvel art. 74, al. 3 rédigé comme suit :

Art. 74, al. 3 nouveau :

³ Un pourcentage minimal, fixé par le Conseil fédéral, du tonnage de la flotte doit être détenu juridiquement ou économiquement par la société de navigation maritime ou est directement exploité par celle-ci.

Commentaires alinéa 3 nouveau : conformément aux Orientations communautaires, seuls les armateurs exploitant leurs propres navires ainsi que les autres opérateurs tels que charterers et les gestionnaires de navires peuvent bénéficier de la taxe au tonnage. Afin d'éviter des abus, tout en poursuivant l'objectif de développement d'une flotte suisse ou communautaire, il apparaît nécessaire d'inclure dans la loi une disposition relative à la détention des navires. Les conditions relatives à la détention seraient définies par voie d'ordonnance.

Art. 74, al. 3

³ Le moment déterminant pour satisfaire à la condition requise pour l'assujettissement à la taxe est le dernier jour de la période fiscale.

Art. 74, al. 3 : supprimer

Commentaires suppression de l'alinéa 3 du projet soumis à consultation : cet alinéa dans sa rédaction actuelle est restrictif et ne tient pas compte des particularités de l'industrie maritime. Pour des sociétés maritimes qui opèrent sur « le marché spot » il n'est pas possible de prévoir un pourcentage précis et stable de navires qui battent un pavillon déterminé. Ainsi, pour tenir compte de cette particularité, il est approprié d'apprécier la conformité avec cette condition sur une période relativement longue. En tout état de cause, cette condition ne

parait pas ressortir du domaine législatif, raison pour laquelle il est proposé de renvoyer la détermination des conditions d'application à l'ordonnance du Conseil fédéral.

Art. 74, al. 4 :

La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

Cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part, mais nous parait devoir être déplacé en alinéa 5.

Art. 74, al. 5 nouveau

⁵ La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

Il est suggéré d'insérer un nouvel art. 74, al. 6 rédigé comme suit :

Art. 74, al. 6 nouveau

⁶ Le Conseil fédéral détermine les modalités d'application des dispositions du présent article.

Art. 75 Calcul

Art. 75, al. 1

La rédaction de cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part.

Art. 75, al. 2

La rédaction de cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part.

Il est suggéré d'insérer un nouvel art. 75, al. 3 rédigé comme suit :

Art. 75, al. 3 nouveau

³ le bénéfice net imposable des assujettis exerçant des activités de gestion technique incluant la gestion des équipages au sens de l'art. 73 al. 1 lit g est égal à 25% du bénéfice calculé en application de l'al 2.

Commentaires nouvel alinéa 3 : En raison de la proposition d'inclusion dans le champ d'application de la taxe au tonnage des activités de gestion technique des navires, incluant la gestion des équipages (selon proposition sous l'article 73 al. 1 ci-dessus), et tenant compte du fait que, pour un navire donné, le chiffres d'affaires des sociétés gestionnaires est bien inférieur à celui des opérateurs, il apparaît légitime, conformément aux Orientations communautaires et aux régimes en vigueur dans certains étant de l'Union, que l'assiette fiscale à appliquer devrait être égale à 25% environ de celle appliquée à l'armateur pour le même navire ou le même tonnage.

Art. 75, al. 3

³ Il est réduit de 20 % au maximum si le système de propulsion du navire répond à certaines exigences écologiques et notamment émet peu de polluants atmosphériques. Le Conseil fédéral définit ces exigences et le montant de la réduction.

Art. 75, al. 4 nouveau (après nouvelle numérotation en raison de l'ajout d'un nouvel alinéa 3)

⁴ Le Conseil fédéral peut ajuster à la baisse ou à la hausse, mais dans la limite de 50 %, le barème de l'al. 2 sur la base de critères environnementaux.

Commentaire alinéa 4 nouveau : l'alinéa 3 dans sa rédaction actuelle est restrictif. La référence au système de propulsion du navire comme unique paramètre d'amélioration écologique est restrictive et pénalisante pour les navires améliorés selon d'autres critères. Elle ne nous semble par ailleurs pas conforme au constat établi par le Département des finances lui-même dans le rapport explicatif (page 21) selon lequel les pollutions des navires peuvent être groupées en trois catégories : « - émissions atmosphériques, - décharges d'exploitations en mer [...], - décharges accidentelles en mer [...] ». Il existe ainsi plusieurs manières d'améliorer et de modifier les performances écologiques des navires. Pour conserver son aspect incitatif, cet alinéa doit avoir une rédaction plus générale, permettant la prise en compte d'autres facteurs environnementaux, lesquels pourront être définis par voie d'Ordonnance.

Art. 76 *Début, durée et fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage*

¹ L'assujettissement à la taxe au tonnage débute le premier jour de la première période fiscale au cours de laquelle le navire de mer est soumis à la taxe sur demande du contribuable.

² Le navire est soumis à la taxe pendant dix périodes fiscales. L'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration de ce délai si le contribuable y renonce ou si les conditions ne sont plus remplies.

³ Sur demande, l'assujettissement à la taxe peut être reconduit.

⁴ Si l'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration des dix périodes fiscales, le contribuable peut déposer une nouvelle demande d'assujettissement au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe.

⁵ Après la fin de l'assujettissement à la taxe, l'imposition est régie par les art. 58 à 72. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont les valeurs commerciales comptabilisées au début de la première période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe. Les pertes liées à l'exploitation du navire subies pendant l'assujettissement à la taxe ne peuvent pas être reportées.

Il est suggéré d'insérer un nouvel art. 76, al. 6 rédigé comme suit :

Art 76, al. 6 nouveau

⁶ Le fait de choisir le régime de la taxe au tonnage n'entraîne pas la réalisation des réserves latentes au sens de la systématique fiscale.

Il est suggéré d'insérer un nouvel art. 76, al. 7 rédigé comme suit :

Art 76, al. 7 nouveau

⁷ Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet article.

Art. 77 Restructurations

Si un navire de mer soumis à la taxe au tonnage est transféré à sa valeur commerciale dans le cadre d'une restructuration au sens de l'art. 61, al. 1 ou 3, la durée d'application de la taxe définie à l'art. 76, al. 2, reste valable. S'il est transféré à une autre valeur, l'art. 76, al. 4, s'applique.

Commentaires art. 77 : La rédaction de cet article nous paraît devoir être revue afin d'être en ligne avec les clarifications du rapport explicatif.

À la lecture du rapport explicatif, nous comprenons que le but de cet article est de faire respecter dans le cadre des restructurations les délais d'assujettissement à la taxe au tonnage tels qu'établis par l'article 76 tout en laissant la possibilité de réaliser les restructurations selon les règles de l'article 61, al.1 ou 3 ou pas. Or, dans sa rédaction actuelle, il pénalise fortement les transferts autres qu'en neutralité fiscale d'une part, et les entreprises reprenantes des navires pour lesquels l'assujettissement ne peut être demandé qu'après expiration du délai fixé par l'article 76 al 4 d'autre part.

Par ailleurs, la dernière phrase de l'art 77 pourrait être interprétée comme interdisant à un navire transféré dans le cadre d'une restructuration de bénéficier de la taxe au tonnage avant l'expiration d'un délai de 6 années à compter de l'année de la restructuration. Une telle interprétation pourrait conduire à une perte totale de valeur des navires concernés par cette restructuration, conduisant potentiellement à des pertes financières pour la Confédération dans le cas où ce navire serait au bénéfice de la garantie fédérale.

II. [Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes \(LHID\)](#)

Les commentaires formulés ci-dessus relatifs à la LIFD s'appliquent mutatis mutandis à la proposition de rédaction de la LHID.

Les nouveaux articles 14, al. 3, 2e phrase et 29 al. 3 n'appellent pas de commentaire de notre part.

Annexe

Version consolidée du projet de loi

Loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer (loi sur la taxe au tonnage)

Du...

L'Assemblée fédérale de la Confédération suisse,

Vu le message du Conseil fédéral du ...,

Arrête :

Les actes mentionnés ci-après sont modifiés comme suit :

I. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct

Art. 18, al. 3bis

^{3bis} Les art. 73 à 77 s'appliquent par analogie aux sociétés de navigation maritime.

Art. 58a Taxe au tonnage

Les art. 73 à 77 s'appliquent pour le calcul du bénéfice net imposable provenant de l'exploitation de navires de mer.

Titre 3 Taxe au tonnage

Art. 73 Objet

¹ Le bénéfice net imposable des sociétés de navigation maritime qui en font la demande peut être calculé selon le tonnage des navires éligibles lors de l'exercice d'activités principales et auxiliaires directement liées à l'économie maritime, notamment :

- a. le transport de marchandises;
- b. le transport de passagers incluant les activités de croisières;
- c. les activités de sauvetage, de remorquages et d'assistance en mer;
- d. les activités de la pose de câbles et l'installation de tuyaux;
- e. les activités de construction et de maintenance de structures offshore;
- f. les activités de location de navires à temps ou coque nue ;
- g. les activités de gestion technique des navires incluant la gestion des équipages;
- h. les activités de recherche sismographique et océanographique.

² Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires exercées à bord du navire, présentant un lien substantiel avec les activités principales définies à l'al. 1 et ne dépassant pas 50% du chiffre d'affaires résultant de l'exploitation du navire sont également soumis à la taxe au tonnage. Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet alinéa.

³ Les autres bénéfices, en particulier ceux provenant des activités de négoce et des biens immobiliers, sont imposables d'après les dispositions des art. 58 à 72.

Art. 74 Conditions

¹ Les sociétés de navigation maritime au sens de l'al 1 de l'art 73 sont les sociétés détenant ou opérant une flotte dont la gestion commerciale et stratégique est exercée en Suisse.

² Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si la flotte de l'assujetti dont il fait partie inclut un pourcentage minimal de tonnage battant pavillon Suisse ou pavillon d'un autre État membre de l'Union Européenne, de l'Association Économique de Libre Échange ou d'un État ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité.

³ Un pourcentage minimal, fixé par le Conseil fédéral, du tonnage de la flotte doit être détenu juridiquement ou économiquement par la société de navigation maritime ou est directement exploité par celle-ci.

⁴ Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires exploités par le contribuable.

⁵ La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

⁶ Le Conseil fédéral détermine les modalités d'application des dispositions du présent article.

Art. 75 Calcul

¹ Le bénéfice net imposable provenant de l'exploitation d'un navire de mer est obtenu sur la base de son tonnage correspondant à la jauge nette (NT) indiquée sur le certificat international de jaugeage établi conformément à la Convention internationale du 23 juin 1969 sur le jaugeage des navires ainsi que du nombre de jours d'exploitation durant la période fiscale.

² Il s'élève au montant suivant, par jour d'exploitation :

- a. par tranche de 100 NT jusqu'à 1000 NT : 1,09 franc;
- b. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 10 000 NT : 0,80 franc;
- c. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 25 000 NT : 0,52 franc;
- d. par tranche de 100 NT en plus à partir de 25 000 NT : 0,26 franc.

³ Le bénéfice net imposable des assujettis exerçant des activités de gestion technique incluant la gestion des équipages au sens de l'art 73 al. 1 lit g est égal à 25% du bénéfice calculé en application de l'al 2.

⁴ Le Conseil fédéral peut ajuster à la baisse ou à la hausse, mais dans la limite de 50 %, le barème de l'al. 1 sur la base de critères environnementaux.

Art. 76 Début, durée et fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage

¹ L'assujettissement à la taxe au tonnage débute le premier jour de la première période fiscale au cours de laquelle le navire de mer est soumis à la taxe sur demande du contribuable.

² Le navire est soumis à la taxe pendant dix périodes fiscales. L'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration de ce délai si le contribuable y renonce ou si les conditions ne sont plus remplies.

³ Sur demande, l'assujettissement à la taxe peut être reconduit.

⁴ Si l'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration des dix périodes fiscales, le contribuable peut déposer une nouvelle demande d'assujettissement au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe.

⁵ Après la fin de l'assujettissement à la taxe, l'imposition est régie par les art. 58 à 72. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont les valeurs commerciales comptabilisées au début de la première période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe. Les pertes liées à l'exploitation du navire subies pendant l'assujettissement à la taxe ne peuvent pas être reportées.

⁶ Le fait de choisir le régime de la taxe au tonnage n'entraîne pas la réalisation des réserves latentes au sens de la systématique fiscale.

⁷ Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet article.

Art. 77 Restructurations

[Rédaction à revoir]

II. Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes

Art. 8, al. 5

⁵ Les art. 26b à 26f s'appliquent par analogie aux sociétés de navigation maritime.

Art. 14, al.3, 2^e phrase

³... Les cantons peuvent prévoir une réduction d'impôt pour le patrimoine afférent aux droits visés à l'art. 8a et aux navires de mer visés à l'art. 26b, al.1.

Art. 24, al. 1bis

Les art. 26b à 26f s'appliquent pour le calcul du bénéfice net imposable provenant de l'exploitation de navires de mer.

Art. 26b Objet

¹ Le bénéfice net imposable des sociétés de navigation maritime qui en font la demande peut être calculé selon le tonnage net (taxe au tonnage) des navires éligibles lors de l'exercice d'activités principales et auxiliaires directement liées à l'économie maritime, notamment :

- a. le transport de marchandises
- b. le transport de passagers incluant les activités de croisières;
- c. les activités de sauvetage, de remorquages et d'assistance en mer;
- d. les activités de la pose de câbles et l'installation de tuyaux;
- e. les activités de construction et de maintenance de structures offshore;
- f. les activités de location de navires à temps ou coque nue;
- g. les activités de gestion technique des navires incluant la gestion des équipages;
- h. les activités de recherche sismographique et océanographique.

² Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires exercées à bord du navire, présentant un lien substantiel avec les activités principales définies à l'al. 1 et ne dépassant pas 50% du chiffre d'affaires résultant de l'exploitation du navire sont également soumis à la taxe au tonnage. Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet alinéa.

³ Les autres bénéfices, en particulier ceux provenant des activités de négoce et des biens immobiliers, sont imposables d'après les dispositions des art. 24 à 26a, 27 et 28.

Art. 26c Conditions

¹ Les sociétés de navigation maritime au sens de l'al 1 de l'art 26b sont les sociétés détenant ou opérant une flotte dont la gestion commerciale et stratégique est exercée en Suisse.

² Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si la flotte de l'assujetti dont il fait partie inclut un pourcentage minimal de tonnage battant pavillon Suisse ou pavillon d'un autre État membre de l'Union Européenne, de l'Association Économique de Libre Échange ou d'un État ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité.

³ Un pourcentage minimal, fixé par le Conseil fédéral, du tonnage de la flotte doit être détenu juridiquement ou économiquement par la société de navigation maritime ou est directement exploité par celle-ci.

⁴ Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires exploités par le contribuable.

⁵ La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

⁶ Le Conseil fédéral détermine les modalités d'application des dispositions du présent article.

Art. 26d Calcul

¹ Le bénéfice net imposable provenant de l'exploitation d'un navire de mer est obtenu sur la base de son tonnage correspondant à la jauge nette (NT) indiquée sur le certificat international de jaugeage établi conformément à la Convention internationale du 23 juin 1969 sur le jaugeage des navires ainsi que du nombre de jours d'exploitation de la période fiscale.

² Il s'élevé au montant suivant, par jour d'exploitation :

- a. par tranche de 100 NT jusqu'à 1000 NT : 1,09 franc;
- b. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 10 000 NT : 0,80 franc;
- c. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 25 000 NT : 0,52 franc;
- d. par tranche de 100 NT en plus à partir de 25 000 NT : 0,26 franc.

³ Le bénéfice net imposable des assujettis exerçant des activités de gestion technique incluant la gestion des équipages au sens de l'art 73 al. 1 lit g est égal à 25% du bénéfice calculé en application de l'al 2.

⁵⁴ Le Conseil fédéral peut ajuster à la baisse ou à la hausse, mais dans la limite de 50 %, le barème de l'al. 1 sur la base de critères environnementaux.

Art. 26e Début, durée et fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage

¹ L'assujettissement à la taxe au tonnage débute le premier jour de la première période fiscale au cours de laquelle le navire de mer est soumis à la taxe sur demande du contribuable.

² Le navire est soumis à la taxe pendant dix périodes fiscales. L'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration de ce délai si le contribuable y renonce ou si les conditions ne sont plus remplies.

³ Sur demande, l'assujettissement à la taxe peut être reconduit.

⁴ Si l'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration des dix périodes fiscales, le contribuable peut déposer une nouvelle demande d'assujettissement au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe.

⁵ Après la fin de l'assujettissement à la taxe, l'imposition est régie par les art. 24 à 26a, 27 et 28. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont les valeurs commerciales comptabilisées au début de la première période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe. Les pertes liées à l'exploitation du navire subies pendant l'assujettissement à la taxe ne peuvent pas être reportées.

⁶ Le fait de choisir le régime de la taxe au tonnage n'entraîne pas la réalisation des réserves latentes au sens de la systématique fiscale.

⁷ Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet article.

Art. 26f Restructurations

[Rédaction à revoir]

Art. 29, al.3

³ Les cantons peuvent prévoir une réduction d'impôt pour le capital propre afférent aux droits visés à l'art. 24a, aux navires de mer visés à l'art. 26b, al.1, aux droits de participation visés à l'art. 28, al. 1, et aux prêts consentis à des sociétés du groupe.

Art. 72xx Adaptation des législations cantonales aux modifications du...

¹ Les cantons adaptent leur législation aux art. 8, al.5, 14, al.3, 2^e phrase, 24, al.1 bis, 26b à 26f et 29, al.3, pour la date d'entrée en vigueur de la modification du ...

² Dès l'entrée en vigueur de la modification, les dispositions visées à l'al.1 sont directement applicables si le droit cantonal s'en écarte.

II

1 La présente loi est sujette au référendum.

2 Le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur.

Herrn Bundesrat
Ueli Maurer
Vorsteher des Eidgenössischen Finanzdepartements EFD
Bundesgasse 3
3003 Bern

Cargo Forum Schweiz
c/o VAP
Ringlikerstrasse 70
8142 Uitikon
Tel.: 044 491 15 95
E-Mail: furrer@cargorail.ch

Per E-Mail an: vernehmlassungen@estv.admin.ch

Uitikon, 31. Mai 2021

Vernehmlassungsantwort zum "Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen"

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Mit Schreiben vom 24. Februar 2021 teilen Sie mit, dass der Bundesrat die Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen mit Einreichungsfrist 31. Mai 2021 eröffnet. Wir nehmen dazu gerne wie folgt Stellung nehmen.

Das Cargo Forum Schweiz CFS unterstützt den Vorschlag des Bundesrates, eine Methode zur Besteuerung der Gewinne von Schifffahrtsunternehmen in Form einer Tonnagesteuer einzuführen. Die Einführung der Tonnagesteuer in der Schweiz stünde im Einklang mit den Leitlinien der Europäischen Union (EU) und würde somit die Vorteile des Standorts Schweiz für Reedereien und deren Agenten stärken.

Die Schweiz ist eine Seefahrernation. Bereits dies rechtfertigt die Einführung einer Tonnagesteuer. Die Tonnagesteuer erhält und fördert einen strategisch wichtigen Wirtschaftssektor der Schweiz und somit auch die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Landes. Die Tonnagesteuer erhöht die Attraktivität des Standortes Schweiz für Schifffahrtsunternehmen, welche Hochseeschiffe (für die Schweizer Wirtschaft relevant: Containerschiffe) betreiben.

Die Vorlage sollte in einigen Punkten korrigiert und verbessert werden. Im Folgenden unterbreiten wir Ihnen unsere Vorschläge und Präzisierungen, welche wir mit dem Verband SSA (Swiss Shipowners Association) in Genf abgestimmt haben. Der Verband SSA geniesst unser Vertrauen, was das Expertenwissen in den detaillierten Gesetzesentwürfen und -vorschlägen betrifft. Wir haben deshalb in den folgenden Erläuterungen auch die Verbandsbezeichnung "Swiss Shipowners Association" belassen. Wir schliessen uns als CFS in allen genannten Punkten der SSA an.

Die Präzisierungen betreffen:

1. die Festlegung des Anwendungsbereichs der Tonnagesteuer, der auf maritime Tätigkeiten und deren Nebentätigkeiten beschränkt werden soll.
2. die territoriale Verbindung mit der Schweiz.
3. Bedingungen bezüglich Eigentums an Schiffen.
4. Ergänzungen zu spezifischen Tätigkeiten, stets im Rahmen der EU-Leitlinien. Zum Beispiel betreffend Bareboat-Charter-Tätigkeiten sowie des technischen und des Crew-Managements.
5. Die Bestimmungen betreffend den Anteil an Schiffen unter schweizerischer beziehungsweise europäischer Flagge, die revidiert werden müssen: Wenngleich die Bindung an gewisse Flaggen sinnvoll ist, lehnt das CFS einen Mindestanteil von 60 Prozent an schweizerischer oder europäischer Flagge ab. Dieser Referenzsatz ist zu restriktiv, er benachteiligt die Mehrheit der Schweizer Schifffahrtsunternehmen. Wir schlagen vor, die Bedingungen in Einklang mit den EU-Leitlinien zu formulieren. Diese sind weniger restriktiv.
6. Schliesslich befürworten wir eine Ausweitung der Umweltkriterien. Auch weitere Bedingungen, wie zum Beispiel betreffend Abfallwirtschaft, Abwasser- und Ballastwasserbehandlung und Lärminderung usw. sollten dem Kriterienkatalog beigefügt werden können.

Details zu den einzelnen Bestimmungen finden Sie in der Beilage.

Wir danken Ihnen, sehr geehrter Herr Bundesrat, für die Berücksichtigung unserer Standpunkte, welche in die konkreten Vorschläge zu den Gesetzestexten gemäss Beilage eingeflossen sind.

Mit freundlichen Grüssen

Cargo Forum Schweiz



Fabio Regazzi, Nationalrat
Präsident CFS



Dr. Frank Furrer, VAP
Geschäftsführer CFS



Fabio Regazzi, Nationalrat
Präsident SSC



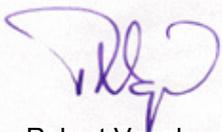
Philipp Muster
Geschäftsleiter SSC



Thomas De Courten, Nationalrat
Präsident SPEDLOGSWISS



Thomas Schwarzenbach
Direktor SPEDLOGSWISS



Robert Vogel
Präsident GS1



Thomas Bögli
Geschäftsleitung GS1



Dr. Ralph Lewin
Präsident SVS



André Auderset
Geschäftsführer SVS



Martin Dätwyler
Direktor HKBB



Dr. Sebastian Deininger
Leiter Verkehr, Raumplanung, Energie und Umwelt HKBB



Thierry Burkart, Ständerat
Zentralpräsident ASTAG



Dr. André Kirchhofer
Vizedirektor ASTAG



Josef Dittli, Ständerat
Präsident VAP



Dr. Frank Furrer
Generalsekretär VAP

Beilage: Vorschläge und Kommentare zur Anpassung einzelner Bestimmungen

CARGO FORUM SCHWEIZ

Das Cargo Forum Schweiz (CFS) ist der Schulterschluss der verkehrsträgerneutralen Verbände mit spezifischen Interessen am Güterverkehr. Seine Verbände und deren Mitglieder beeinflussen ca. 90% der Gütertransporte in der Schweiz. Es setzt sich aus folgenden Organisationen zusammen:

ASTAG Schweizerischer Nutzfahrzeugverband

ist der Verband des Schweizer Güter- und Personentransports auf der Strasse mit Lastwagen, Cars und Taxis. Die ASTAG hat rund 4'200 Transportunternehmen in 18 Sektionen und 15 Fachgruppen und repräsentiert damit über 80 Prozent des Transportgewerbes in allen Kantonen und Regionen der Schweiz.

GS1, Schweiz

ist die Kompetenzplattform für nachhaltige Wertschöpfung auf der Basis optimierter Waren- und Informationsflüsse. Als Fachverband mit rund 5000 Mitgliedsunternehmen vernetzt GS1 Schweiz Beteiligte, fördert die Kollaboration und vermittelt Kompetenz in Wertschöpfungsnetzwerken. Globale GS1 Standards und Prozessmodelle ermöglichen die Gestaltung effizienter Wertschöpfungsketten.

SIHK Schweizerische Industrie- und Handelskammern, vertreten durch die Handelskammer bei-der Basel

Die SIHK vertreten die Wirtschaftsverbände der Industrie-, Handels- und Dienstleistungsfirmen in der ganzen Schweiz. Sie verstehen sich als Bindeglied zwischen Staat und Wirtschaft. Die Mitgliederfirmen repräsentieren die Struktur der Schweizer Wirtschaft und einen Grossteil der schweizerischen Arbeitsplätze.

SPEDLOGSWISS - Verband schweizerischer Speditions- und Logistikunternehmen, Basel

ist der Verband der international operierenden Schweizer Speditions- und Logistikunternehmen. Er ist verkehrsträgerneutral und repräsentiert über 95% der Speditionsbranche in der Schweiz. SPEDLOGSWISS vertritt über 320 Schweizer Speditions- und Logistikunternehmen.

SSC - Swiss Shippers' Council, Lausanne

Der SSC ist die Organisation der Schweizer Verladerschaft und nimmt branchenübergreifend die Interessen der Industrie, des Handels und der Grossverteiler in allen Sparten der Gütertransporte wahr. Der SSC setzt sich für eine freie Wahl der Transportträger und optimale und nachhaltige Rahmenbedingungen im nationalen und internationalen Transportwesen ein. Im SSC sind alle namhaften Schweizer Firmen vertreten.

SVS - Schweizerische Vereinigung für Schifffahrt- und Hafenwirtschaft

Die SVS ist der Zusammenschluss der schweizerischen Schifffahrt sowie der Hafenwirtschaft und vertritt deren Interessen bei Behörden, anderen Verkehrsträgern und einschlägigen Organisationen im In- und Ausland.

VAP - Verloader, Anschlussgleise, Privatgüterwagen

Der VAP vertritt ca. 300 Unternehmungen der verladenden Wirtschaft und Logistik der Schweiz, Deutschlands, Italiens, Polens, Österreichs und Frankreichs, welche Güter per Bahn, Lastwagen, Schiffen, Pipeline sowie in allen Kombinationsformen transportieren und dazu erhebliche Investitionen in Anschlussgleise, Terminals, Umschlagseinrichtungen, Lastwagen, Güterwagen und Traktionsmittel tätigen.

Uitikon, 31. Mai 2021

**BEILAGE zur
Vernehmlassungsantwort zum "Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen"**

1. Artikel-Analyse des Entwurfs

Die konsolidierte Fassung der vorgeschlagenen Änderungen ist am Schluss des Dokumentes unter Kapitel 3 beigefügt.

Die Gesetzesartikel aus der Vorlage sind nachstehend in kleiner Schrift aufgeführt. Die vorgeschlagenen Änderungen sind fett gedruckt und mit «neu» gekennzeichnet.

a. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer

Art. 18, Abs. 3bis

^{3bis} Unterliegt ein Seeschiff der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 73-77 sinngemäss anwendbar.

Art. 18, Abs. 3bis neu

^{3bis} **Unterliegt ein Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 73-77 sinngemäss anwendbar.**

Anmerkungen Art. 18, Abs. 3bis neu: Aus dem Entwurf geht nicht eindeutig hervor, ob die Bestimmung auch für Einzelunternehmer gelten würde. Durch die Bezugnahme auf die Art des Unternehmens und nicht auf die Art der verwendeten Vermögenswerte erweitert der vorliegende Wortlaut den Anwendungsbereich der Vorschrift auf alle Selbstständigen, unabhängig davon, ob sie ihre Tätigkeit in Form eines Einzelunternehmens oder einer Schifffahrtsgesellschaft ausüben.

Art. 58a Tonnagesteuer

Der Wortlaut dieses Artikels bedarf keines Kommentars unsererseits.

Dritter Titel: Tonnagesteuer

Art. 73 Gegenstand

Art. 73, Abs. 1

¹ ~~Der Tonnagesteuer unterstellt werden können ausschliesslich Seeschiffe, die zu folgenden Zwecken betrieben werden:~~

- ~~a. Gütertransport;~~
- ~~b. Personentransport;~~
- ~~c. Rettungs- und Unterstützungsdienste;~~
- ~~d. Kabel- und Rohrverlegung;~~
- ~~e. Errichtung von Offshore-Bauwerken;~~
- ~~f. wissenschaftliche Meeresforschung.~~

Artikel 73, Abs. 1 neu

¹ Auf Antrag können ausschliesslich berechnete Schiffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer unterstellt werden, deren Tätigkeiten unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, insbesondere:

- a. Gütertransport;
- b. Passagiertransport, einschliesslich Kreuzfahrtschiff-Aktivitäten;
- c. Schlepp-, Rettungs- und Unterstützungsdienste;
- d. Kabel- und Rohrverlegung;
- e. Errichtung und Unterhalt von Offshore-Bauwerken;
- f. Zeitcharter- oder Bareboat-Charter-Aktivitäten;
- g. technisches Management von Schiffen, einschliesslich Besatzungsmanagement;
- h. wissenschaftliche Meeresforschung, einschliesslich seismographischer Aktivitäten.

Anmerkungen Absatz 1 neu: Nur Tätigkeiten, ob Haupt- oder Nebentätigkeiten, die unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, sollten von der Tonnagesteuer erfasst werden. Dieser Bezug ermöglicht es, eine missbräuchliche Nutzung der Steuerregelung für Aktivitäten z.B. auf dem Binnengewässer zu vermeiden. Aktivitäten zwischen einem Meereshafen und dem Rhein sollten dabei als zulässig eingestuft werden.

Die Liste der in Artikel 73 Absatz 1 genannten Tätigkeiten sollte nicht erschöpfend sein.

Gemäss den Leitlinien der EU können Unternehmen, die in einem Mitgliedstaat niedergelassen sind und das Management von Besatzungen und das technische Management von Schiffen sicherstellen, die Tonnagesteuer anwenden.

Schiffsmanagementgesellschaften sind juristische Personen, die verschiedene Dienstleistungen für Schiffseigner erbringen, wie z. B. technische Kontrolle, Einstellung und Ausbildung der Besatzung, Besatzungsmanagement und Schiffsbetrieb.

Die oben genannten Tätigkeiten werden in der Regel von den Reedereien selbst erbracht. Diese Tätigkeiten können aber auch an Drittfirmen ausgelagert werden. Wie die Europäische Kommission in den Leitlinien der EU festhält, tragen Schiffsmanagementgesellschaften zur Erbringung "sicherer und umweltfreundlicher Seeverkehrsdienstleistungen" bei. Die steuerliche Gleichbehandlung zwischen Unternehmen, die diese Tätigkeiten intern ausführen, und Unternehmen, die diese Tätigkeiten auf der Grundlage von Unteraufträgen ausführen, ist aufrechtzuerhalten. Deshalb ist es legitim, den Anwendungsbereich der schweizerischen Tonnagesteuer auf Schiffsmanagementtätigkeiten, einschliesslich das Besatzungsmanagement, das technische Management und das kommerzielle Management, auszuweiten.

Verschiedene EU-Staaten erheben eine Tonnagesteuer auf Schiffsmanagementgesellschaften.

Wir schlagen vor, bestimmte Aktivitäten genauer zu definieren. Der Unterhalt von Offshore-Strukturen (und nicht nur der Bau) sollten ebenfalls der Tonnagesteuer unterliegen. Schliesslich sollte die wissenschaftliche Meeresforschung um seismografische Aktivitäten erweitert werden.

Ein besonderer Punkt bezieht sich auf die Leasingaktivitäten. Die Swiss Shipowners Association teilt die Auffassung des Eidgenössischen Finanzdepartements, wonach die Bareboat-Vercharterung eines Schiffes als solche nicht als Schiffsbetriebstätigkeit angesehen werden kann und einer «*Leasingtätigkeit gleichkommt*» (Bericht Seite 24). Nach dem Vorbild einiger Staaten der EU erscheint es jedoch angemessen, unter bestimmten Bedingungen den Einbezug von Bareboat-Leasing-Tätigkeiten in die Tonnagesteuer zuzulassen. Diese Bedingungen sollten in der Verordnung definiert werden. Auch Bareboat-Leasingverträge, die zwischen Unternehmen derselben Gruppe abgeschlossen werden, sind einzubeziehen. Darüber hinaus könnten quantitative Kriterien festgelegt werden, um sicherzustellen, dass die Haupttätigkeit des Steuerpflichtigen die betriebliche Nutzung von Schiffen ist, wobei die Bareboat-Chartertätigkeit nebensächlich bleibt.

Schliesslich ist wichtig, den fakultativen Charakter der Tonnagesteuer zu präzisieren (Hinzufügen von: "Auf Antrag").

Art. 73, Abs. 2 und 3

² Steuerpflichtig ist die Person, die das Schiff betreibt.

³ Als Betrieb gelten die Bereederung, die Befrachtung und die Vercharterung des Schiffes. Der Bundesrat umschreibt den Betrieb näher.

Art. 73, Abs. 2 und 3 streichen und in Art. 74 integrieren

Anmerkungen zu den Absätzen 2 und 3: Da Artikel 73 den Anwendungsbereich der Tonnagesteuer betrifft, wird vorgeschlagen, die Absätze 2 und 3 aus Gründen der Kohärenz zu streichen und in Artikel 74 Voraussetzung zu integrieren.

Art. 73, Abs. 4

⁴ Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten an Bord unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern er höchstens 50 Prozent des Gewinns aus dem Betrieb des Schiffs beträgt.

Wir empfehlen Art 73, Abs 4 mit folgendem Art. 73, Abs. 2 neu zu ersetzen:

Art. 73, Abs. 2 neu:

² Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten, der in einem wesentlichen Zusammenhang mit den in Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten steht, unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern der Umsatz dieser Nebentätigkeiten höchstens 50 Prozent des Umsatzes aus dem Betrieb des Schiffes beträgt. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung dieses Absatzes fest.

Anmerkungen zu Absatz 2 neu: Nach dem Vorbild anderer derzeit geltender Tonnagesteuersysteme erscheint es uns angemessen, den Charakter von Nebentätigkeiten sowohl anhand von qualitativen als auch von quantitativen Kriterien zu definieren. Darüber hinaus könnte in der Verordnung eine nicht abschliessende Liste von Nebentätigkeiten geführt werden. Dieser Ansatz wäre auch mit Artikel 8 des OECD Musterabkommens über Steuern vereinbar.

Das Qualifikationskriterium sollte sich unseres Erachtens auf den wesentlichen Zusammenhang beziehen, der mit den in Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten bestehen muss.

Hinsichtlich des quantitativen Kriteriums hat sich der quantitative Vergleich dieser Nebentätigkeiten mit dem Kerngeschäft auf den Umsatz und nicht auf den Gewinn zu beziehen. *Die Swiss Shipowners Association* teilt die Haltung des Eidgenössischen Finanzdepartements bei der Festlegung der 50 %-Grenze und ist der Ansicht, dass ein Überschreiten dieser Grenze durch eine vermeintliche Nebentätigkeit de facto dazu führen würde, die Natur der vermeintlichen Haupttätigkeit in Frage zu stellen. Wir weisen darauf hin, dass dieses quantitative Kriterium als nicht ausschliesslicher Faktor bei der Analyse des Nebentätigkeitscharakters einer Tätigkeit zu betrachten ist.

Zu der vom Eidgenössischen Finanzdepartement erstellten Analyse über die Einnahmen aus Casinos an Bord von Kreuzfahrtschiffen macht die *Swiss Shipowners Association* folgende Anmerkungen¹. Gemäss Art. 4 des Bundesgesetzes über die Seeschifffahrt von 1953 ² gilt: «Auf hoher See gilt an Bord schweizerischer Seeschiffe ausschliesslich schweizerisches Bundesrecht. In Territorialgewässern gilt an Bord schweizerischer Seeschiffe schweizerisches Bundesrecht, soweit nicht der Uferstaat sein Recht zwingend anwendbar erklärt». Darüber hinaus werden in der Praxis und aus Gründen der Vereinfachung Casinos in der Regel geschlossen, sobald sich das Schiff in den Hoheitsgewässern eines Staates befindet oder im Hafen liegt. Casinos sind generell nur in internationalen Gewässern geöffnet.

Aufgrund dieses Art. 4 des Bundesgesetzes über die Seeschifffahrt unterliegen Casinotätigkeiten, die an Bord eines nicht unter Schweizer Flagge fahrenden Schiffes ausgeübt werden, nicht den Bestimmungen der Bundesverfassung. Folglich können unabhängig davon, wo diese Tätigkeiten ausgeübt werden (auf hoher See oder in den Hoheitsgewässern eines Staates), die auf diesem Schiff ausgeübten Casinotätigkeiten nicht der Genehmigungspflicht und der Glücksspielsteuer nach Artikel 106 der Verfassung unterliegen. Folglich stellt Artikel 106 kein Hindernis für die Anwendung der Tonnagesteuer dar.

Bei Schiffen, die unter Schweizer Flagge fahren, ist gemäss Artikel 4 des Bundesgesetzes über den Seeverkehr Bundesrecht anzuwenden. Für den Betrieb eines Casinos an Bord eines Kreuzfahrtschiffes, das unter Schweizer Flagge fährt, sollte in erster Linie eine Konzession erforderlich sein. Nach §2 des Art. 106 der Bundesverfassung (BV) erhebt der Bund aber "eine ertragsabhängige Spielbankenabgabe; diese darf 80 Prozent der Bruttospielerträge nicht übersteigen." Das Einbeziehen von Casinogewinnen in die Tonnagesteuer scheint diese verfassungsrechtliche Anforderung zu erfüllen.

Art. 73, Abs. 5

Der Wortlaut bedarf keines Kommentars, der Absatz wird jedoch neu als Absatz 3 geführt.

¹ Seiten 24 und 25 des erläuternden Berichts

² SR 747.30

Art. 74 Voraussetzung

Wir empfehlen einen neuen Absatz mit folgendem Wortlaut:

Art. 74 Abs. 1 neu

¹ Schifffahrtsunternehmen im Sinne von Artikel 73 Absatz 1 sind Unternehmen, die eine Flotte besitzen oder betreiben, deren kommerzielles und strategisches Management in der Schweiz erfolgt.

Anmerkungen zu Art. 74, Abs. 1 neu: Da Art. 74 die Voraussetzungen für die Anwendung der Tonnagesteuer betrifft, sollte ein Absatz über die Definition von Schifffahrtsunternehmen eingefügt werden, in dem ausdrücklich auf den Begriff des kommerziellen und strategischen Managements sowie auf ihren Standort in der Schweiz Bezug genommen wird.

Der Begriff des kommerziellen und strategischen Managements ermöglicht es, die wirtschaftliche Verbindung zwischen dem Betreiber und dem Bund zu definieren, wodurch die Tonnagesteuer mit den von der OECD definierten Grundsätzen der Besteuerung nach der Substanz vereinbar ist. Ferner: dieses Merkmal der Tonnagesteuer stimmt auch mit den Bestimmungen von Artikel 8 des OECD-Musterabkommens für Steuern überein.

Art. 74, Abs. 1

¹ Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass mindestens 60 Prozent der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe oder eines Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums eingetragen sind.

Artikel 74, Abs. 2 neu (neue Nummerierung als Folge des neuen ersten Absatzes)

² Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass ein Mindestprozentsatz der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe, eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums oder eines Staates, der mit der Schweiz ein Freihandelsabkommen mit Gegenseitigkeitsklausel abgeschlossen hat, eingetragen sind. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung fest.

Anmerkungen zu Absatz 2 neu: Der Absatz in der Vorlage ist in seinem Wortlaut sehr restriktiv und benachteiligt die Mehrheit der Schweizer Schifffahrtsunternehmen. Viele Betreiber haben eine Flotte, die auf "Zeitcharter" läuft, welche für variable Zeiträume definiert sind, von ein paar Tagen bis zu mehreren Jahren. Es kann daher für einen Betreiber schwierig, wenn nicht gar unmöglich sein, ein bestimmtes und hohes Ziel für den Anteil der Flotte unter Schweizer oder EWR-Flagge zu erreichen. Eine Bedingung im Einklang mit den EU-Leitlinien, wie sie im erläuternden Bericht auf Seite 16 erwähnt wird, bietet die erwünschte Flexibilität.

Art 74, Abs. 2:

² Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die von der steuerpflichtigen Person betrieben werden. Dieser Absatz sollte das Eigentum beinhalten und unserer Ansicht nach unter Abs. 4 erwähnt werden.

Art. 74, Abs. 4 neu

⁴ Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die sich im Eigentum von der steuerpflichtigen Person befinden oder von dieser betrieben werden.

Wir schlagen einen neuen Art. 74, Abs. 3 mit folgendem Wortlaut vor:

Art. 74, Abs. 3 neu

³ Ein vom Bundesrat festgelegter Mindestprozentsatz der Flottentonnage muss sich rechtlich oder wirtschaftlich im Besitz der Schifffahrtsgesellschaft befinden oder von dieser direkt betrieben werden.

Anmerkungen zu Absatz 3 neu: Gemäss den Leitlinien der EU können nur Schiffseigner, die ihre eigenen Schiffe betreiben, sowie andere Betreiber wie Charterer und Schiffsmanager von der Tonnagesteuer profitieren. Um Missbräuche auszuschliessen und gleichzeitig das Ziel der Entwicklung einer schweizerischen oder gemeinschaftlichen Flotte zu verfolgen, sollte eine Bestimmung über das Eigentum an Schiffen aufgenommen werden. Die Bedingungen für das Eigentum sind per Verordnung festzulegen.

Art 74, Abs. 3

³ Massgebender Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung ist der letzte Tag der Steuerperiode.

Art. 73, Abs. 3: Streichen

Anmerkungen zu Absatz 3 der Vorlage: Dieser Absatz ist zu restriktiv und berücksichtigt die Besonderheiten der maritimen Industrie nicht. Für Schifffahrtsunternehmen, die auf dem "Spotmarkt" operieren, ist es nicht möglich, einen genauen und stabilen Prozentsatz von Schiffen vorherzusagen, die eine bestimmte Flagge führen werden. Um dieser Besonderheit Rechnung zu tragen, ist es daher sinnvoller, die Einhaltung dieser Bedingung über einen relativ langen Zeitraum zu bewerten. In jedem Fall scheint diese Bedingung nicht in den Bereich der Gesetzgebung zu fallen, weshalb die Festlegung der Anwendungsbedingungen in der Verordnung erfolgen soll.

Art. 74, Abs. 4

⁴ Der Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

Dieser Absatz bedarf keines Kommentars, sollte aber unter Abs. 5 geführt werden.

Art. 74, Abs. 5 neu

⁵ **Der Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.**

Wir schlagen einen neuen Art. 74, Abs. 6 mit folgendem Wortlaut vor:

Art 74, Abs. 6 neu

⁶ **Der Bundesrat bestimmt den massgebenden Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung.**

Art. 75 Berechnung

Art. 75, Abs. 1

Der Wortlaut bedarf keines Kommentars

Art. 75, Abs. 2

Der Wortlaut bedarf keines Kommentars

Wir schlagen einen neuen Art. 75, Abs. 3 mit folgendem Wortlaut vor:

Artikel 75, Abs. 3 neu

³ **Der steuerpflichtige Reingewinn von Steuerpflichtigen, die Tätigkeiten des technischen Managements einschliesslich des Besatzungsmanagements im Sinne von Art. 73 Abs. 1 Buchstabe g ausüben, entspricht 25 Prozent des nach Abs. 2 ermittelten Gewinns.**

Anmerkungen zu Absatz 3 neu: Mit Art. 73 Abs. 1 sollen die Tätigkeiten des technischen Managements von Schiffen, einschliesslich des Managements von Besatzungen, in den Anwendungsbereich der Tonnagesteuer einbezogen werden. Der Umsatz von Managementgesellschaften für ein bestimmtes Schiff fällt wesentlich geringer aus als jener von Betreibern. Dies rechtfertigt, dass die anzuwendende Steuerbemessungsgrundlage etwa 25 Prozent derjenigen entspricht, die für den Schiffseigner für dasselbe Schiff oder dieselbe Tonnage gilt. Dies steht im Einklang mit den Leitlinien der EU und wird von einigen Mitgliedstaaten der EU angewendet.

Art. 75, Abs. 3

³ Der steuerbare Reingewinn wird um maximal 20 Prozent ermässigt, wenn das Antriebssystem des Schiffs bestimmte ökologische Anforderungen erfüllt und insbesondere geringe Luftverunreinigungen verursacht. Der Bundesrat legt die Anforderungen und die Höhe der Ermässigung im Einzelnen fest.

Art. 75, Abs. 4 neu (neue Nummerierung als Folge des eingefügten neuen Absatzes 3)

⁴ **Der Bundesrat kann die Skala nach Absatz 2 aufgrund von Umweltkriterien nach unten oder oben anpassen, jedoch nicht um mehr als 50 Prozent.**

Anmerkungen zu Absatz 4 neu: Der bisherige Absatz 3 ist in seiner jetzigen Formulierung zu eng gefasst. Die Bezugnahme auf das Antriebssystem des Schiffes als einzigen Parameter für die ökologische Verbesserung ist zu restriktiv und benachteiligt Schiffe, die gemäss weiteren Kriterien verbessert wurden. Ausserdem scheint es nicht im Einklang mit der vom Eidgenössischen Finanzdepartement selbst im erläuternden Bericht (Seite 21) gemachten Feststellung zu stehen, dass die Verschmutzung durch Schiffe in drei Kategorien eingeteilt wird: «- Luftemissionen, - Betriebsbedingte Entladungen auf See [...], - unbeabsichtigte Entladungen auf See [...]». Es gibt mehrere Möglichkeiten, die Umweltleistung von Schiffen zu verbessern und zu verändern. Um den Anreizcharakter zu erhalten, muss dieser Absatz offener formuliert werden, so dass auch andere Umweltfaktoren berücksichtigt werden können. Diese sind in der Verordnung festzulegen.

Art. 76 Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung

¹ Die Tonnagebesteuerung beginnt am ersten Tag der ersten Steuerperiode, in der das Seeschiff gemäss Antrag der steuerpflichtigen Person der Tonnagesteuer unterliegt.

² Das Schiff unterliegt während zehn Steuerperioden der Tonnagesteuer. Die Tonnagebesteuerung endet vorzeitig, wenn die steuerpflichtige Person darauf verzichtet oder die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.

³ Auf Antrag kann die Unterstellung unter die Tonnagesteuer erneuert werden.

⁴ Endet die Unterstellung vor Ablauf der zehn Steuerperioden, so kann die steuerpflichtige Person frühestens für die sechste Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung eine erneute Unterstellung beantragen.

⁵ Nach dem Ende der Tonnagebesteuerung richtet sich die Besteuerung nach den Artikeln 58-72. Als Gewinnsteuerwerte gelten die handelsrechtlichen Buchwerte zu Beginn der ersten Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung. Während der Tonnagebesteuerung aus dem Betrieb des Schiffs entstandene Verluste können nicht vorgetragen werden.

Wir schlagen einen neuen Art. 76, Abs. 6 mit folgendem Wortlaut vor:

Art 76, Abs. 6 neu

⁶ **Wählt die steuerpflichtige Person die Option der Tonnagebesteuerung, führt dies nicht zur Realisierung von stillen Reserven im Sinne des Steuersystems.**

Wir schlagen einen neuen Art. 76, Abs. 7 mit folgendem Wortlaut vor:

Art 76, Abs. 7 neu

⁷ **Der Bundesrat definiert die Bedingungen zur Anwendung dieses Artikels.**

Art. 77 Umstrukturierung

Wird ein der Tonnagesteuer unterstelltes Seeschiff bei einer Umstrukturierung nach Artikel 61 Absatz 1 oder 3 zum handelsrechtlichen Buchwert übertragen, so bleibt die Anwendungsdauer nach Artikel 76 Absatz 2 bestehen. Erfolgt die Übertragung zu einem anderen Wert, so gilt Artikel 76 Absatz 4.

Anmerkungen zu Artikel 77: Der Artikel muss überarbeitet werden, soll er den Ausführungen im erläuternden Bericht entsprechen.

Gemäss erläuterndem Bericht gehen wir davon aus, dass mit diesem Artikel sichergestellt werden soll, dass die in Artikel 76 festgelegten Fristen für die Tonnagesteuerpflicht im Rahmen der Umstrukturierung eingehalten werden, wobei die Möglichkeit bestehen bleibt, die Umstrukturierung gemäss den Bestimmungen von Artikel 61 Absatz 1 oder 3 durchzuführen oder nicht. Im derzeitigen Wortlaut benachteiligt der Artikel jedoch einerseits Übertragungen, die nicht steuerneutral sind, und andererseits Unternehmen, die Schiffe übernehmen, für welche die Tonnagebesteuerung erst nach Ablauf der in Artikel 76 Absatz 4 festgelegten Frist beantragt werden kann.

Ausserdem könnte der letzte Satz von Artikel 77 dahingehend ausgelegt werden, dass ein Schiff, welches im Rahmen einer Umstrukturierung übertragen wird, vor Ablauf eines Zeitraums von sechs Jahren ab dem Jahr der Umstrukturierung nicht der Tonnagebesteuerung unterstellt werden kann. Eine solche Auslegung könnte zu einem totalen Wertverlust der von dieser Umstrukturierung betroffenen Schiffe führen. Dies wiederum könnte zu finanziellen Verlusten für den Bund führen, falls das Schiff unter die Bundesgarantie fällt.

b. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG)

Die oben gemachten Ausführungen zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer gelten sinngemäss auch für die vorgeschlagene Formulierung des StHG.

Keine Kommentare: Zu den Artikeln 14, Abs. 3, zweiter Satz sowie Artikel 29, Abs. 3.

2. Konsolidierte Fassung des Gesetzesentwurfes gemäss unseren obengenannten Vorschlägen

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen (Tonnagesteuergesetz)

vom...

Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft,
nach Einsicht in die Botschaft des Bundesrates vom ...,
beschliesst:

I
Die nachstehenden Erlasse werden wie folgt geändert:

1. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer

Art. 18, al. 3^{bis}

^{3bis} Unterliegt ein Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 73-77 sinngemäss anwendbar.

Art. 58a Tonnagesteuer

Für die Berechnung des steuerbaren Reingewinns aus dem Betrieb von Seeschiffen sind die Artikel 73-77 anwendbar.

Dritter Titel: Tonnagesteuer

Art. 73 Gegenstand

¹ Auf Antrag können ausschliesslich berechnete Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer unterstellt werden, deren Tätigkeiten unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, insbesondere:

- a. Gütertransport;
- b. Passagiertransport, einschliesslich Kreuzfahrtschiff-Aktivitäten;
- c. Schlepp-, Rettungs- und Unterstützungsdienste;
- d. Kabel- und Rohrverlegung;
- e. Errichtung und Unterhalt von Offshore-Bauwerken;
- f. Zeitcharter- oder Bareboat-Charter-Aktivitäten;
- g. technisches Management von Schiffen, einschliesslich Besatzungsmanagement;
- h. wissenschaftliche Meeresforschung, einschliesslich seismographischer Aktivitäten.

² Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten, der in einem wesentlichen Zusammenhang mit den in Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten steht, unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern der Umsatz dieser Nebentätigkeiten höchstens 50 Prozent des Umsatzes aus dem Betrieb des Schiffes beträgt. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung dieses Absatzes fest.

³ Die übrigen Gewinne, insbesondere aus Handelstätigkeiten und Liegenschaften werden nach den Artikeln 58-72 besteuert.

Art. 74 Voraussetzung

¹ Schifffahrtsunternehmen im Sinne von Artikel 73 Absatz 1 sind Unternehmen, die eine Flotte besitzen oder betreiben, deren kommerzielles und strategisches Management in der Schweiz erfolgt.

² Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass ein Mindestprozentsatz der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe, eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums oder eines Staates, der mit der Schweiz ein Freihandelsabkommen mit Gegenseitigkeitsklausel abgeschlossen hat, eingetragen sind. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung fest.

³ Ein vom Bundesrat festgelegter Mindestprozentsatz der Flottentonnage muss sich rechtlich oder wirtschaftlich im Besitz der Schifffahrtsgesellschaft befinden oder von dieser direkt betrieben werden.

⁴ Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die sich im Eigentum der steuerpflichtigen Person befinden oder von dieser betrieben werden.

⁵ Der Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

⁶ Der Bundesrat bestimmt den massgebenden Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung.

Art. 75 Berechnung

¹ Der steuerbare Reingewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs berechnet sich auf der Grundlage seiner als Nettoraumzahl (NRZ) im internationalen Schiffsmessbrief nach dem internationalen

Schiffsvermessungs-Übereinkommen vom 23. Juni 1969 angegebenen Tonnage und der Anzahl Betriebstage in der Steuerperiode

² Er beträgt pro Betriebstag:

- a. pro 100 NRZ bis 1000 NRZ: 1.09 Franken;
- b. pro je weitere 100 NRZ bis 10 000 NRZ: 0.80 Franken;
- c. pro je weitere 100 NRZ bis 25 000 NRZ: 0.52 Franken;
- d. pro je weitere 100 NRZ über 25 000 NRZ: 0.26 Franken.

³Der steuerpflichtige Reingewinn von Steuerpflichtigen, die Tätigkeiten des technischen Managements einschliesslich des Besatzungsmanagements im Sinne von Art. 73 Abs. 1 Buchstabe g ausüben, entspricht 25 Prozent des nach Abs. 2 ermittelten Gewinns.

⁴Der Bundesrat kann die Skala nach Absatz 2 aufgrund von Umweltkriterien nach unten oder oben anpassen, jedoch nicht um mehr als 50 Prozent.

Art 76 Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung

¹Die Tonnagebesteuerung beginnt am ersten Tag der ersten Steuerperiode, in der das Seeschiff gemäss Antrag der steuerpflichtigen Person der Tonnagesteuer unterliegt.

²Das Schiff unterliegt während zehn Steuerperioden der Tonnagesteuer. Die Tonnagebesteuerung endet vorzeitig, wenn die steuerpflichtige Person darauf verzichtet oder die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.

³Auf Antrag kann die Unterstellung unter die Tonnagesteuer erneuert werden.

⁴Endet die Unterstellung vor Ablauf der zehn Steuerperioden, so kann die steuerpflichtige Person frühestens für die sechste Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung eine erneute Unterstellung beantragen.

⁵Nach dem Ende der Tonnagebesteuerung richtet sich die Besteuerung nach den Artikeln 58-72. Als Gewinnsteuerwerte gelten die handelsrechtlichen Buchwerte zu Beginn der ersten Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung. Während der Tonnagebesteuerung aus dem Betrieb des Schiffs entstandene Verluste können nicht vorgetragen werden.

⁶Wählt die steuerpflichtige Person die Option der Tonnagebesteuerung, führt dies nicht zur Realisierung von stillen Reserven im Sinne des Steuersystems.

⁷Der Bundesrat definiert die Bedingungen zur Anwendung dieses Artikels.

Art 77 Umstrukturierungen

[Überarbeitung gemäss Ausführungen in Kap. 2]

2. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG)

Art. 8, Abs. 5

⁵Unterliegt ein Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 26b-26f sinngemäss anwendbar.

Art. 14, Abs. 3 zweiter Satz

³... Die Kantone können für Vermögen, das auf Rechte nach Artikel 8a und auf Seeschiffe nach Artikel 26b Absatz 1 entfällt, eine Steuerermässigung vorsehen.

Art. 24, Abs. 1bis

^{1bis}Für die Berechnung des steuerbaren Reingewinns aus dem Betrieb von Seeschiffen sind die Artikel 26b-26f anwendbar.

Art. 26b Gegenstand

¹Auf Antrag können ausschliesslich berechnete Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer unterstellt werden, deren Tätigkeiten unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, insbesondere:

- a. Gütertransport;
- b. Passagiertransport, einschliesslich Kreuzfahrtschiff-Aktivitäten;
- c. Schlepp-, Rettungs- und Unterstützungsdienste;
- d. Kabel- und Rohrverlegung;
- e. Errichtung und Unterhalt von Offshore-Bauwerken;

- f. Zeitcharter- oder Bareboat-Charter-Aktivitäten;
- g. technisches Management von Schiffen, einschliesslich Besatzungsmanagement;
- h. wissenschaftliche Meeresforschung, einschliesslich seismographischer Aktivitäten.

² Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten, der in einem wesentlichen Zusammenhang mit den in Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten steht, unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern der Umsatz dieser Nebentätigkeiten höchstens 50 Prozent des Umsatzes aus dem Betrieb des Schiffes beträgt. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung dieses Absatzes fest.

³ Die übrigen Gewinne, insbesondere aus Handelstätigkeiten und Liegenschaften, werden nach den Artikeln 24 bis 26a, 27 und 28 besteuert.

Art. 26c Voraussetzung

¹ Schifffahrtsunternehmen im Sinne von Artikel 26b Absatz 1 sind Unternehmen, die eine Flotte besitzen oder betreiben, deren kommerzielles und strategisches Management in der Schweiz erfolgt.

² Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass ein Mindestprozentsatz der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe, eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums oder eines Staates, der mit der Schweiz ein Freihandelsabkommen mit Gegenseitigkeitsklausel abgeschlossen hat, eingetragen sind. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung fest.

³ Ein vom Bundesrat festgelegter Mindestprozentsatz der Flottentonnage muss sich rechtlich oder wirtschaftlich im Besitz der Schifffahrtsgesellschaft befinden oder von dieser direkt betrieben werden.

⁴ Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die sich im Eigentum von der steuerpflichtigen Person befinden oder von dieser betrieben werden.

⁵ Der Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

⁶ Der Bundesrat bestimmt den massgebenden Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung.

Art. 26d Berechnung

¹ Der steuerbare Reingewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs berechnet sich auf der Grundlage seiner als Nettoraumzahl (NRZ) im internationalen Schifffmessbrief nach dem internationalen Schifffvermessungs-Übereinkommen vom 23. Juni 1969 angegebenen Tonnage und der Anzahl Betriebstage in der Steuerperiode

² Er beträgt pro Betriebstag:

- a. pro 100 NRZ bis 1000 NR: 1.09 Franken;
- b. pro je weitere 100 NRZ bis 10 000 NRZ: 0.80 Franken;
- c. pro je weitere 100 NRZ bis 25 000 NRZ: 0.52 Franken;
- d. pro je weitere 100 NRZ über 25 000 NRZ: 0.26 Franken.

³ Der steuerpflichtige Reingewinn von Steuerpflichtigen, die Tätigkeiten des technischen Managements einschliesslich des Besatzungsmanagements im Sinne von Art. 73 Abs. 1 Buchstabe g ausüben, entspricht 25 Prozent des nach Abs. 2 ermittelten Gewinns.

⁴ Der Bundesrat kann die Skala nach Absatz 2 aufgrund von Umweltkriterien nach unten oder oben anpassen, jedoch nicht um mehr als 50 Prozent.

Art 26e Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung

¹ Die Tonnagebesteuerung beginnt am ersten Tag der ersten Steuerperiode, in der das Seeschiff gemäss Antrag der steuerpflichtigen Person der Tonnagesteuer unterliegt.

² Das Schiff unterliegt während zehn Steuerperioden der Tonnagesteuer. Die Tonnagebesteuerung endet vorzeitig, wenn die steuerpflichtige Person darauf verzichtet oder die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.

³ Auf Antrag kann die Unterstellung unter die Tonnagesteuer erneuert werden.

⁴ Endet die Unterstellung vor Ablauf der zehn Steuerperioden, so kann die steuerpflichtige Person frühestens für die sechste Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung eine erneute Unterstellung beantragen.

⁵ Nach dem Ende der Tonnagebesteuerung richtet sich die Besteuerung nach den Artikeln 58-72. Als Gewinnsteuerwerte gelten die handelsrechtlichen Buchwerte zu Beginn der ersten Steuerperiode

nach dem Ende der Tonnagebesteuerung. Während der Tonnagebesteuerung aus dem Betrieb des Schiffs entstandene Verluste können nicht vorgetragen werden.

⁶ Wählt die steuerpflichtige Person die Option der Tonnagebesteuerung, führt dies nicht zur Realisierung von stillen Reserven im Sinne des Steuersystems.

⁷ Der Bundesrat definiert die Bedingungen zur Anwendung dieses Artikels.

Art 26f Umstrukturierungen

[Überarbeitung gemäss Ausführungen]

Art 29, Abs. 3

³ Die Kantone können für Eigenkapital, das auf Rechte nach Artikel 241, auf Seeschiffe nach Artikel 26b Absatz 1, auf Beteiligungsrechte nach Artikel 28 Absatz 1 sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, eine Steuerermässigung vorsehen.

Art 72xx Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an die Änderung vom...

¹ Die Kantone passen ihre Gesetzgebung auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung vom ... den geänderten Artikeln 8 Absatz 5, 14 Absatz 3 zweiter Satz, 24 Absatz 1bis, 26b-26f sowie 29 Absatz 3 an.

² Nach dem Inkrafttreten der Änderung finden die in Absatz 1 genannten Bestimmungen direkt Anwendung, wenn ihnen das kantonale Recht widerspricht.

II

1 Dieses Gesetz untersteht dem fakultativen Referendum.

2 Der Bundesrat bestimmt das Inkrafttreten.

vernehmlassungen@estv.admin.ch

Monsieur Ueli Maurer,
Conseiller fédéral

Département fédéral des finances
Bernernhof
3003 Berne

Genève, le 27 mai 2021
KE/3414 – FER No 16-2021

Loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer (Loi sur la taxe au tonnage)

Monsieur le Conseiller fédéral,

Notre Fédération vous remercie de l'avoir consultée et vous prie de trouver ci-après sa prise de position d'ordre général.

En préambule, nous relevons l'importance de la navigation maritime pour l'économie mondiale. Une immense majorité des marchandises sont transportées au moins une fois par voie maritime, que ce soient les matières premières ou les biens de consommation. En Suisse aussi, le commerce présente une dépendance significative au transport maritime. L'économie suisse est dès lors tributaire de systèmes logistiques et de transport fiables, justifiant la présence d'une industrie maritime forte. La Suisse est une puissance maritime de premier plan, malgré sa situation géographique. Outre la flotte suisse de haute mer, la Suisse abrite de nombreuses entreprises de navigation maritime actives au niveau international. Le développement de ce secteur a un impact considérable sur l'ensemble de l'économie. Il a permis la création d'un véritable cluster maritime qui englobe notamment sociétés de trading, banques, compagnies d'assurance, industrie des machines et équipements électriques ou encore sociétés de contrôle de qualité.

Les grandes nations maritimes ont mis en place des régimes fiscaux spécifiques au secteur maritime et la concurrence européenne et mondiale s'accroît depuis plusieurs années. La Suisse doit donc chercher sans cesse à se repositionner face aux autres places économiques. Les entreprises de navigation maritime suisses, qui bénéficiaient de régimes spéciaux au niveau cantonal, sont imposées au régime ordinaire depuis l'entrée en vigueur de la réforme fiscale et de financement de l'AVS. Il serait dès lors regrettable de se priver d'une mesure qui a fait ses preuves et qui est largement utilisée aux niveaux européen et international. Une majorité des Etats membres de l'Union européenne (UE) applique cette forme de taxation du transport maritime qui est pratiquée depuis longtemps en Europe, puisque la Grèce l'a introduite dans les années cinquante déjà. La Suède, le Portugal ou l'Estonie par

exemple l'ont récemment introduite. L'UE considère cette mesure comme un instrument clef pour renforcer sa compétitivité, maintenir le savoir-faire et empêcher les délocalisations vers des pays à faible fiscalité en dehors du marché intérieur européen. La Suisse est donc la seule puissance maritime dont le droit fiscal ne prévoit aucune réglementation particulière pour la navigation maritime. En supprimant un désavantage concurrentiel dans le domaine du transport de marchandises et de personnes, l'introduction d'une taxe au tonnage aboutirait à la création d'un marché équitable (level playing field) avec les autres Etats concernés. Elle constitue une mesure ciblée pour permettre au secteur de rester compétitif et empêcher le transfert de ces activités vers d'autres territoires. Elle permettrait d'attirer des entreprises de navigation maritime qui, par nature, sont extrêmement mobiles. Cela offrirait une opportunité unique de renforcer l'attrait de la Suisse, et de l'arc lémanique en particulier, en tant que centre d'affaires international pour les activités maritimes.

Cette méthode alternative de calcul de l'impôt sur le bénéfice permet d'accroître la prévisibilité de la charge fiscale pour les entreprises maritimes. En effet, les entreprises qui optent pour ce régime d'imposition voient leur taxation simplifiée, cette dernière reposant sur une mesure concrète et déterminable à l'avance. L'assujettissement est volontaire, limité à chaque navire individuellement et pour une durée de dix ans. Une nouvelle demande d'assujettissement à la taxe au tonnage ne peut survenir que 6 ans après la fin du régime si le contribuable revient à une taxation ordinaire avant la période de dix ans. Les possibilités de planification fiscale sont ainsi limitées.

Les Etats qui pratiquent ce mode d'imposition bénéficient du fait que les revenus fiscaux ne sont pas soumis aux aléas conjoncturels. Il est impossible de reporter des pertes éventuelles liées à l'exploitation d'un navire. La taxe au tonnage est donc un système de taxation simple, que cela soit au niveau de l'application par le contribuable ou de l'administration.

Le rapport précise qu'une estimation des conséquences financières de l'introduction de la taxe au tonnage s'avère difficile. Au vu de l'expérience d'autres pays, nous pouvons partir du postulat que l'introduction de la taxe au tonnage aura un effet positif sur la place économique suisse, sur l'emploi et finalement sur les recettes fiscales à moyen et long terme.

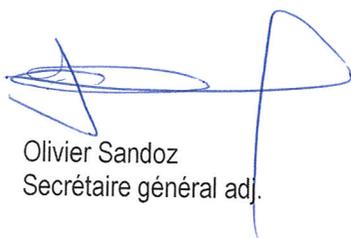
Un élément clef de toute réforme fiscale est naturellement qu'elle doit mettre en œuvre des conditions fiscales qui soient acceptées au plan international. L'OCDE a admis que, dans leur principe, les régimes de taxes au tonnage appliqués dans de nombreux Etats ne constituaient pas des pratiques fiscales dommageables. Comme le relève le rapport, le champ d'application de la taxe au tonnage prévue par la Suisse doit être en conformité avec les règles en vigueur au sein de l'UE concernant les régimes de taxation au tonnage. Cet élément est effectivement impératif.

Nous soutenons dès lors le principe de l'introduction d'une taxe au tonnage. Le projet présenté par le Conseil fédéral répond à la demande parlementaire déposée durant la session d'été 2016, suite aux débats menés dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises. Notre Fédération avait, à ce moment déjà, manifesté son soutien à une telle taxe.

Nous souhaitons toutefois exprimer une réserve technique sur deux points. Nous saluons le lien avec un pavillon, en tant que condition posée par les orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime. Mais l'application d'une part minimale de 60% de pavillon suisse ou européen semble excessive. Il est nécessaire de s'en tenir aux orientations communautaires, limitant l'obligation des compagnies de navigation maritime optant pour la taxe au tonnage à maintenir un taux de référence et à l'augmenter, le taux de 60% constituant un seuil au-delà duquel la société est exonérée de l'obligation de maintien ou d'augmentation.

Nous estimons par ailleurs que ce projet devrait être une occasion de donner un signal fort en matière d'impact environnemental du transport maritime. Cela correspondrait aux engagements internationaux de la Suisse en matière de protection de l'environnement et du climat. Le projet prévoit que l'utilisation de navires de mer plus respectueux de l'environnement doit s'accompagner d'une taxe au tonnage plus faible. Nous soutenons l'élargissement des critères environnementaux conduisant à une modulation de la base de la taxe au tonnage. Il n'est pas suffisant de considérer uniquement le fait que le système de propulsion du navire réponde à certaines exigences écologiques et notamment qu'il émette peu de polluants atmosphériques. Il est nécessaire de prendre en compte des facteurs supplémentaires comme par exemple la gestion des déchets, le traitement des eaux usées ou la réduction du bruit.

En vous remerciant de l'attention que vous porterez à la présente, nous vous prions d'agréer, Monsieur le Conseiller fédéral, l'expression de notre très haute considération.



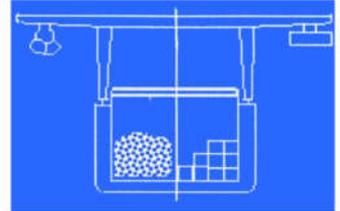
Olivier Sandoz
Secrétaire général adj.



Catherine Lance Pasquier
Directrice adj. Politique générale
FER Genève

La Fédération des Entreprises Romandes en bref

Fondée le 30 juillet 1947 à Morat, son siège est à Genève. Elle réunit six associations patronales interprofessionnelles cantonales (GE, FR, NE, JU, VS), représentant la quasi-totalité des cantons romands. La FER comprend plus de 45'000 membres.



31 May 2021

To: Eidgenössische Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Re: Tonnage Tax for Maritime Activities

We make reference to the consultation process with respect to the proposal to introduce tonnage tax in Switzerland for maritime shipping activities, Vernehmlassung 2021/11.

As one of the substantial shipping companies headquartered in Switzerland we have been contacted by the Swiss Shipowners Association and encouraged to participate in the consultation process. We herewith submit our contribution to the consultation process and we encourage the tax authorities to take these points into consideration if a tonnage tax system is introduced in Switzerland for maritime shipping activities, in order for Switzerland to become a commercially attractive location for the international shipping industry.

Gearbulk Holding AG (“Gearbulk” or the “Group”) was established in Norway in 1968 and is now located in Pfäffikon, Schwyz. Gearbulk moved to Switzerland in 2015 from Bermuda, following a global corporate reorganisation of the Group. Gearbulk is a holding company and engages in maritime shipping activities on a global scale via wholly owned subsidiaries and via participation in joint ventures. The current total fleet of the Group comprises 70 vessels, ranging in size from 24,000 dwt to 73,000 dwt. The main activity of Gearbulk and the majority of the vessels are employed by G2 Ocean AS, Norway, which is a joint venture shipping pool and is the world’s largest operator of open hatch vessels, specially designed and equipped for the carriage of forestry products, non-ferrous metals, steel products, pipes and project cargo.

Gearbulk operates world-wide and have active subsidiaries in Norway, Bermuda, Singapore, Brazil, United States and United Kingdom. Gearbulk is therefore subject to legislation in many different jurisdictions, hereunder also tax legislation.

Gearbulk is encouraged by the proposal to introduce tonnage tax in Switzerland for companies engaged in maritime shipping activities. We know that the issue of tonnage tax for Switzerland has been on the agenda for some time and we very much welcome the attempts to again bring this forward. Switzerland was the location of choice when Gearbulk was assessing options for its global headquarter in 2015, and with the right fundamentals, could also be a suitable home for our fleet in the future.

In the following we highlight some of the aspects of a tonnage tax regime that are of particular importance for Gearbulk:

- **Predictability.** Maritime shipping activity is characterised by expensive asset investments (in vessels). In our case the vessels are used for industrial shipping under long term contracts, and the assets are generally held for the duration of the vessels lifetime (25 - 35 years). Predictability, including in relation to taxation, is therefore an important factor when evaluating the location for vessel ownership, financing and operations. As an example, we can mention that the tonnage tax regime operated by Norway is established for a 10-year period at a time, something which give participants in the tonnage tax regime a high degree of predictability with respect to the rules of the regime.
- **International Recognition.** Shipping is an international business and it is important for any shipping operator that the national legislation, hereunder also tax matters and tonnage tax regimes, are being respected internationally. When the United Kingdom introduced tonnage tax in 2000 it was important that the regime complied fully with European Union state subsidy regulations in order to be recognised. Similarly, when Norway in 2017 extended its tonnage tax regime for another 10-year period (2018 – 2027) the extension had to be approved by the EFTA Surveillance Authority to ensure compliance with the European Economic Area rules. The situation for Switzerland may be different, but the point being made is the same, i.e. that the tonnage tax regime must be compliant and not risk being deemed ‘illegal’ or include unfair state subsidy by important countries or organisations (such as EU, USA or OECD). Should that be the case, participating companies may be penalised by certain countries imposing direct freight taxes or withholding taxes related to goods carried.
- **Tax cost.** Tonnage tax is based on the premise that profit (and loss) from qualifying activities are separated from normal corporation tax and made subject to a special tax charged on the tonnage (size) of the vessels participating. Taxation based on vessel size also contributes to the predictability of the tax regime in as much as the tax cost is being fixed per vessel, as long as the tax charge (per NRT) does not change. The tax cost is always payable, regardless of whether the shipping activity generates a profit or a loss. Losses are not compensated for and cannot be carried forward. On the other hand, profits are tax free, save for the fixed tonnage tax. Given that the tonnage tax is always payable it is important that the tax level is set at a competitive level, compared to similar reputable tonnage tax regimes operated by other countries, notably Norway, Denmark, United Kingdom and Singapore.
- **Impact on Operations.** From a shipping company’s point of view it is also important to what extent, if any, the participation in the tonnage tax regime will have an impact on operation of the vessels. Participation in the tonnage tax regime will require that the vessels are operated by a Swiss corporation, presumably through either outright legal ownership of the vessels, or via chartering in of vessels, either on bareboat or time charter terms. It needs to be clarified if participation in the tonnage tax regime will have any impact on (i) which jurisdiction the vessels will be registered in (i.e. flagging requirement) and (ii) any impact on the operation of the vessels in terms of crewing, training requirements or geographical trading restrictions.

The jurisdiction of the vessel's registration is also very important for financing institutions when lending money to shipping companies and obtaining security and mortgage over the vessel. If participation in the tonnage tax regime is linked to a national flagging requirement, i.e. a requirement for the vessels to be registered in Switzerland and flying the Swiss flag, then such a requirement will have a significant impact on vessel financing and mortgage security, plus the requirement for the Swiss Registry to have representation in major shipping locations around the world, facilitating vessel and mortgage registration and ancillary registry functions. It is therefore encouraged not to have a flagging requirement linked to participation in the tonnage tax regime.

- **Qualifying Activity.** Participation in tonnage tax regime and shielding from ordinary corporate taxation is usually restricted to so called 'qualifying activities'. It is therefore important to have clear guidance as to which activities are permitted to carry out within the tonnage tax regime and which activities are non-qualifying. The distinction between qualifying and non-qualifying activity is also a very important "line in the sand" for how a company organises its business and activities. For example, will it be permitted for a participant to engage in both qualifying and non-qualifying activities within one and the same legal entity, assuming of course that separate tax accounts can be established for each activity segment. Such permission is encouraged as it will enable a company to have fewer legal entities. For example, the tonnage tax regime in the United Kingdom permits such dual activities within one and the same company and Norway have signalled that they will start a consultation related to introducing such dual activities for companies participating in its tonnage tax regime.

It also needs to be clarified if there are certain aspects with qualifying activity which, due to its nature, falls outside the tonnage tax regime. For example, it is assumed that the net result of the core shipping, including vessel sale and purchase activity, is shielded within the tonnage tax regime. However, what about net financial income and/or foreign exchange and translation differences that also forms part of a company's profit and loss statement.

As mentioned above, with respect to the assets, i.e. the vessels, it is customary to control vessel operations via either outright ownership, charter in via bareboat and/or time charter. Few or no restrictions linked to this would provide the best flexibility for the participants and increase the attractiveness of a Swiss tonnage tax regime. Any restrictions, or ratios, related to the number of owned vessels and/or chartered in vessels would lead to complexities and lack of flexibility for the vessel owner. Similarly, when it comes to employment of the vessels, they are typical employed and operated either by the company itself or they are chartered out and operated by other companies, such as pool companies (in our case G2 Ocean AS) or via short or long term bareboat or time charter. All forms of employment should be qualifying activity.

The above mentioned issues are some of the important points that a shipping company will take into account when evaluating whether to participate in a national tonnage tax regime.

As mentioned above, as a Swiss based shipping group, Gearbulk is encouraged that the introduction of a tonnage tax regime is again on the political agenda and we appreciate the opportunity to contribute to this consultation. With reference to the points that we have made above, should an attractive tonnage tax regime be introduced in Switzerland for maritime activities, then Gearbulk will consider moving additional activities to Switzerland, hereunder vessel ownership and operations.

Yours sincerely,
On behalf of the Gearbulk group of companies



Daniel De Chiaro
Chief Financial Officer



Gustav Ellingsen
Head of Treasury

Links:

www.gearbulk.com

www.g2ocean.com

Abs.: Greenpeace Schweiz, Badenerstr. 171, PF, 8036 Zürich

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
3003 Bern

via E-Mail an: vernehmlassungen@estv.admin.ch

Zürich, 7. Mai 2021

Stellungnahme zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

Sehr geehrte Damen und Herren

Wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen Stellung zu nehmen.

Grundsätzlich haben wir gewichtige Bedenken mit der Entwicklung der internationalen Schifffahrt, denn viele Transporte sind sozial, ökonomisch und ökologisch nicht sinnvoll. Es sollte nur so viel wie nötig, so weit als nötig und mittels des umweltverträglichsten Verkehrsträgers transportiert werden. Der aktuellen Situation entspricht das nicht. Wir transportieren zu viel, zu weit und zu umweltverschmutzend. Die Ursachen für diese Situation sind einerseits im heutigen Verkehrssystem sowie im aktuellen Wirtschaftssystem zu finden. Die Schweiz als wesentlicher Akteur der internationalen Seeschifffahrt sollte möglichst rasch wirksame Massnahmen ergreifen, um ihrer Verantwortung gerecht zu werden. Die Coronakrise hat die extreme Länge der Lieferketten rund um den Globus exemplarisch aufgezeigt. Wenn die Produktion künftig wieder näher am Verbraucher liegen würde, würde dies nicht nur weniger weltweite Transporte, sondern auch weniger Umweltverschmutzung bedeuten.

Unsere Organisation begrüsst die Einführung einer Tonnagesteuer insofern, als dass sie ökologisch vorteilhafte Schiffe steuerlich besserstellt als ökologisch schädlichere. Dies ist ein Anreiz für die Schifffahrt, ihre schädlichen Emissionen zu senken. Zudem ist die Tonnagesteuer auch näher an einer verursachergerechteren Besteuerung als die andere Besteuerungsmöglichkeit basierend auf buchhalterischen Kategorien: Wer mehr transportiert, bezahlt mehr. Dies könnte auch eine positive Auswirkung auf die Effizienz haben.

Nicht einverstanden sind wir mit der vorgeschlagenen Ausgestaltung des Steuersystems,

welches umweltfreundlichere Schiffe mit Steuerrabatten bis zu 20% begünstigen soll. Stattdessen braucht es aus unserer Sicht ein Malus-System bei welchem umweltschädlichere Schiffe höhere Steuern leisten müssen. Dies erzielt die gleiche Lenkung hin zu umweltfreundlicheren Schiffen, Antrieben, Treibstoffen, etc., ohne dabei eine indirekte Subvention der internationalen Schifffahrt darzustellen und dabei zu noch mehr Verkehr auf den Meeren zu führen.

Greenpeace Schweiz unterstützt also die Einführung einer Tonnagesteuer, die zu einem umweltfreundlicheren Schiffsverkehr führt – jedoch nicht zum Preis, die Steuerbelastung für rentable Seeschiffahrtsunternehmen zu senken. Denn fallen die Transportpreise noch stärker, werden noch mehr Güter um die Welt geschifft.

Bei der geplanten Gesetzesänderung muss aus unserer Sicht der Umwelt- und Klima-Aspekt höher gewichtet werden, um eine grössere Lenkung zu erzielen. Der Schiffsverkehr auf den Weltmeeren ist schon heute für 2,6 Prozent der klimaschädlichen Treibhausgase verantwortlich. Diverse Prognosen gehen zudem von einem grossen Wachstum des Container-Schiffverkehrs aus, so wird dieser Anteil ceteris paribus wohl zunehmen. Die internationale Seeschifffahrt ist eines der grössten Sorgenkinder der Klimapolitik. Die International Maritime Organisation (IMO) hat sich nur zu einem unbedeutenden Ziel verpflichtet: Das Ziel der IMO von 2018 einer 50% Reduktion der Emissionen von 2008 bis 2050 ist völlig ungenügend. Es braucht unbedingt ein deutlich ambitionierteres Ziel, im Minimum sollten die Emissionen bis 2050 auf null gesenkt werden. Die Technologien für eine klimaneutrale Seeschifffahrt (bspw. E-Fuels oder grüner Wasserstoff) sind vorhanden. Die Herausforderung ist im Vergleich zur Flugbranche auch vergleichsweise gut meisterbar. Es scheitert einzig daran, dass in der internationalen Seeschifffahrt keine wirksamen Massnahmen beschlossen werden und aus Kostenüberlegungen weiterhin mit dem sehr schädlichen Schweröl gefahren wird. Es braucht nun einen koordinierten, ambitionierten Effort. Die Schweiz als reiches und für die Seeschifffahrt relevantes Land soll sich dahingehend einbringen, dass eine ebensolche Anstrengung geleistet wird. Aufgrund der langen Investitionszyklen der Seeschifffahrt ist ein rasches Handeln unerlässlich.

Dazu gehört auch, dass sich die Steuerbehörden in Zusammenarbeit mit anderen Bundesbehörden die notwendigen fachtechnischen Kenntnisse im Bereich umweltschonender Technologien aneignet, um die Seeschiffe entsprechend zu kategorisieren. Dass der Bundesrat aus Effizienzgründen davon absehen will, ist unverständlich.

Vor diesem Hintergrund sind schnellstmöglich wirkungsvolle Massnahmen zu treffen, welche zu einer Dekarbonisierung der Seeschifffahrt führen. Die umweltfreundlichsten Methoden in der Seeschifffahrt müssen möglichst bald zum Standard werden. Ebenfalls sollten im Steuersystem die Verminderung des Schiffsmülls, des Lärms, die verminderte Verschmutzung durch das Schiffsabwasser, faire Arbeitsbedingungen, hohe Sicherheitsstandards sowie weitere ökologische sinnvolle Massnahmen miteinbezogen werden.

Wir bedanken uns für die Kenntnisnahme unserer Anliegen und freuen uns über deren Berücksichtigung.

Mit freundlichen Grüssen



Remco Giovanoli

Verantwortlicher Politik Greenpeace Schweiz

Herr Bundesrat Ueli Maurer
Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Bundesgasse 3
3003 Bern

Per Email an: vernehmlassungen@estv.admin.ch

31. Mai 2021

Vernehmlassungsantwort zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer aus Seeschiffen

Sehr geehrte Herr Bundesrat, sehr geehrte Damen und Herren

Handel Schweiz fördert und vereinfacht den Handel als führende Organisation des Handels und als kompetenter Partner gegenüber Behörden und Medien in der Schweiz. Als Dachverband des Schweizer Handels und damit als Vertreter von rund 4'000 Handelsunternehmen vertritt Handel Schweiz eine liberale Ordnungspolitik ohne helvetische Sonderzüge. Insbesondere setzen wir uns dafür ein, dass Handelsunternehmen gute Voraussetzungen für Ihre Arbeit vorfinden, wozu unter anderem die hindernisfreie Benützung leistungsfähiger öffentlicher Infrastrukturen gehört.

Handel Schweiz unterstützt den Vorschlag des Bundesrates, eine Methode zur Besteuerung der Gewinne von Schifffahrtsunternehmen in Form einer Tonnagesteuer einzuführen. Die Einführung der Tonnagesteuer in der Schweiz steht damit im Einklang mit den Leitlinien der Europäischen Union (EU).

Die Schweiz ist, wie alle statistischen Daten bestätigen, eine Seefahrernation. Bereits dies rechtfertigt die Einführung einer Tonnagesteuer. Die Tonnagesteuer erhält und fördert einen strategisch wichtigen Wirtschaftssektor der Schweiz und somit auch die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Landes. Die Tonnagesteuer erhöht die Attraktivität des Standortes Schweiz für Schifffahrtsunternehmen, welche Hochseeschiffe betreiben.

Die Vorlage muss jedoch in einigen Punkten korrigiert und verbessert werden. Wir verzichten an dieser Stelle auf eine detaillierte Besprechung der Vorlage. Wir verweisen diesbezüglich ausdrücklich auf die Eingabe der Swiss Shipowners Association, die wir uneingeschränkt unterstützen.

Sehr geehrte Herr Bundesrat, sehr geehrte Damen und Herren, wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Anliegen. Für ein Gespräch und die Zusammenarbeit bei der weiteren Ausgestaltung der Vorlage stehen wir gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüsse



Kaspar Engeli

Direktor



Andreas Steffes

Mitglied der Geschäftsleitung

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Eigerstrasse 65
3003 Bern

per Mail an vernehmlassungen@estv.admin.ch

Basel, 3. Mai 2021 ph

Stellungnahme der Handelskammer beider Basel zur Vorlage «Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen»

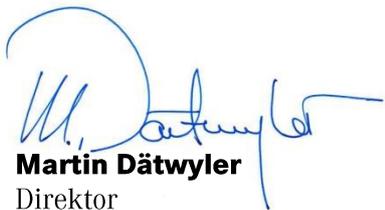
Sehr geehrter Herr Bundesrat Maurer
Sehr geehrte Damen und Herren

Wir danken Ihnen für die Möglichkeit zur Vorlage «Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen» Stellung nehmen zu können.

Im Anhang senden wir Ihnen fristgerecht unsere Stellungnahme, mit der Bitte, unsere Überlegungen bei den zukünftigen Arbeiten zu berücksichtigen. Für zusätzliche Fragen im Zusammenhang mit unseren Darstellungen, stehen wir Ihnen selbstverständlich jederzeit zur Verfügung.

Freundliche Grüsse

Handelskammer beider Basel


Martin Dätwyler
Direktor


Luca Urgese
Leiter Finanzen und Steuern

Martin Dätwyler
Direktor

T +41 61 270 60 81
F +41 61 270 60 65

m.daetwyler@hkbb.ch

Handelskammer beider Basel

St. Jakobs-Strasse 25
Postfach
CH-4010 Basel

T +41 61 270 60 60
F +41 61 270 60 05

www.hkbb.ch

Stellungnahme

Basel, 3. Mai 2021 ph

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

Die Handelskammer unterstützt den Vorschlag des Bundesrates, eine Tonnagesteuer auf Seeschiffen einzuführen. Die Methode steht in Einklang mit der Europäischen Union (EU) und stärkt die Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz und damit der Region Basel im Bereich der Hochseeschifffahrt.

Zur Vernehmlassungsvorlage

Mit der Einführung einer Tonnagesteuer können Schifffahrtsunternehmen optional in das Regime der Tonnagesteuer wechseln. Bei der Tonnagesteuer werden die Unternehmen aufgrund ihres Frachtvolumens pro Betriebstag besteuert und nicht aufgrund ihres Gewinns. Generell reduziert sich die Steuerlast – besonders bei rentablen Schifffahrtsunternehmen – gegenüber der herkömmlichen Besteuerung. Die Methode der Tonnagesteuer ist ein breit akzeptiertes Förderinstrument für die Seeschifffahrt und kommt u.a. in der Europäischen Union bei 21 Mitgliedstaaten zur Anwendung.

Konzeption

Bereits im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III stand die Einführung einer Tonnagesteuer zur Debatte. Die Steuer wurde aufgrund der Komplexität dann aber einzeln geprüft und soll nun eingeführt werden. Die vorgeschlagene Regelung lehnt sich an die Methode der EU an – dies insbesondere in Bezug auf den Verwendungszweck tonnagebesteuertter Schiffe und die Festlegung der Staffeltarife. Die Tonnagesteuer ist eine alternative Methode der Gewinnbesteuerung und fusst auf Freiwilligkeit. Die Wahl erfolgt für jedes Schiff einzeln für die Dauer von zehn Jahren.

Fazit

Die Handelskammer beider Basel unterstützt die Einführung der Tonnagesteuer auf Seeschiffen. Die Methode ist ein anerkanntes Förderinstrument und stärkt die Standortattraktivität unseres Landes. Von den rund 60 Unternehmen in der Schweiz, die Hochseeschiffe halten und die Methode der Tonnagesteuer wählen könnten, befinden sich vier in den beiden Basel. Neben der Genferseeregion und dem Tessin ist die Region der dritte Standort der Schweiz für Schifffahrtsunternehmen. Mit der Einführung der Tonnagesteuer wird dieser zusätzlich attraktiver, womit sich weitere Unternehmen im Bereich der Hochseeschifffahrt in der Region ansiedeln könnten. Typischerweise ziehen diese Unternehmen Arbeitsplätze in der Dienstleistungsbranche (Finanz- und Versicherungsdienstleistungen, Rechtsberatungen usw.) an, die für ihre Tätigkeit elementar sind. Die Swiss Shipowners Association rechnet mit insgesamt zusätzlichen 3'200

Handelskammer beider Basel

St. Jakobs-Strasse 25
Postfach
CH-4010 Basel

T +41 61 270 60 60
F +41 61 270 60 05

www.hkbb.ch

Arbeitsplätzen in der Schweiz innerhalb von zehn Jahren, dank der Einführung einer Tonnagesteuer auf Seeschiffen.

Gerechnet auf die Tonnage belegt die Schweiz weltweit Platz neun in der Hochseeschifffahrt, in Europa Platz vier. Um als Land und als Region in dieser Branche weiterhin attraktiv zu bleiben, ist die Einführung einer Tonnagesteuer eine geeignete und breit akzeptierte Methode.



IFCHOR

IFCHOR (Switzerland) SA
Place Pépinet 1
1003 Lausanne
Switzerland
Tel: +41 21 310.31.31
administration@ifchor.com
www.ifchor.com

IFCHOR (Switzerland) SA
Place Pépinet 1
1003 Lausanne

Par email (vernehmlassungen@estv.admin.ch)
Département Fédéral des Finances
Eigerstrasse 65
3003 Berne

Lausanne, le 29 avril 2021

Concerne : Procédure de consultation 2021/11 – Loi Fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer

Monsieur,

Dans le cadre de la procédure de consultation mentionnée ci-dessus, IFCHOR (Switzerland) SA, société active dans le domaine de courtage maritime, souhaite prendre position à propos du projet de loi sur la taxe au tonnage. Veuillez trouver ci-après nos remarques à ce sujet.

Commentaire général

Nous soutenons cette initiative qui garantit la compétitivité de la Suisse et de son industrie maritime en créant des conditions de concurrence équitables.

Attractivité de la Suisse

L'industrie maritime est dans une phase de renouveau technologique. Les outils informatiques ne cessent de se développer. Grâce à l'EPFL et l'ETH, la Suisse attire les sociétés actives dans ce domaine car elle se situe à la pointe de l'innovation.

La Suisse a un bon système éducatif et sait retenir mais aussi attirer les talents étrangers. De plus, elle a déjà une main d'œuvre compétente dans le domaine maritime puisqu'elle fait partie des pays leaders au niveau mondial dans le commerce de matières premières.

Son système politique stable est aussi un avantage.

Compétitivité

Le coût de la vie et de la main d'œuvre est élevé en Suisse.

De plus, des lois similaires au projet soumis à cette consultation sont déjà en vigueur au niveau international (et au sein de l'Union Européenne), attirant de ce fait les sociétés actives dans ce domaine.



IFCHOR

IFCHOR (Switzerland) SA
Place Pépinet 1
1003 Lausanne
Switzerland
Tel: +41 21 310.31.31
administration@ifchor.com
www.ifchor.com

C'est pourquoi, nous estimons que la mise en place d'une taxe au tonnage dans cet environnement compétitif contribuerait à la sauvegarde et la création d'emploi en créant des conditions de concurrence équitables.

Critères écologiques

Nous saluons la promotion de la réduction des émissions de gaz à effet de serre à travers le système d'incitation lié à la loi sur la taxe au tonnage. C'est une tendance qui se retrouve dans d'autres pays (tels que la Norvège ou le Portugal) ainsi qu'au sein l'Organisation Maritime Internationale. C'est aussi un sujet qui nous tient à cœur et que nous promouvons à notre niveau.

En conclusion, nous soutenons ce projet de loi car nous estimons que cette loi garantirait la compétitivité de la Suisse et qu'elle permettrait la sauvegarde et la création d'emplois tout en promouvant l'écologie.

En vous remerciant de l'attention de vous porterez à la présente, nous vous prions d'agréer, Monsieur, l'expression de nos sentiments distingués.

Emanuele Ravano
Co-CEO

Office Zug
Gubelstrasse 22
Postfach | CH-6302 Zug
T: +41 41 726 99 66
F: +41 41 726 99 60

Alle Rechtsanwälte sind im
Anwaltsregister eingetragen

Tax Partner
Samuel Bussmann
samuel.bussmann@mme.ch

Tax Partner
Andreas Müller
andrew.mueller@mme.ch

Tax Consultant
Joel Bernhard
joel.bernhard@mme.ch

Memorandum

Datum: Zug, 31. Mai 2021

An: Bundesrat Ueli Maurer

Von: MME Legal | Tax | Compliance /
Zuger Steuer-Vereinigung (ZSV)

**Betrifft: Stellungnahme zum Vernehmlassungsentwurf zur
Einführung einer schweizerischen Tonnagesteuer**

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Mit dem Brief vom 24. Februar 2021 eröffneten Sie die Vernehmlassung zur Einführung einer schweizerischen Tonnagesteuer. MME Legal | Tax | Compliance für sich selbst aber auch im Namen und Auftrag der Zuger Steuer-Vereinigung äussern sich gerne wie folgt dazu:

Die Hochseeschifffahrt nimmt in der Weltwirtschaft eine zentrale Rolle ein und hat in den vergangenen Jahren weiter an Bedeutung gewonnen. Von dieser Entwicklung sollte sich auch die Schweiz nicht verschliessen. Um vom Potenzial des maritimen Sektors profitieren zu können, muss die Schweiz Rahmenbedingungen schaffen, die im europäischen Vergleich konkurrenzfähig sind. Mit der geplanten Einführung der Tonnagesteuer in der Schweiz sollen gemäss dem Bundesrat gleich lange Spiesse mit dem Ausland geschaffen werden, damit die Wettbewerbsfähigkeit des Wirtschaftsstandorts Schweiz und der hiesigen Hochseeschifffahrt gesichert werden kann. Neben seinem Beitrag zum wirtschaftlichen Fortschritt trägt der maritime Sektor auch zur Versorgungssicherheit der Schweiz bei. Die Wichtigkeit der Sicherstellung einer gewissen nationalen Unabhängigkeit ist während der aktuellen COVID-19 Krise evidenter denn je. Die Knappheit bei den Impfstoffen und anfänglich bei der Schutzausrüstung offenbarte einmal mehr, dass in Krisenzeiten nationalen Interessen oftmals den Vorrang gegeben wird. Der Einführung stehen auch die internationalen Entwicklungen rund um BEPS 2.0 nicht entgegen, da gemäss den von der OECD veröffentlichten Blueprints die Hochseeschifffahrt voraussichtlich nicht unter dessen Anwendungsbereich fällt. MME sowie die Zuger Steuer-Vereinigung begrüessen demzufolge die Ziele des Bundesrats, sich für einen wettbewerbsfähigen Schweizer Unternehmensstandort im Bereich der Hochseeschifffahrt einzusetzen und dafür die erforderlichen Rahmenbedingungen schaffen zu wollen. Die Einführung der international akzeptierten und insbesondere in der Europäischen Union weit verbreiteten Tonnagesteuer kann hierbei ein weiteres Element in der Standortförderung der Schweizer Hochseeschifffahrt darstellen.

Mit Blick auf die angestrebte internationale Akzeptanz einer Schweizer Tonnagesteuer verfolgt der Bundesrat das Ziel, diese EU-konform auszugestalten. Die von der Europäischen Kommission ausgearbeiteten Leitlinien für staatliche Beihilfen im Seeverkehr bilden somit die einzuhaltenden Leitlinien. Während dies aus administrativer Sicht sowie aus Praktikabilitäts- und Legitimationsgründen nachvollziehbar erscheint, zeigen die in diversen Staaten der Europäischen Union gemachten Erfahrungen, dass der durch die Leitlinien entstehende Gestaltungsspielraum genutzt werden muss, damit ein Tonnagesteuerregime seine Wirkung auch tatsächlich entfaltet.¹ Damit die Schweiz ihre Stellung in der global ausgerichteten Schifffahrts- sowie Rohstoffhandelsbranche behaupten resp. ausbauen kann, sehen wir in den folgenden drei Bestimmungen des Vorentwurfs zum Bundesgesetz über Tonnagesteuer auf Seeschiffen (nachfolgend „Tonnagesteuergesetz“) Nachbesserungsbedarf:

1. Voraussetzung (Art. 74 Tonnagesteuergesetz)

Damit eine in der Schweiz domizilierte Reederei oder ein Charterunternehmen die Tonnagesteuer beantragen kann, hat sie das in Art. 74 Abs. 1 Tonnagesteuergesetz statuierte Flaggenerfordernis zu erfüllen. Demnach muss mindestens 60 % der von der steuerpflichtigen Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe oder eines Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums eingetragen sein. Diese Anforderung kann von der überwiegenden Mehrheit der schweizerischen Schifffahrtsunternehmen so nicht erfüllt werden. Insbesondere im Rohstoffhandel ist aus historischen sowie politischen Gründen eine Mehrheit der Flotte ausserhalb des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) eingetragen.

Diesem Umstand wird auch in den Leitlinien der Europäischen Kommission Rechnung getragen, indem das Flaggenerfordernis folgendermassen ausgestaltet ist: Die Europäische Kommission sieht das Flaggenerfordernis als erfüllt, wenn (i) mehr als 60 % der Tonnage von der steuerpflichtigen Person betriebenen Flotte unter EWR-Flagge fahren *oder* (ii) falls die 60% nicht erreicht werden, der EWR-Flaggenanteil erhöht oder zumindest gehalten wird, wobei beim Eintritt zumindest ein Schiff unter EWR-Flagge fahren muss.

Damit der gewünschte Effekt erzielt wird und die Tonnagesteuer für den Mehrheit der schweizerischen Schifffahrtsgesellschaften eine Option darstellt, ist das Flaggenkriterium gemäss Art. 74 Abs. 1 Tonnagesteuergesetz an den europäischen Standard anzupassen. So würde die Tonnagesteuer nicht nur denjenigen Unternehmen offenstehen, die min. 60 % ihrer Tonnage unter CH/EWR-Flagge betreiben, sondern auch denjenigen Unternehmen, die weniger als 60 % ihrer Flotte unter CH/EWR-Flagge betreiben, solange sie dafür sorgen, dass der Anteil zumindest gehalten wird und beim Eintritt mindestens ein Schiff unter besagter Flagge fährt.

¹ Vgl. hierzu Entscheid der Europäischen Kommission N448/2010 vom 20. Dezember 2011 betreffend Änderungen der finnischen Tonnagesteuer; Entscheid der Europäischen Kommission SA.45764 vom 24. April 2017 betreffend Änderungen der litauischen Tonnagesteuer.

2. Gegenstand (Art. 73 Tonnagesteuergesetz)

Gemäss vorliegendem Gesetzesentwurf ist nach Art. 73 Abs. 2 Tonnagesteuergesetz diejenige Person steuerpflichtig, die das Schiff betreibt. Als Betrieb gelten nach Art. 73 Abs. 3 Tonnagesteuergesetz die Bereederung, die Befrachtung und die Vercharterung des Schiffs. Bei der Vercharterung wird zwischen Time- und Voyage-Charter sowie Bareboat-Charter unterschieden, wobei Einkünfte aus Bareboat-Chartering gemäss dem erläuternden Bericht nicht in den Geltungsbereich der Tonnagesteuer fallen. Inwieweit Einkünfte aus Bareboat-Charter unter den Geltungsbereich einer Tonnagesteuerregelung fallen sollen, ist kontrovers, da es sich nicht um eine eigentliche Schifffahrts- sondern um eine Finanzierungsaktivität handelt.

Die Europäische Kommission hält in ihrer Entscheidungspraxis bezüglich dem Bareboat-Chartering fest, dass es grundsätzlich zwischen konzerninternen Verhältnissen und Rechtsgeschäften mit Dritten zu unterscheiden gilt. Bareboat-Chartering innerhalb einer Gruppe ist unbeschränkt zulässig, da es sich hierbei lediglich um eine Frage der Konzernstrukturierung handelt. Bei rechtsgeschäftlichen Verhältnissen mit Dritten sind Einkünfte aus Bareboat-Chartering nur ausnahmsweise unter den Geltungsbereich der Tonnagesteuer zu subsumieren, nämlich wenn kumulativ folgende Voraussetzungen gegeben sind: (i) Das Verchartern auf Bareboat-Basis ist auf Überkapazitäten zurückzuführen, welche nicht speziell für diesen Zweck hinzugekauft wurden, (ii) es ist nur temporär zulässig, d.h. max. 3 Jahre und (iii) min. 50 % der Flotte muss vom Steuerpflichtigen selbst betrieben werden.

Der grundsätzliche Ausschluss des Bareboat-Chartering, wie er im erläuternden Bericht formuliert wurde, wird der Komplexität und Bedeutung dieses Themas nicht gerecht. Zwar sind gewisse Vorbehalte in diesem Zusammenhang durchaus berechtigt, doch ist für Unternehmen eine gewisse Flexibilität unabdinglich, um auf temporäre Überkapazitäten adäquat reagieren zu können. Werden diese Einkünfte von der Tonnagesteuer ausgenommen, hätte dies aufwändige buchhalterische Abgrenzungen zur Folge, womit im Zweifel aus administrativen Gründen auf die Vercharterung verzichtet werden müsste. Dies wäre bereits aus Gründen der Ressourceneffizienz nicht wünschenswert. Um den unternehmensspezifischen Bedürfnissen gerecht zu werden, braucht es auch Gestaltungsfreiheit bezüglich der Konzernstrukturierung; Einkünfte aus dem Bareboat-Chartering im Konzerninnenverhältnis sind somit vom Geltungsbereich der Tonnagesteuer zu erfassen.

Zumindest die von der Europäischen Kommission ausgearbeitete Entscheidungspraxis sollte daher in das schweizerische Tonnagesteuerregime einfließen.

3. Berechnung (Art. 75 Tonnagesteuergesetz)

Der steuerbare Reingewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs soll sich gemäss Art. 75 Abs. 1 Tonnagesteuergesetz auf der Grundlage seiner als Nettoraumzahl (NRZ) im internationalen Schiffsmessbrief nach dem internationalen Schiffsvermessungs-Übereinkommen vom 23. Juni 1969 angegebenen Tonnage und der Anzahl Betriebstage in der Steuerperiode berechnet werden. Dieser unterliegt hernach dem ordentlichen Steuersatz.

Die derzeitige Informationslage lässt hinsichtlich des administrativen Aufwands der Steuererhebung keine abschliessende Beurteilung über einen allfälligen Mehr-/Minderaufwand für die Unternehmen im Vergleich zur ordentlichen Besteuerung zu. Gleiches gilt in Bezug auf die Steuerlast im innerstaatlichen Verhältnis. International liegt die schweizerische Tonnagesteuer im Mittelfeld. Positiv hervorzuheben ist die geplante Berücksichtigung ökologischer Kriterien und das damit verbundene Anreizsystem, dass emissionsarmen Schiffen eine Reduktion des steuerbaren Reingewinns ermöglicht. Damit nimmt die Vorlage ein wesentliches Element aktueller Entwicklungen und Diskussionen in der Schifffahrtindustrie auf, welche sich an den Emissionsreduktionszielen der International Maritime Organization (IMO) orientieren.

Fraglich ist allerdings, ob das schweizerische Tonnagesteuerregime mit einer international im Mittelfeld liegenden Steuerlast aufgrund der hohen ausländischen Konkurrenz ausreichend kompetitiv ausgestaltet ist. Einerseits werden sich damit kaum neue Unternehmen zu einem Umzug in die Schweiz bewegen lassen, andererseits wird das Regime für inländische Unternehmen aufgrund der damit verbundenen administrativen Unsicherheiten und der generell tiefen ordentlichen Besteuerung keine echte Alternative darstellen. Es wäre daher zu prüfen, ob man sich bei der Steuerlast nicht an den Vorreiterstaaten der Europäischen Union orientieren sollte. Zudem wird mit Blick auf eine mögliche Steuersatzerhöhung aufgrund von BEPS 2.0 wird der steuerrechtliche Handlungsspielraum stets kleiner. Die Tonnagesteuer als international breit akzeptiertes und zukunftssträchtiges Instrument für die Standortförderung gilt es im immer stärker werdenden internationalen Steuerwettbewerb zu nutzen. Dies wird jedoch mit einer im Mittelfeld liegenden Steuerlast nicht gelingen.

Für Rückfragen zur vorliegenden Rückmeldung stehen wir gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüsse

MME Legal | Tax | Compliance



Dr. Samuel Bussmann

Tax Partner



Andreas Müller

Tax Partner
Präsident ZSV



Joel Bernhard

Tax Consultant



MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY

Département fédéral des Finances
Eigerstrasse 65
CH - 3003 Bern

Email : vernehmlassungen@estv.admin.ch
(versions Word & PDF)

Genève, le 26 mai 2021

**Objet : Consultation relative à la Loi fédérale sur la taxe
au tonnage applicable aux navires de mer**

Monsieur,

Le Groupe MSC Mediterranean Shipping Company, pour ses entités juridiques MSC Mediterranean Shipping Company SA et MSC Croisiers SA, toutes deux établies à Genève, salue l'ouverture de la procédure de consultation relative à la Loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer et remercie de l'invitation qui lui est offerte de prendre position. Cette dernière est annexée à la présente.

Le Groupe MSC inclut deux entités suisses opératrices de navires de mer potentiellement impactées par les dispositions de la Loi en consultation. Ces entités sont les suivantes :

- **MSC Mediterranean Shipping Company SA (CHE-111.954.803)** – Leader mondial du transport maritime par containers de marchandises, MSC Mediterranean Shipping Company SA opère une flotte de plus de 570 navires, transportant annuellement 21.5 millions de TEU (Equivalent 20 pieds), sur 215 routes et faisant escales dans plus de 500 ports. MSC Mediterranean Shipping Company SA est présente dans plus de 155 pays par l'intermédiaire d'un réseau d'agences. 898 personnes sont employées au siège à Genève et 103 à l'agence de Bâle.
- **MSC Croisiers SA (CHE-112.808.357)** – 4e opérateur de croisières au monde, MSC Croisiers SA opère une flotte de 19 navires de croisières dans les principales régions du globe (Mer Méditerranée, Caraïbes, Asie, Europe du nord, Afrique du Sud et Amérique du Sud). MSC Croisiers SA emploie 305 personnes à Genève et 20 à Zurich.

Outre ces deux entités, le groupe MSC intègre également et notamment des activités de logistique terrestre coordonnées par l'entité Medlog, et des activités de gestion de terminaux portuaires, sous la responsabilité de TiL (Terminal Investment Ltd). Medlog et TiL sont également établies à Genève.

D'un point de vue global, le groupe emploie près de 70'000 personnes dans le monde, dont près de 1'400 en Suisse.



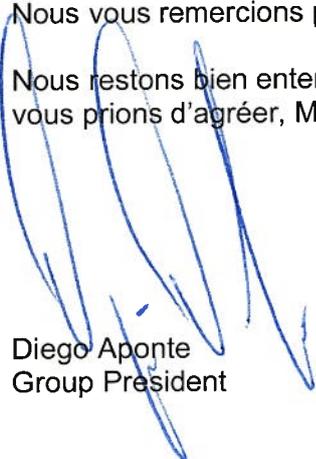
Dans ce cadre, MSC Mediterranean Shipping Company SA et MSC Croisiers SA saluent la proposition d'adoption d'une modalité d'imposition des bénéfices des sociétés de navigation maritime sur la base d'une taxe au tonnage conforme aux orientations communautaires.

Ces modalités d'imposition sont justifiées par le statut de puissance maritime de la Suisse confirmé par l'ensemble des données statistiques disponibles. Elles permettront de soutenir et promouvoir un secteur économique stratégique pour la Confédération, tout en préservant sa compétitivité internationale. Le Groupe MSC se montre par ailleurs convaincu qu'un tel régime fiscal est de nature à attirer de nouveaux acteurs en Suisse.

Le projet de Loi fédérale, bien que globalement acceptable, nous paraît devoir être modifié sur certains éléments, tenant notamment aux conditions d'application (la part minimale de 60% de la flotte sous pavillon Suisse ou européen ne peut être acceptée). Le document annexé expose de façon détaillée les propositions de modifications et complète marginalement certaines informations livrées dans le rapport explicatif.

Nous vous remercions pour l'attention que vous porterez à cette contribution.

Nous restons bien entendu à votre disposition pour tous renseignements complémentaires et vous prions d'agréer, Monsieur, l'expression de nos salutations distinguées.



Diego Aponte
Group President

Annexes :

- *Réponse à la procédure de consultation*
- *Analyse technique détaillée du projet de loi*



MSC Mediterranean Shipping Company SA
MSC Cruises SA

Réponse à la procédure de consultation
Relative à La loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer

Mai 2021

Table des matières

1. Résumé.....	1
2. Analyse article par article du projet.....	3
a. Analyse et propositions de modification du projet de loi.....	3
b. Précisions relatives à la définition des activités accessoires	3
Activités accessoires dans le domaine de la croisière	3
Activités accessoires dans le domaine du fret.....	5
3. Considérations générales.....	6
a. Remarque préliminaire concernant la notion de tonnage (jaugeage) - clarification de la page 2 et du paragraphe 3.1 du rapport explicatif.....	6
b. L'importance du transport maritime pour l'économie suisse - clarifications et compléments d'informations au paragraphe 1.1 du rapport explicatif	7
La Suisse est une puissance maritime de premier plan	7
Contribution du secteur maritime à l'économie suisse	8
Dépendance du commerce international de la Suisse au transport maritime.....	9
c. Rappel des objectifs de la taxe au tonnage - clarifications et compléments d'informations au paragraphe 1.2 du rapport explicatif	10
d. Considérations techniques générales	11
Risque de « précédent »	11
Effets dynamiques de la taxe au tonnage.....	12
Maintien de la compétitivité.....	13
4. Annexe	14

1. Résumé

Les entités du groupe MSC Mediterranean Shipping Company, MSC Mediterranean Shipping Company SA (ci-après MSC SA) et MSC Croisiers SA, (ci-après dénommées collectivement MSC) saluent la proposition d'adoption d'une modalité d'imposition des bénéfices des sociétés de navigation maritime sur la base d'une taxe au tonnage conforme aux Orientations communautaires.

Ces modalités d'imposition sont justifiées par le statut de puissance maritime de la Suisse confirmé par l'ensemble des données statistiques disponibles. Elles permettront de soutenir et promouvoir un secteur économique stratégique pour la Confédération en préservant sa compétitivité internationale. MSC se montre convaincu par ailleurs qu'un tel régime fiscal est de nature à attirer de nouveaux acteurs en Suisse. En effet, l'abolition des statuts fiscaux avec l'adoption de la réforme fiscale RFFA en 2019 a conduit à un affaiblissement significatif de l'attractivité de la Suisse pour le secteur maritime. Cette attractivité qui pourra être renforcée à nouveau par la mise en place de la taxe au tonnage.

Le projet soumis à consultation est dans l'ensemble acceptable, à l'exception des dispositions de l'Art. 74, al. 1 relatives au pavillon. En effet, si le lien avec un pavillon est bien entendu salué, en tant que condition posée par les orientations communautaires, MSC, en tant qu'opérateur de navires, fait part de sa ferme opposition à l'application d'une part minimale de 60% de pavillon suisse ou européen, ce taux de référence étant excessif. Il convient par ailleurs de noter que les conditions actuelles d'application du pavillon suisse définies par la Loi fédérale sur la navigation maritime et l'Ordonnance ne peuvent permettre d'envisager un transfert de navires sous ce pavillon. MSC suggère de s'en tenir aux orientations communautaires, limitant l'obligation des compagnies de navigation maritime optant pour la taxe au tonnage à maintenir un taux de référence et à l'augmenter, le taux de 60% constituant un seuil au-delà duquel la société est exonérée de l'obligation de maintien ou d'augmentation.

Les autres propositions formulées par MSC ont principalement pour objectif de clarifier certaines dispositions afin d'assurer une parfaite acceptabilité dans un cadre européen. Nous vous prions de bien vouloir intégrer nos propositions dans le projet soumis au Parlement. Il en est ainsi :

1. de la définition du champ d'application qui doit être limité aux activités maritimes et aux activités accessoires à ces activités maritimes.
2. du rattachement territorial à la Suisse.
3. de la condition relative à la détention des navires.

Il est par ailleurs suggéré de compléter le projet par certaines dispositions visant à assurer une harmonisation dans la définition du champ d'application ou les conditions d'application, tout en restant dans le cadre des Orientations communautaires. Ces dispositions pourront être précisées par le Conseil fédéral par voie d'ordonnance. Il en est ainsi de la question de l'inclusion dans le champ d'application des activités de locations coque nue, et des activités de gestion technique et de gestion des équipages.

Enfin, MSC se montre favorable à l'élargissement des critères environnementaux conduisant à une modulation de la base de la taxe au tonnage. A titre d'illustration, la gestion des déchets, le

traitement des eaux usées et de ballast, la réduction du bruit... pourraient compléter les initiatives techniques visant à limiter les émissions de polluants atmosphériques (scrubbers, biofuels, LNG...) et constituer d'autres éléments incitatifs permettant une réduction de la taxe au tonnage.

2. Analyse article par article du projet

a. Analyse et propositions de modification du projet de loi

Voir tableau en annexe

b. Précisions relatives à la définition des activités accessoires

Il convient en tout premier lieu de noter que la référence faite dans le projet soumis à consultation au lieu d'exercice des activités (« exercées à bord des navires ») nous paraît trop limitative. En effet, de nombreuses activités doivent être considérées comme accessoires à l'activité de transport maritime, quand bien même elles ne sont pas exercées à bord d'un navire, mais à terre. Il en est ainsi de nombreuses activités administratives (émissions de bill of lading par exemple), ou d'activités qui permettent la réalisation de l'activité de transport maritime.

Pour cette raison, nous suggérons de remplacer la notion d'exercice à bord d'un navire par la notion de lien substantiel avec le transport maritime.

Une telle approche serait conforme à la définition des activités accessoires par l'OCDE sous l'art 8 du modèle de convention fiscale.

Activités accessoires dans le domaine de la croisière

Nonobstant le fait que la définition des activités accessoires nous paraît relever du domaine de l'Ordonnance restant à édicter par le Conseil fédéral, et en complément de l'analyse ci-dessus, MSC Croises SA souhaite formuler un commentaire spécifique concernant les activités accessoires réalisées à bord d'un navire de croisières.

Afin d'une part de maintenir un niveau compétitivité optimal avec les autres Etats ayant mis en place un régime de taxe au tonnage, et d'autre part de tenir compte de la réalité opérationnelle, commerciale et comptable des activités de croisières, il paraît opportun que le champ de la taxe au tonnage soit étendu aux activités accessoires conduites à bord des navires de croisières, sur le modèle de régimes de taxe au tonnage existant dans certains Etats dont Chypre.

A ce titre, le régime de taxe au tonnage chypriote, dont la reconduction a été récemment approuvée par la Commission européenne¹, prévoit l'inclusion des activités annexes suivantes :

¹ Décision C(2019)8916 final du 16 décembre 2019 - Approbation par la Commission Européenne de la prolongation régime de taxe au tonnage

1. Activités pré-embarquement

- la fourniture de vacances, vendues au client dans le cadre d'un contrat unique, lorsque :

(a) une partie des vacances est un voyage sur un navire éligible au régime de la taxe au tonnage exploité par le propriétaire éligible ou l'affrètement éligible, et la partie restante peut comprendre tous les moyens de transport du client à destination et en provenance du navire par voie terrestre, maritime ou aérienne et peut inclure tout hébergement provisoire ;

b) la partie terrestre ou aérienne est achetée ou obtenue par le propriétaire ou l'affrètement dans des conditions de pleine concurrence ;

- le transport de passagers (par avion, train, car...) autrement qu'à bord d'un navire éligible au régime de la taxe au tonnage exploité par un propriétaire éligible ou un affrètement éligible, lorsque :

(a) il existe un contrat unique avec le client pour un voyage qui comprend un voyage à bord du navire éligible au régime de la taxe au tonnage ; et (b) le transport pour le reste du voyage est acheté ou obtenu par le propriétaire éligible ou l'affrètement éligible par des dispositions qui auraient été prises entre des entreprises indépendantes ;

- les services administratifs et d'assurance directement liés au transport de passagers y compris dans le cadre d'un contrat de voyage unique qui comprend un voyage sur le navire éligible au régime de la taxe au tonnage ;

2. Activités à bord

- en ce qui concerne le transport de passagers par mer, toutes les activités d'hôtellerie, de restauration, de divertissement et de vente au détail à bord d'un navire éligible au régime de la taxe au tonnage, à condition qu'elles soient toutes consommées ou utilisées à bord, y compris notamment :

(a) la vente de boissons alcoolisées, de parfums et de tabac ;

(b) le change de devises pour un usage personnel ;

(c) les services de santé, de sport, de beauté, de spa et de bien-être à bord ;

(d) la location d'installations publicitaires à bord ;

(e) la location de locaux à bord du navire aux exploitants de magasins et de services ;

(f) les paris ou les jeux d'argent ;

- la fourniture d'excursions pour les passagers d'un navire éligible au régime de la taxe au tonnage exploité par le propriétaire éligible ou l'affrètement éligible, lorsque toute cabine pour le passager reste disponible pour un usage exclusif.

Activités accessoires dans le domaine du fret

En ce qui concerne le secteur du transport maritime par container, il convient de souligner également que la réglementation chypriote intègre dans le champ de la taxe au tonnage la location de containers effectuée par une entité au bénéfice d'une autre entité du même groupe, soumise à la taxe au tonnage, pour les besoins de transports de biens effectués sur un navire soumis à la taxe au tonnage.

3. Considérations générales

Les commentaires ci-dessous se réfèrent uniquement à la version française du rapport explicatif. Les éventuelles divergences avec la version allemande du rapport explicatif ne sont pas relevées.

a. Remarque préliminaire concernant la notion de tonnage (jaugeage) - clarification de la page 2 et du paragraphe 3.1 du rapport explicatif

Le rapport explicatif mentionne (page 2): « *La base de calcul n'est pas le bénéfice effectif, mais un volume de fret défini de manière forfaitaire à partir de la jauge nette du navire de mer et du nombre de jours d'exploitation.* » Il est également mentionné page 18 que « *le montant appliqué suit un barème dégressif inversement proportionnel à l'importance du volume de fret.* » et en page 19 que « *l'impôt dû n'est pas calculé en fonction du bénéfice effectivement réalisé, mais en fonction du volume de fret de chaque navire de mer.* »

Ces références au « volume de fret » sont de nature à créer des confusions. Une clarification paraît donc nécessaire.

La taxe au tonnage n'est pas calculée en fonction du volume de fret effectivement transporté, mais en fonction du tonnage net d'un navire, ce tonnage net étant la capacité intérieure utilisable commercialement. Cette règle est identique dans tous les régimes de taxe au tonnage.

Le tonnage net d'un navire est mentionné sur le Certificat International de jaugeage, conformément à l'art 7 de la Convention internationale sur le jaugeage des navires du 23 juin 1969 entrée en vigueur pour la Suisse le 18 juillet 1982 après approbation par l'Assemblée fédérale le 30 novembre 1976².

En conséquence, la taxe au tonnage applicable à un navire est stable et ne varie en fonction ni du volume ou du poids des marchandises transportées, ni des profits effectifs réalisés sur ce transport.

Cet élément est de nature à renforcer les caractéristiques principales de la taxe au tonnage:

- La taxe au tonnage est un système de taxation simple, tant au niveau de l'application par le contribuable qu'au niveau de l'administration en cas de contrôle.
- La taxe au tonnage est un système de taxation fiable, les manipulations étant impossibles.
- Les revenus fiscaux sont aisément prédictibles, et non soumis aux aléas conjoncturels.

² RO 1982 1326

b. L'importance du transport maritime pour l'économie suisse - clarifications et compléments d'informations au paragraphe 1.1 du rapport explicatif

L'importance économique du secteur maritime en Suisse, ainsi que son rang au sein des puissances maritimes mondiales, certes probablement méconnu, justifie la mise en place d'une politique cohérente incluant notamment un environnement fiscal de nature à assurer la compétitivité de ce secteur, tout en étant strictement compatible avec les standards internationaux et notamment européens.

La Suisse est une puissance maritime de premier plan

Nonobstant l'absence de frontières maritimes, la Suisse est une puissance maritime, même si elle demeure modeste en comparaison avec les principales puissances maritimes. Le potentiel de développement dans l'hypothèse d'un environnement favorable, incluant les aspects fiscaux, est significatif.

Selon les sources, la Suisse se classe parmi les premières puissances maritimes mondiales. Ainsi, selon IHS Seaweb, en 2019, les sociétés suisses contrôlent une flotte de 56 millions de tonnes (tonnage brut), la classant au 9ème rang mondial et 4ème rang européen.

Rang	Pays	Tonnage brut (millions) - GT	Taxe au tonnage
1	Grèce	170	Oui
2	Singapour	129	Régime fiscal spécifique au secteur maritime
3	Chine	124	Oui
4	Japon	117	Oui
5	Danemark	64	Oui
6	Etats-Unis	63	Oui
7	Allemagne	62	Oui
8	Hong Kong	57	Régime fiscal spécifique au secteur maritime
9	Suisse	56	Non
10	Corée du Sud	51	Oui

Source : IHS Seaweb, publié dans le rapport annuel 2020 de la Danish Shipping Association

Il convient de compléter ces données en soulignant que le Royaume-Uni (environ 45 millions de tonnes), la France (environ 25 millions de tonnes) et l'Italie (moins de 20 millions de tonnes) sont trois états qui, bien que disposant de flottes plus restreintes, ont aussi mis en place des régimes de taxe au tonnage. Les conséquences de la sortie du Royaume-Uni de l'Union Européenne sur le régime existant de taxe au tonnage sont détaillées page 12 de la présente contribution.

Groupe MSC – Mediterranean Shipping Company

Réponse à la procédure de consultation

Taxe au tonnage – mai 2021

Selon la Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement (UNCTAD), sur la base de critères différents, la Suisse occupe le 17ème rang mondial et le 8ème européen, les sociétés localisées sur son territoire étant propriétaires économiques d'une flotte totalisant 26,4 millions de tonnes de port en lourd (DWT)³.

Quels que soient les critères, la Suisse se classe parmi les principales puissances maritimes, devant certains états dont l'histoire et la culture maritime sont pourtant reconnues, tels que l'Italie.

Le tableau ci-dessus démontre par ailleurs que la Suisse est la seule puissance maritime ne disposant pas d'un régime fiscal adapté au secteur maritime. Parmi les 10 premières puissances maritimes, 7 disposent d'un régime de taxe au tonnage, 2 (Singapour, Hong Kong) ont mis en place un régime fiscal spécifique fortement incitatif. La Suisse est isolée. Le secteur maritime suisse se trouve donc dans une situation non compétitive. Cet écart concurrentiel s'est accru en 2019, l'adoption de la réforme fiscale dite RFFA ayant conduit à la suppression des régimes fiscaux notamment le statut auxiliaire.

L'adoption d'une taxe au tonnage à brève échéance est indispensable pour permettre aux sociétés maritimes établies en Suisse de se mesurer à armes égales avec l'ensemble de leurs concurrents internationaux.

En ce qui concerne MSC, la division cargo est actuellement numéro 2 mondial derrière le Danois Maersk, bénéficiant de la taxe au tonnage au Danemark. COSCO, opérateur chinois, bénéficie, outre d'un régime de taxe au tonnage, d'un soutien étatique puissant. Il en est de même de HMM, opérateur sud-coréen, lui aussi au bénéfice d'une taxe au tonnage et qui par ailleurs bénéficie d'un vaste plan de soutien financier élaboré par le gouvernement local. En ce qui concerne la division croisières, nos principaux concurrents (Carnival, Royal Caribbean...) sont établis aux Etats-Unis et peuvent bénéficier ainsi d'un régime de taxe au tonnage.

Enfin, il convient de souligner que ces classements ne doivent pas cacher une autre réalité : malgré son 4ème rang européen (selon classement IHS Seaweb), la flotte suisse est égale au tiers de la flotte grecque, la Grèce étant la première puissance maritime mondiale, et représente environ 40% de la flotte singapourienne, chinoise ou japonaise. Le potentiel de développement de l'industrie maritime suisse est donc indiscutable, même s'il n'est pas contesté que la Suisse ne pourra sans doute jamais se mesurer au 4 premières puissances mondiales. La Suisse présente néanmoins de nombreux atouts (stabilité politique, localisation géographique, diversité linguistique, haut niveau d'éducation...). La taxe au tonnage viendra sans aucun doute renforcer ses éléments, accroissant ainsi l'attractivité du pays pour le secteur maritime, et compenser en partie certains handicaps tels que le coût du travail.

Contribution du secteur maritime à l'économie suisse

Afin d'illustrer la contribution du secteur maritime à l'économie suisse, MSC livre les informations suivantes :

³ UNCTADstat – Flotte marchande par pays de propriété effective, annuel, 2014 - 2020

La contribution annuelle du groupe MSC à l'économie suisse, hors investissements, s'élève à près de Chf 400 millions, dont Chf 170 millions de dépenses (hôtels, services divers...) et Chf 230 millions de salaires.

Les investissements de la division cargo dans de nouveaux navires porte-containers procurent des marchés à des sociétés suisses notamment ABB, Winterthur Gas and Diesel (WINGD) et Wartsila Switzerland. A titre indicatif, les systèmes propulsifs WINGD et ABB représentent un investissement de l'ordre de USD 13 millions par navire. A ce jour, 22 navires sont en cours de construction, soit des retombées de l'ordre de USD 286 millions pour l'industrie suisse.

La division croisières contribue également de façon significative à l'économie suisse. En ce qui concerne les investissements, les navires en commande auprès des Chantiers de l'Atlantique de la classe Meraviglia incorporent près de USD 30 millions d'équipements commandés auprès de groupes suisses tels que ABB. Les chantiers navals italiens Fincantieri pour leur part sous-traient des équipements pour près de 12 millions par navires de MSC Croisiers commandés. Un total d'investissements de près de USD 90 millions est donc commandé auprès de groupes suisses. De plus, MSC Croisiers fait appel à de nombreux fournisseurs suisses pour les activités de bord (horlogerie, boissons, maintenance des équipements...). En 2019, le montant des services et achats de biens acquis auprès de fournisseurs suisses s'est élevé à près de Chf 20 millions.

Au-delà de ces conséquences industrielles, il convient de relever d'autres effets sur certains secteurs. Ainsi, les hautes écoles hôtelières (EHL...) constituent un vivier pour les compagnies de croisières. L'EPFL et de nombreuses start-ups et fintechs développent des relations étroites avec le secteur maritime suisse.

Dépendance du commerce international de la Suisse au transport maritime

Afin de compléter l'analyse du Conseil fédéral sur l'importance du secteur maritime en Suisse, les explications suivantes relatives à la dépendance du commerce international de la Suisse au transport maritime paraissent importantes.

Le commerce international de la Suisse présente une dépendance significative au transport maritime, justifiant la présence sur son territoire d'une industrie maritime forte.

Selon une analyse de LAE Logistics Advisory Experts GmbH, spin off de l'Université de St Gall⁴, 94% des importations (en volume) de la Suisse en provenance de pays non européens sont transportées par voie maritime, soit 5.7 millions de tonnes. En valeur, 30 % des importations (33.4 milliards de francs) sont importées par voie maritime.

92 % des exportations (en volume, soit 2.3 millions de tonnes), 17% en valeur (26.1 milliards de francs) sont exportées à destination de pays non européens par voie maritime.

⁴ Switzerland's dependency on maritime transportation – Contribution of high-sea shipping on Swiss import and export supply chains – Mars 2021 – <https://www.shipowners.ch/>

En volume, les partenaires commerciaux non européens représentent environ 12% des importations. Cette part est similaire pour les exportations. En valeur, les partenaires non européens représentent près de 50% des exportations et 40% des importations.

Ainsi, le transport maritime est utilisé dans 11.3% des importations globales en volume, et 12% en valeur. Le transport maritime est utilisé dans 11% des exportations globales en volume, et 8.5% en valeur.

En comparaison européenne, la Suisse est le pays ne disposant pas d'accès direct à la mer présentant la dépendance la plus élevée au transport maritime. De façon plus intéressante, la dépendance de la Suisse est similaire à celle de l'Allemagne pour les exportations (en volume).

En valeur, les conclusions sont identiques : la Suisse est le pays sans accès direct à la mer présentant la plus forte dépendance au transport maritime dans ses flux internationaux en valeur avec un niveau proche de celui de l'Allemagne en ce qui concerne les importations, ou de l'Irlande en ce qui concerne les exportations.

c. Rappel des objectifs de la taxe au tonnage - clarifications et compléments d'informations au paragraphe 1.2 du rapport explicatif

De notre point de vue il est nécessaire de compléter la description des régimes de taxe au tonnage au sein de l'Union Européenne (paragraphe 1.2 du rapport explicatif) par un rappel des objectifs qui ont guidé l'acceptation de la taxe au tonnage par les autorités communautaires⁵. Ces objectifs sont en effet identiques pour la Suisse.

La taxe au tonnage en Suisse vise à atteindre les 5 objectifs suivants :

- Assurer la compétitivité de l'industrie maritime suisse dans un contexte de concurrence exacerbée ;
- Maintenir et renforcer l'industrie maritime suisse disposant d'un savoir-faire reconnu ;
- Promouvoir le développement durable du transport maritime, en encourageant les investissements visant à protéger l'environnement et à lutter contre le changement climatique ;
- Promouvoir un transport maritime fiable, efficace, sûr ;
- Encourager un nouveau développement du pavillon maritime suisse afin de maintenir l'image de la Suisse dans le monde, sans créer de risque financier pour la Confédération.

⁵ Communication C(2004) 43 de la Commission – Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime (2004/C 13/03)

Il convient par ailleurs de noter que d'autres états, dans un souci identique de protection du secteur maritime national, ont adopté des régimes fiscaux spécifiques au secteur maritime mais non fondés sur une taxe au tonnage. A titre d'exemple, le régime fiscal singapourien applicable au secteur maritime inclut diverses mesures telles que :

- Exonération partielle d'impôt sur les bénéfices pour les nouvelles sociétés ;
- Exonération totale d'impôt sur les bénéfices des opérations maritimes internationales effectuées avec un navire enregistré au registre singapourien,
- Exonération sous conditions des profits dérivant de l'exploitation d'une flotte de navires enregistrés à l'étranger (programme AISE – Approved International Shipping Enterprise)
- Exonération des plus-values de cessions de navires

Au Luxembourg, le régime fiscal applicable au secteur maritime présente les principales caractéristiques suivantes :

- Exonération de l'impôt commercial municipal,
- Possibilité d'amortissement accéléré des navires jusqu'à trois fois l'amortissement linéaire sur la durée de vie du navire
- Règles flexibles de constitution de provision pour réparation et maintenance des navires
- Possibilité de report des déficits sans limitation dans le temps
- Bénéfice de crédits d'impôt pour investissement spécifique
- Report d'imposition des plus-values de cession.

d. Considérations techniques générales

L'analyse article par article du projet figure dans le fichier excel annexé. Sont abordées à ce stade diverses considérations techniques générales.

Risque de « précédent »

Certaines interrogations surgissent quant au risque potentiel de voir ce modèle de taxation, fondé non pas sur les résultats comptables mais sur des données opérationnelles, être sollicité par d'autres

secteurs économiques. Ainsi selon le rapport explicatif, « *en principe, une mesure fiscale liée à la capacité de transport des avions semble envisageable.* »⁶

Le risque de « précédent » n'existe pas.

Dans l'Union Européenne, la taxe au tonnage est un régime fiscal spécifique qualifié d'aide d'état et en conséquence, soumis à l'approbation de la Commission. Cette dernière a justifié l'application d'une taxe au tonnage en raison des impacts bénéfiques sur l'économie européenne.

L'OCDE pour sa part considère que les régimes d'imposition fondés sur le tonnage des navires ne constituent pas des pratiques fiscales dommageables (« non harmful tax practices »).

A ce jour, aucun pays n'a à notre connaissance soumis d'autres secteurs économiques à un régime d'imposition similaire. Si tel devait être le cas, ces régimes feraient l'objet d'une analyse de la part des instances compétentes au regard notamment des règles relatives aux aides d'état et des dispositions des conventions internationales (pratiques discriminatoires ou anti concurrentielles).

Ainsi, l'application en Suisse d'un régime d'imposition similaire à d'autres secteurs d'activités que le secteur du transport maritime ne pourrait pas à l'heure actuelle respecter les principes en vigueur au niveau international.

Effets dynamiques de la taxe au tonnage

L'adoption d'une taxe au tonnage constituera un facteur décisif pour l'implantation de nouvelles sociétés maritimes en Suisse, cet élément venant renforcer un contexte général positif (stabilité politique, haut niveau éducatif, emplacement géographique privilégié, qualité de vie).

Il est précisé page 31 du rapport que « *la masse salariale ainsi calculée génère des revenus fiscaux additionnels de 84 millions de francs ainsi que des contributions supplémentaires de 926 millions de francs pour les premier et deuxième piliers.* »

MSC relève une erreur dans le résumé des résultats de l'analyse de l'Institut Crea réalisée en Mai 2020 à la demande de la *Swiss Shipowners Association*⁷, dont est membre MSC.

En effet, la masse salariale additionnelle (estimée à 393 millions de Francs) génèrera des prélèvements obligatoires supplémentaires de 180 millions de Francs (et non 84 millions), répartis en des recettes fiscales additionnelles de 84 millions de Francs et des contributions sociales additionnelles de 96 millions de Francs (AVS / AI / APG / AC / LPP).

De plus, nous ne partageons que partiellement l'avis du Département des finances concernant l'attractivité de la Suisse en cas d'adoption de la taxe au tonnage.

Comme cela a été établi sous 3. b du présent document, le potentiel de développement de l'industrie maritime suisse reste très élevé. La Suisse fait certes partie des 10 premières puissances

⁶ Rapport explicatif, page 35

⁷ Institut Crea, Le pôle économique maritime suisse et la taxe au tonnage, Mai 2020, disponible sur le site de la *Swiss Shipowners Association*

maritimes mondiales, mais elle demeure modeste, les premières puissances (Grèce, Singapour, Japon...) tenant de très loin les premières places du classement.

Par ailleurs, en ce qui concerne la comparaison entre l'imposition à la taxe au tonnage en Suisse et celle pratiquée dans d'autres états, il convient de souligner que la Suisse bénéficiera d'un avantage comparatif. En effet, les profits notionnels définis à l'art. 75 sont équivalents aux profits moyens constatés dans l'Union Européenne. Mais avec un taux d'imposition de l'ordre de 14% (fédéral et cantonal), la Suisse se situe à des niveaux équivalents à ceux de l'Irlande ou de l'Estonie. Mais le taux suisse est largement inférieur à celui en vigueur dans d'autres Etats qui ont tous adopté un régime de taxe au tonnage tels que la France (plus de 30%), l'Allemagne (près de 29%) ou la Belgique (25%)⁸.

Maintien de la compétitivité

Il est rappelé à juste titre dans le rapport explicatif que la taxe au tonnage a pour objectif d'assurer la compétitivité de la place économique suisse. MSC partage pleinement cette analyse et souhaite la renforcer par un rappel de l'impact potentiel du Brexit sur la compétitivité du secteur maritime suisse.

En effet, le Royaume-Uni n'étant désormais membre d'aucune organisation européenne, cet Etat peut instituer un régime fiscal similaire à celui de Singapour. A ce titre, les déclarations du Premier Ministre Boris Johnson sont illustratives, faisant référence à un nouveau « Singapour-sur-Tamise ». Il convient par ailleurs de rappeler que le régime fiscal singapourien applicable au secteur maritime a été jugé par l'OCDE comme ne constituant pas un régime fiscal agressif ou discriminatoire. Selon nos informations, le Royaume-Uni réfléchit à une réforme de son régime de taxe au tonnage, dont le contenu pourrait être connu d'ici l'été 2021.

Ainsi que le rappelle le Département des finances, l'industrie maritime est très mobile et l'éventuelle instauration d'un régime fiscal fortement incitatif au Royaume-Uni, non compensé par une taxe au tonnage en Suisse aurait probablement un impact immédiat sur les sociétés maritimes actuellement basées en Suisse.

⁸ Données fiscales de l'Union Européenne - https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_fr

4. Annexe

Analyse technique détaillée – fichier annexe

Procédure de consultation relative à La loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer

Contribution de MSC Mediterranean Shipping Company SA et MSC Cruises SA

Analyse détaillée

Légende

Formulation en noir

Formulation en bleu

Formulation en vert

Formulation en rouge

Maintien des dispositions du projet

Proposition de nouvelle rédaction

Proposition de nouvelles dispositions

Proposition de suppression

Projet LIFD soumis à consultation

Propositions projet LIFD

Commentaires

Art. 18, al. 3^{bis}

^{3bis} Les art. 73 à 77 s'appliquent par analogie dans le cas des navires de mer soumis à la taxe au tonnage.

Art. 18, al 3^{bis}

^{3bis} Les art. 73 à 77 s'appliquent par analogie **aux sociétés de navigation maritime.**

Faisant référence à la nature de la société et non aux types d'actifs utilisés, la formulation proposée nous paraît conforme à l'esprit de l'art. 18 lequel vise des formes juridiques ou des activités, et non des actifs. Elle étend par ailleurs le champ d'application de la disposition à tous les travailleurs indépendants, peu importe qu'ils exercent leur activité sous la forme d'une entreprise indépendante ou d'une société de personnes.

Art. 58a Taxe au tonnage

Les art. 73 à 77 s'appliquent pour le calcul du bénéfice net imposable provenant de l'exploitation de navires de mer.

Art. 58a Taxe au tonnage

Les art. 73 à 77 s'appliquent pour le calcul du bénéfice net imposable provenant de l'exploitation de navires de mer.

Titre 3 Taxe au tonnage

Art. 73 Objet

¹ Seuls peuvent être soumis à la taxe au tonnage les navires de mer exploités aux fins suivantes:

- a. le transport de marchandises;
- b. le transport de personnes;
- c. les opérations de sauvetage et d'assistance;
- d. la pose de câbles et l'installation de tuyaux;
- e. la construction de structures offshore;
- f. la recherche océanographique.

Titre 3 Taxe au tonnage

Art. 73 Objet

¹ Le bénéfice net imposable des sociétés de navigation maritime qui en font la demande peut être calculé selon le tonnage des navires éligibles lors de l'exercice d'activités principales et auxiliaires directement liées à l'économie maritime, notamment :

- a. le transport de marchandises
- b. le transport de passagers **incluant les activités de croisières;**
- c. **les activités** de sauvetage, de remorquages et d'assistance en mer;
- d. **les activités** de la pose de câbles et l'installation de tuyaux;
- e. les activités de construction **et de maintenance** de structures offshore;
- f. **les activités de location de navires à temps ou coque nue ;**
- g. **les activités de gestion technique des navires incluant la gestion des équipages;**
- h. **les activités** de recherche **sismologique** et océanographique.

Seules les activités, principales ou accessoires, directement liées à l'économie maritime, peuvent relever de la taxe au tonnage. Une référence à l'économie maritime permet d'éviter un usage abusif de ce régime fiscal à des activités lacustres par exemple. Les activités de transport entre un port maritime suisse et les ports de la Mer du Nord devraient être éligibles. La liste des activités établie à l'art. 73, al. 1 ne devrait pas présenter un caractère exhaustif. Conformément aux orientations communautaires, les sociétés établies dans un Etat membre de l'Union européenne et qui assurent la gestion des équipages et la gestion technique des navires peuvent bénéficier de l'application de la taxe au tonnage. Il est rappelé que les sociétés gestionnaires de navires sont des personnes morales fournissant différents services aux propriétaires de navires, comme le contrôle technique, le recrutement et la formation des équipages, la gestion des équipages et l'exploitation des navires. Les activités susmentionnées sont en général exercées en interne par les transporteurs maritimes. Cependant, ces activités peuvent également être sous-traitées à des sociétés tierces. Comme le note la Commission européenne dans les Orientations communautaires, les sociétés gestionnaires de navires contribuent à la mise en place de « services de transport maritime sûrs, sécurisés et respectueux de l'environnement ». Afin de maintenir une égalité fiscale entre les sociétés exerçant ces activités en interne et celles exerçant ces activités en sous-traitance, il paraît légitime d'étendre le champ d'application de la taxe au tonnage suisse aux activités de gestion de navires, incluant la gestion de l'équipage, la

gestion technique et la gestion commerciale. Divers Etats de l'Union européenne appliquent la taxe au tonnage aux sociétés gestionnaires de navires. Les activités de maintenance de structures offshore (et non uniquement de construction) doivent pouvoir être soumises à la taxe au tonnage. Enfin les activités de recherche devraient être étendues aux activités sismologiques.

Un point particulier est relatif aux activités de location. MSC partage l'avis du Département fédéral des finances considérant que la location coque nue d'un navire ne peut, en tant que telle, être considérée comme une activité d'exploitation d'un navire et « s'apparente à une activité de leasing » (page 24). Cependant, sur le modèle de certains Etats de l'Union européenne, il semble opportun de permettre, sous conditions limitatives, d'intégrer dans la taxe au tonnage les activités de location coque nue. Ces conditions devraient être définies dans l'Ordonnance. Néanmoins à ce stade, il est possible de citer, à titre d'illustration, la possibilité d'inclure dans la taxe au tonnage les locations coque nue effectuées entre sociétés d'un même groupe. Par ailleurs, des critères quantitatifs pourraient être définis afin de s'assurer que l'activité principale de l'assujetti demeure une activité d'exploitation opérationnelle de navires, l'activité de location coque nue demeurant accessoire. Enfin, il semble important dès cet alinéa de préciser le caractère optionnel de la taxe au tonnage (ajout des mots « qui en font la demande »).

² La personne assujettie est celle qui exploite le navire.

L'art. 73 étant relatif au champ d'application de la taxe au tonnage, il est suggéré, par souci de cohérence, de

³ Par exploitation d'un navire de mer, on entend l'exécution des tâches incombant à l'armateur, l'affrètement du navire ou sa location. Le Conseil fédéral définit plus précisément l'exploitation d'un navire.

⁴ Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires exercées à bord du navire sont également soumis à la taxe au tonnage s'ils ne dépassent pas 50 % des bénéfices résultant de l'exploitation du navire.

² Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires **présentant un lien substantiel avec les activités principales définies à l'al. 1 et ne dépassant pas 50% du chiffre d'affaires résultant de l'exploitation du navire sont également soumises à la taxe au tonnage. Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet alinéa.**

supprimer les alinéas 2 et 3 qui sont repris dans l'art. 74 relatif aux conditions d'application.

Sur le modèle d'autres systèmes de taxe au tonnage actuellement en vigueur, il nous semble opportun de définir le caractère d'activités accessoires sur la base de critères à la fois qualitatifs et quantitatifs, sans référence au lieu de l'exercice de l'activité (à bord d'un navire). Par ailleurs, à titre indicatif, l'Ordonnance pourrait dresser une liste non exhaustive d'activités accessoires. Cette approche serait en outre compatible avec les commentaires de l'OCDE sous l'art 8 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune. Le critère qualitatif devrait à notre sens se référer au lien substantiel devant exister avec les activités principales définies à l'alinéa 1. En ce qui concerne le critère quantitatif, il est important de se référer au chiffre d'affaires et non pas aux bénéfices. MSC partage la position du Département fédéral des finances de définir le seuil de 50%, considérant en tout état de cause que le dépassement de ce seuil par une activité supposée accessoire conduirait de facto à remettre en cause la nature de l'activité supposée principale. Il convient néanmoins de noter que ce critère quantitatif devrait être considéré comme un facteur non exclusif de l'analyse du caractère accessoire d'une activité.

⁵ Les autres bénéficiaires, en particulier ceux provenant des activités de négoce et des biens immobiliers, sont imposables d'après les dispositions des art. 58 à 72.

Art. 74 Condition

¹ Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si 60 % au moins du tonnage de la flotte du contribuable qui l'exploite est inscrit dans le registre des navires suisses ou dans le registre des navires d'un État membre de l'Espace économique européen.

³ Les autres bénéficiaires, en particulier ceux provenant des activités de négoce et des biens immobiliers, sont imposables d'après les dispositions des art. 58 à 72.

Art. 74 Conditions

¹ Les sociétés de navigation maritime au sens de l'al 1 de l'art 73 sont les sociétés détenant ou opérant une flotte dont la gestion commerciale et stratégique est exercée en Suisse.

² Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si la flotte de l'assujéti dont il fait partie inclut un pourcentage minimal de tonnage battant pavillon Suisse ou pavillon d'un autre Etat membre de l'Union Européenne, de l'Association Economique de Libre Echange ou d'un Etat ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité.

L'art 74 étant relatif aux conditions d'application de la taxe au tonnage, il est suggéré d'y inclure un alinéa relatif à la définition des sociétés de navigation maritime faisant explicitement référence à la notion de gestion commerciale et stratégique, ainsi qu'à leur localisation en Suisse.

En effet, la notion de gestion commerciale et stratégique est rappelée par les Orientations communautaires. Cette notion permet de sceller le lien économique entre l'opérateur et la Confédération, rendant par là même la taxe au tonnage compatible avec les principes d'imposition basés sur la substance définis par l'OCDE. Enfin, il sied de noter que cette caractéristique de la taxe au tonnage est également en ligne avec les dispositions de l'art 8 du modèle des conventions fiscales de l'OCDE.

Cet alinéa dans sa rédaction actuelle est très restrictif et pénalisant pour la majorité des sociétés maritimes suisses. En effet, de nombreux opérateurs disposent d'une flotte prise en « time charter » lesquels sont définis sur des durées variables, de quelques jours à plusieurs années. Il peut donc être difficile, voire impossible, à un opérateur de maintenir un objectif précis et élevé de part de flotte sous pavillon suisse ou de l'Espace Economique Européen. Pour cette raison, une condition en ligne avec les Orientations communautaires telles que rappelées dans le rapport explicatif page 16 nous paraît offrir la flexibilité nécessaire et souhaitée.

² Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires exploités par le contribuable.

³ Un pourcentage minimal, fixé par le Conseil fédéral, du tonnage de la flotte doit être détenu juridiquement ou économiquement par la société de navigation maritime ou est directement exploité par celle-ci.

³ Le moment déterminant pour satisfaire à la condition requise pour l'assujettissement à la taxe est le dernier jour de la période fiscale.

⁴ Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires exploités par le contribuable.

Déplacé en alinéa 4

Conformément aux Orientations communautaires, seuls les armateurs exploitant leurs propres navires ainsi que les autres opérateurs tels que charterers et les gestionnaires de navires peuvent bénéficier de la taxe au tonnage. Afin d'éviter des abus, tout en poursuivant l'objectif de développement d'une flotte suisse ou communautaire, il apparaît nécessaire d'inclure dans la loi une disposition relative à la détention des navires. Les conditions relatives à la détention seraient définies par voie d'ordonnance.

Cet alinéa dans sa rédaction actuelle est restrictif et ne tient pas compte des particularités de l'industrie maritime. Pour des sociétés maritimes qui opèrent sur « le marché spot » il n'est pas possible de prévoir un pourcentage précis et stable de navires battant un pavillon déterminé. Ainsi, pour tenir compte de cette particularité, il est approprié d'apprécier la conformité avec cette condition sur une période relativement longue. En tout état de cause, cette condition ne paraît pas ressortir du domaine législatif, raison pour laquelle il est proposé de renvoyer la détermination des conditions d'application à l'ordonnance du Conseil fédéral.

⁴ La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

⁵ La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

⁶ Le Conseil fédéral détermine les modalités d'application des dispositions du présent article.

Art. 75 Calcul

¹ Le bénéfice net imposable provenant de l'exploitation d'un navire de mer est obtenu sur la base de son tonnage correspondant à la jauge nette (NT) indiquée sur le certificat international de jaugeage établi conformément à la Convention internationale du 23 juin 1969 sur le jaugeage des navires ainsi que du nombre de jours d'exploitation de la période fiscale.

Art. 75 Calcul

¹ Le bénéfice net imposable provenant de l'exploitation d'un navire de mer est obtenu sur la base de son tonnage correspondant à la jauge nette (NT) indiquée sur le certificat international de jaugeage établi conformément à la Convention internationale du 23 juin 1969 sur le jaugeage des navires ainsi que du nombre de jours d'exploitation de la période fiscale.

² Il s'élève au montant suivant, par jour d'exploitation:

- a. par tranche de 100 NT jusqu'à 1000 NT: 1,09 franc;
- b. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 10 000 NT: 0,80 franc;
- c. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 25 000 NT: 0,52 franc;
- d. par tranche de 100 NT en plus à partir de 25 000 NT: 0,26 franc.

² Il s'élève au montant suivant, par jour d'exploitation:

- a. par tranche de 100 NT jusqu'à 1000 NT: 1,09 franc;
- b. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 10 000 NT: 0,80 franc;
- c. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 25 000 NT: 0,52 franc;
- d. par tranche de 100 NT en plus à partir de 25 000 NT: 0,26 franc.

³ Le bénéfice net imposable des assujettis exerçant des activités de gestion technique incluant la gestion des équipages au sens de l'art 73 al. 1 lit g est égal à 25% du bénéfice calculé en application de l'al 2.

³ Il est réduit de 20 % au maximum si le système de propulsion du navire répond à certaines exigences écologiques et notamment émet peu de polluants atmosphériques. Le Conseil fédéral définit ces exigences et le montant de la réduction.

⁴ Le Conseil fédéral peut ajuster à la baisse ou à la hausse, mais dans la limite de 50 %, le barème de l'al. 2 sur la base de critères environnementaux.

En raison de la proposition d'inclusion dans le champ d'application de la taxe au tonnage des activités de gestion technique des navires, incluant la gestion des équipages (selon proposition sous l'article 73 al. 1 ci-dessus), et tenant compte du fait que, pour un navire donné, le chiffre d'affaires des sociétés gestionnaires est bien inférieur à celui des opérateurs, il apparaît légitime, conformément aux Orientations communautaires et aux régimes en vigueur dans certains états de l'Union, que l'assiette fiscale à appliquer soit égale à 25% environ de celle appliquée à l'armateur pour le même navire ou le même tonnage.

L'alinéa 3 dans sa rédaction actuelle est restrictif. La référence au système de propulsion du navire comme unique paramètre d'amélioration écologique est restrictive et pénalisante pour les navires améliorés selon d'autres critères. Elle ne nous semble par ailleurs pas conforme au constat établi par le Département des finances lui-même dans le rapport explicatif (page 21) selon lequel les pollutions des navires peuvent être groupées en trois catégories : « - émissions atmosphériques, - décharges d'exploitations en mer [...], - décharges accidentelles en mer [...] ». Il existe ainsi plusieurs manières d'améliorer et modifier les performances écologiques des navires. Pour conserver son aspect incitatif, cet alinéa doit avoir une rédaction plus générale, permettant la prise en compte d'autres facteurs environnementaux, lesquels pourront être définis par voie d'Ordonnance.

Art. 76 Début, durée et fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage

¹ L'assujettissement à la taxe au tonnage débute le premier jour de la première période fiscale au cours de laquelle le navire de mer est soumis à la taxe sur demande du contribuable.

² Le navire est soumis à la taxe pendant dix périodes fiscales. L'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration de ce délai si le contribuable y renonce ou si les conditions ne sont plus remplies.

³ Sur demande, l'assujettissement à la taxe peut être reconduit.

⁴ Si l'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration des dix périodes fiscales, le contribuable peut déposer une nouvelle demande d'assujettissement au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe.

Art. 76 Début, durée et fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage

¹ L'assujettissement à la taxe au tonnage débute le premier jour de la première période fiscale au cours de laquelle le navire de mer est soumis à la taxe sur demande du contribuable.

² Le navire est soumis à la taxe pendant dix périodes fiscales. L'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration de ce délai si le contribuable y renonce ou si les conditions ne sont plus remplies.

³ Sur demande, l'assujettissement à la taxe peut être reconduit.

⁴ Si l'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration des dix périodes fiscales, le contribuable peut déposer une nouvelle demande d'assujettissement au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe.

⁵ Après la fin de l'assujettissement à la taxe, l'imposition est régie par les art. 58 à 72. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont les valeurs commerciales comptabilisées au début de la première période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe. Les pertes liées à l'exploitation du navire subies pendant l'assujettissement à la taxe ne peuvent pas être reportées.

⁵ Après la fin de l'assujettissement à la taxe, l'imposition est régie par les art. 58 à 72. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont les valeurs commerciales comptabilisées au début de la première période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe. Les pertes liées à l'exploitation du navire subies pendant l'assujettissement à la taxe ne peuvent pas être reportées.

⁶ Le fait de choisir le régime de la taxe au tonnage n'entraîne pas la réalisation des réserves latentes au sens de la systématique fiscale.

⁷ Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet article.

Art. 77 Restructurations

Si un navire de mer soumis à la taxe au tonnage est transféré à sa valeur commerciale dans le cadre d'une restructuration au sens de l'art. 61, al. 1 ou 3, la durée d'application de la taxe définie à l'art. 76, al. 2, reste valable. S'il est transféré à une autre valeur, l'art. 76, al. 4, s'applique.

Art. 77 Restructurations

Si un navire de mer soumis à la taxe au tonnage est transféré à sa valeur commerciale dans le cadre d'une restructuration au sens de l'art. 61, al. 1 ou 3, la durée d'application de la taxe définie à l'art. 76, al. 2, reste valable. S'il est transféré à une autre valeur, l'art. 76, al. 4, s'applique.

Projet LHID soumis à consultation

Art. 8, al. 5

⁵ Les art. 26b à 26f s'appliquent par analogie dans le cas des navires de mer soumis à la taxe au tonnage.

Art. 14, al.3, 2e phrase

³... Les cantons peuvent prévoir une réduction d'impôt pour le patrimoine afférent aux droits visés à l'art. 8a et aux navires de mer visés à l'art. 26b, al. 1.

Art. 24, al. ^{1bis}

^{1bis} Les art. 26b à 26f s'appliquent pour le calcul du bénéfice net imposable provenant de l'exploitation de navires de mer.

Propositions projet LHID

Art. 8, al 5

⁵ Les art. 26b à 26f s'appliquent par analogie [aux sociétés de navigation maritime](#).

Art. 14, al.3, 2e phrase

³... Les cantons peuvent prévoir une réduction d'impôt pour le patrimoine afférent aux droits visés à l'art. 8a et aux navires de mer visés à l'art. 26b, al. 1.

Art. 24, al. ^{1bis}

^{1bis} Les art. 26b à 26f s'appliquent pour le calcul du bénéfice net imposable provenant de l'exploitation de navires de mer.

Les commentaires sous le projet LIFD s'appliquent mutatis mutandis au projet LHID

Titre 3 Taxe au tonnage

Art. 26b Objet

¹ Seuls peuvent être soumis à la taxe au tonnage les navires de mer exploités aux fins suivantes:

- a. le transport de marchandises;
- b. le transport de personnes;
- c. les opérations de sauvetage et d'assistance;
- d. la pose de câbles et l'installation de tuyaux;
- e. la construction de structures offshore;
- f. la recherche océanographique.

² La personne assujettie est celle qui exploite le navire.

Titre 3 Taxe au tonnage

Art. 26b Objet

¹ Le bénéfice net imposable des sociétés de navigation maritime qui en font la demande peut être calculé selon le tonnage des navires éligibles lors de l'exercice d'activités principales et auxiliaires directement liées à l'économie maritime, notamment :

- a. le transport de marchandises
- b. le transport de passagers **incluant les activités de croisières;**
- c. **les activités** de sauvetage, de remorquages et d'assistance en mer;
- d. **les activités** de la pose de câbles et l'installation de tuyaux;
- e. **les activités** de construction **et de maintenance** de structures offshore;
- f. **les activités de location de navires à temps ou coque nue ;**
- g. **les activités de gestion technique des navires incluant la gestion des équipages;**
- h. **les activités** de recherche **sismologique** et océanographique.

³ Par exploitation d'un navire de mer, on entend l'exécution des tâches incombant à l'armateur, l'affrètement du navire ou sa location. Le Conseil fédéral définit plus précisément l'exploitation d'un navire.

⁴ Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires exercées à bord du navire sont également soumis à la taxe au tonnage s'ils ne dépassent pas 50 % des bénéfices résultant de l'exploitation du navire.

⁵ Les autres bénéfices, en particulier ceux provenant des activités de négoce et des biens immobiliers, sont imposables d'après les dispositions des art. 24 à 26a, 27 et 28.

² Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires **présentant un lien substantiel avec les activités principales définies à l'al. 1 et ne dépassant pas 50% du chiffre d'affaires résultant de l'exploitation du navire sont également soumises à la taxe au tonnage. Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet alinéa.**

³ Les autres bénéfices, en particulier ceux provenant des activités de négoce et des biens immobiliers, sont imposables d'après les dispositions des art. 24 à 26a, 27 et 28.

Art. 26c Condition

¹ Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si 60 % au moins du tonnage de la flotte du contribuable qui l'exploite est inscrit dans le registre des navires suisses ou dans le registre des navires d'un État membre de l'Espace économique européen.

² Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires exploités par le contribuable.

Art. 26c Conditions

¹ Les sociétés de navigation maritime au sens de l'al 1 de l'art 73 sont les sociétés détenant ou opérant une flotte dont la gestion commerciale et stratégique est exercée en Suisse.

² Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si la flotte de l'assujetti dont il fait partie inclut un pourcentage minimal de tonnage battant pavillon Suisse ou pavillon d'un autre Etat membre de l'Union Européenne, de l'Association Economique de Libre Echange ou d'un Etat ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité.

³ Un pourcentage minimal, fixé par le Conseil fédéral, du tonnage de la flotte doit être détenu juridiquement ou économiquement par la société de navigation maritime ou est directement exploité par celle-ci.

³ Le moment déterminant pour satisfaire à la condition requise pour l'assujettissement à la taxe est le dernier jour de la période fiscale.

⁴ Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires exploités par le contribuable.

⁴ La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

⁵ La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

⁶ Le Conseil fédéral détermine les modalités d'application des dispositions du présent article.

Art. 26d Calcul

¹ Le bénéfice net imposable provenant de l'exploitation d'un navire de mer est obtenu sur la base de son tonnage correspondant à la jauge nette (NT) indiquée sur le certificat international de jaugeage établi conformément à la Convention internationale du 23 juin 1969 sur le jaugeage des navires ainsi que du nombre de jours d'exploitation de la période fiscale.

Art. 26d Calcul

¹ Le bénéfice net imposable provenant de l'exploitation d'un navire de mer est obtenu sur la base de son tonnage correspondant à la jauge nette (NT) indiquée sur le certificat international de jaugeage établi conformément à la Convention internationale du 23 juin 1969 sur le jaugeage des navires ainsi que du nombre de jours d'exploitation de la période fiscale.

² Il s'élève au montant suivant, par jour d'exploitation:

- a. par tranche de 100 NT jusqu'à 1000 NT: 1,09 franc;
- b. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 10 000 NT: 0,80 franc;
- c. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 25 000 NT: 0,52 franc;
- d. par tranche de 100 NT en plus à partir de 25 000 NT: 0,26 franc.

² Il s'élève au montant suivant, par jour d'exploitation:

- a. par tranche de 100 NT jusqu'à 1000 NT: 1,09 franc;
- b. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 10 000 NT: 0,80 franc;
- c. par tranche de 100 NT en plus jusqu'à 25 000 NT: 0,52 franc;
- d. par tranche de 100 NT en plus à partir de 25 000 NT: 0,26 franc.

³ Le bénéfice net imposable des assujettis exerçant des activités de gestion technique incluant la gestion des équipages au sens de l'art 73 al. 1 lit g est égal à 25% du bénéfice calculé en application de l'al 2.

³ Il est réduit de 20 % au maximum si le système de propulsion du navire répond à certaines exigences écologiques et notamment émet peu de polluants atmosphériques. Le Conseil fédéral définit ces exigences et le montant de la réduction.

⁴ Le Conseil fédéral peut ajuster à la baisse ou à la hausse, mais dans la limite de 50 %, le barème de l'al. 2 sur la base de critères environnementaux.

Art. 26e Début, durée et fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage

Art. 26e Début, durée et fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage

¹ L'assujettissement à la taxe au tonnage débute le premier jour de la première période fiscale au cours de laquelle le navire de mer est soumis à la taxe sur demande du contribuable.

² Le navire est soumis à la taxe pendant dix périodes fiscales. L'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration de ce délai si le contribuable y renonce ou si les conditions ne sont plus remplies.

³ Sur demande, l'assujettissement à la taxe peut être reconduit.

⁴ Si l'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration des dix périodes fiscales, le contribuable peut déposer une nouvelle demande d'assujettissement au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe.

¹ L'assujettissement à la taxe au tonnage débute le premier jour de la première période fiscale au cours de laquelle le navire de mer est soumis à la taxe sur demande du contribuable.

² Le navire est soumis à la taxe pendant dix périodes fiscales. L'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration de ce délai si le contribuable y renonce ou si les conditions ne sont plus remplies.

³ Sur demande, l'assujettissement à la taxe peut être reconduit.

⁴ Si l'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration des dix périodes fiscales, le contribuable peut déposer une nouvelle demande d'assujettissement au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe.

⁵ Après la fin de l'assujettissement à la taxe, l'imposition est régie par les art. 24 à 26a, 27 et 28. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont les valeurs commerciales comptabilisées au début de la première période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe. Les pertes liées à l'exploitation du navire subies pendant l'assujettissement à la taxe ne peuvent pas être reportées.

⁵ Après la fin de l'assujettissement à la taxe, l'imposition est régie par les art. 24 à 26a, 27 et 28. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont les valeurs commerciales comptabilisées au début de la première période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe. Les pertes liées à l'exploitation du navire subies pendant l'assujettissement à la taxe ne peuvent pas être reportées.

⁶ Le fait de choisir le régime de la taxe au tonnage n'entraîne pas la réalisation des réserves latentes au sens de la systématique fiscale.

⁷ Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet article.

Art. 26f Restructurations

Si un navire de mer soumis à la taxe au tonnage est transféré à sa valeur commerciale dans le cadre d'une restructuration au sens de l'art. 24, al.3 ou 3quater, la durée d'application de la taxe définie à l'art. 26e, al. 2, reste valable. S'il est transféré à une autre valeur, l'art. 26e, al. 4, s'applique.

Art. 26f Restructurations

Si un navire de mer soumis à la taxe au tonnage est transféré à sa valeur commerciale dans le cadre d'une restructuration au sens de l'art. 24, al.3 ou 3quater, la durée d'application de la taxe définie à l'art. 26e, al. 2, reste valable. S'il est transféré à une autre valeur, l'art. 26e, al. 4, s'applique.

Art. 29, al.3

³ Les cantons peuvent prévoir une réduction d'impôt pour le capital propre afférent aux droits visés à l'art. 24a, aux navires de mer visés à l'art. 26b, al. 1, aux droits de participation visés à l'art. 28, al. 1, et aux prêts consentis à des sociétés du groupe.

Art. 72xx Adaptation des législations cantonales aux modifications du ...

¹ Les cantons adaptent leur législation aux art. 8, al. 5, 14, al. 3, 2e phrase, 24, al. 1bis, 26b à 26f et 29, al. 3, pour la date de l'entrée en vigueur de la modification du ...

² Dès l'entrée en vigueur de la modification, les dispositions visées à l'al. 1 sont directement applicables si le droit cantonal s'en écarte.

II

1 La présente loi est sujette au référendum.

2. Le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur.

Art. 29, al.3

³ Les cantons peuvent prévoir une réduction d'impôt pour le capital propre afférent aux droits visés à l'art. 24a, aux navires de mer visés à l'art. 26b, al. 1, aux droits de participation visés à l'art. 28, al. 1, et aux prêts consentis à des sociétés du groupe.

Art. 72xx Adaptation des législations cantonales aux modifications du ...

¹ Les cantons adaptent leur législation aux art. 8, al. 5, 14, al. 3, 2e phrase, 24, al. 1bis, 26b à 26f et 29, al. 3, pour la date de l'entrée en vigueur de la modification du ...

² Dès l'entrée en vigueur de la modification, les dispositions visées à l'al. 1 sont directement applicables si le droit cantonal s'en écarte.

II

1 La présente loi est sujette au référendum.

2. Le Conseil fédéral fixe la date de l'entrée en vigueur.

Stellungnahme von Nautilus International zur Bundesratsvorlage "Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen"

Die Schweizer Sektion der Gewerkschaft Nautilus International, die Seeleute auf Schiffen unter Schweizer Flagge vertritt, begrüsst die mögliche Einführung einer Tonnagesteuer für Hochseeschiffe in der Schweiz, insofern diese geeignet ist, eine weitere Ausflaggung von Schweizer Hochseeschiffen in sogenannte Billig- oder Offshoreregister (sogenannte Flags of Convenience) wie den Bahamas, Liberia oder den Marshall-Islands zu stoppen oder gar umzukehren.

Nautilus International und der weltweite Dachverband der nautischen Gewerkschaften ITF beobachten seit Jahren, wie sogenannten Billigflaggenländer mit extrem niedrigen Steuern und einer völlig unzureichenden Regulierung im Bereich Arbeitnehmerschutz, Umweltauflagen und Sicherheit um die Einflaggung von Seeschiffen buhlen.

Demgegenüber verfügen Flaggenstaaten wie die Schweiz, die sich vollständig internationalen maritimen Abkommen wie beispielsweise dem MLC der ILO (Maritime Labour Convention) unterwerfen über seriöse und gut funktionierende Kontrollregime im Rahmen der sogenannten Flag-State-Control. In der Schweiz ist hierfür das Seeschiffahrtsamt in Basel (SMNO - Swiss Maritime Navigation Office) zuständig.

Unsere langjährige Erfahrung, gerade aber auch die jüngeren Vorfälle von Kidnapping von Seeleuten durch Piraten oder der sündenbockhaften Inhaftierung von Seeleuten mit zweifelhaften juristischen Vorwürfen in Nigeria, zeigen wie Seeleute unter Schweizer Flagge im Krisenfall, aber auch bei üblichen arbeitnehmerrechtlichen Streitfällen, nicht nur durch uns als Gewerkschaft, sondern eben durch die Schweizer Behörden und im Zweifelsfalle der Schweizer Diplomatie, einen herausragenden Schutz geniessen, der unter den sogenannten Billigflaggen in der Regel nicht gegeben ist.¹

Seit dem Wegfall der Bürgschaftsgarantien der Schweiz für Schiffe unter Schweizer Flagge ist es zu einem stetigen Rückgang der Schweizer Flotte seit 2016 gekommen (derzeit noch 17 Schiffe). Das durchaus problematische System der Bürgschaften hatte das Fehlen einer Tonnagesteuer aus Sicht von Reedereien ausgeglichen und die Schweiz als Flaggenstaat attraktiv gemacht. Dieser Vorteil ist nun entfallen und über kurz oder lang wird es keine

¹ <https://www.nautilusint.org/ch/nachrichten-einblicke/kompass/kriminalisierung-gef%C3%A4ngnis-lohnverzug-die-crew-der-san-padre-pio-und-der-schutz-der-schweizer-flagge/>

Schiffe unter Schweizer Flagge mehr geben (im Gegensatz zu den ca. 900 Schiffen mit "Schweizer" Eigentümern oder Niederlassungen, die aber eben unter sogenannten Billigflaggen registriert sind).

Natürlich sendet die Tonnagesteuer aus Sicht des Kampfes für gerechte Steuerregimes falsche Signale, da sie nicht die Gewinne, sondern die Kapazität pauschal besteuert.

Es ist aber Tatsache, dass praktisch alle Flaggenstaaten diese Steuer in der nun vom Bundesrat vorgeschlagenen Form erheben. Insofern bräuchte es einen internationalen Effort, dieses System in der Hochseeschifffahrt generell zu reformieren. Hiervon sind wir jedoch weit entfernt, weshalb ein Schweizer Verzicht auf diese Steuer keine Verbesserung aus Arbeitnehmersicht bewirken würde. Im Gegenteil, die bestehenden Arbeitsplätze auf den 17 Schweizer Fallgenschiffen, würden sicher in Dumpingländer abwandern, sobald die noch gewährten Bürgschaften des Bundes auslaufen.

Entscheidend für uns ist die Tatsache, dass die Gesetzesvorlage zwingend den Reedereien vorschreibt, die eine solche Tonnagesteuer in der Schweiz nutzen würden, mindestens 60 % ihrer Schiffe unter Schweizer oder einer EU-Flagge zu registrieren und damit den angesprochenen Regularien zu unterwerfen. Natürlich würden wir uns hier einen höheren Prozentsatz (mit Mindestsatz für die Schweiz) wünschen, doch dies ist die in der EU übliche Mindestnorm. In Abstimmung mit internationalen Gewerkschaften plädieren wir also für eine Zustimmung zur Gesetzesvorlage.

Nautilus International Basel 18.3.2021



HOLGER SCHATZ, **NATIONALSEKRETÄR**

Holger Schatz
National Secretary
Nautilus International
Switzerland Office - Büro Schweiz
Rebgasse 1
CH-4005 Basel
T +41 (0)61 262 24 24
F +41 (0)61 262 24 25
www.nautilusch.org
Mobile +41 (0)79 957 27 76
hschatz@nautilusint.org

Par e-mail

(vernehmlassungen@estv.admin.ch)

Monsieur Ueli Maurer
Conseiller fédéral
Département fédéral des finances
Bernhof
3003 Berne

Crans-Montana, le 31 mai 2021

Consultation relative à une loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer

Monsieur le Conseiller fédéral,

L'Ordre Romand des Experts Fiscaux Diplômés (OREF) est une association professionnelle suisse créée en 1985 et composée d'environ 250 membres, qui se distinguent par leur connaissance de la pratique fiscale et leur approche multidisciplinaire. L'OREF souhaite participer à la consultation ouverte le 24 février 2021 à propos d'une loi fédérale sur la taxe au tonnage et vous prie de trouver ci-après ses principales remarques à propos de celle-ci.

L'OREF est favorable l'introduction d'une taxe au tonnage en tant que méthode alternative de détermination du bénéfice imposable lié à l'exploitation de navires de mer. Cette méthode, très répandue dans le monde, renforcera la compétitivité de la Suisse dans le domaine de la navigation maritime et générera à terme des rentrées fiscales supplémentaires.

L'OREF estime que la taxe au tonnage est compatible avec les principes fixés à l'article 127 alinéa 2 de la Constitution fédérale, notamment celui de la capacité contributive. Nous rappelons ici que le Tribunal fédéral doit appliquer les lois votées par le Parlement, même si la constitutionnalité de la loi est déniée.

Sur le fond, l'OREF émet les commentaires suivants :

- les activités qui peuvent être soumises à la taxe au tonnage devraient être définies avec davantage de flexibilité, notamment les activités accessoires ;**
- L'intégration des activités accessoires à la taxe sur le tonnage devrait être déterminée sur la base du chiffre d'affaires des activités et non selon le bénéfice.**
- l'exigence que 60% au moins de la flotte du contribuable batte pavillon suisse ou européen devrait être fixée notablement plus bas et par voie d'ordonnance afin d'offrir davantage de souplesse ;**
- les critères écologiques pris en compte pour offrir une réduction de la taxe au tonnage devraient être plus variés et ambitieux.**

Appréciation générale

Prévue à l'origine dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises, l'introduction d'une taxe au tonnage en droit suisse en avait été sortie pour ne pas compliquer le projet. Maintenant que cette réforme est entrée en vigueur, il est tout à fait opportun de remettre cette question sur la table.

Même sans frontières maritimes, la Suisse est au 4^{ème} rang du commerce maritime en Europe et au 9^{ème} rang dans le monde¹. Sa flotte compte plus de 900 navires et représente 20% des déplacements commerciaux dans le monde. Cette flotte se répartit entre 55 entreprises de navigation maritime, qui emploient 2000 personnes. D'après une étude de l'Institut CREA de Lausanne, l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse pourrait augmenter le volume de tonnage de sa flotte et donc les emplois qui y sont liés de 160%. Ces 3200 emplois supplémentaires rapporteraient 84 millions d'impôts et 96 millions de contributions sociales².

La Suisse compte aussi environ 550 sociétés de négoce des matières premières, qui emploient 10 000 personnes³. La taxe au tonnage pourrait aussi s'appliquer à leurs éventuelles activités de transport maritime de marchandises, si la condition de l'art. 74 al. 1 P-LIFD était assouplie (voir ci-dessous). Cela permettrait de renforcer la position de la Suisse en tant que « hub » du commerce international et compenserait un peu la perte des régimes fiscaux spéciaux pour les sociétés de négoce.

Comme indiqué dans le rapport explicatif en pages 10 et 11, 21 Etats membres de l'UE et plusieurs nations maritimes éminentes, comme la Chine, le Japon et les Etats-Unis ont introduit une taxe au tonnage dans leur ordre juridique. Tant la Commission européenne que l'OCDE ont confirmé qu'il ne s'agit pas là d'une pratique fiscale dommageable. La Suisse a donc tout intérêt à se doter d'une taxe au tonnage pour rester compétitive face à ses concurrents.

Constitutionnalité d'une taxe au tonnage

L'OREF estime que la question de la constitutionnalité du projet est importante. Il convient d'en examiner la portée en l'espèce (I.), mais aussi de souligner les conséquences concrètes d'un défaut de constitutionnalité qui pourrait être constaté après l'adoption du projet par le Parlement (II).

I. Constitutionnalité du projet

Le rapport explicatif mentionne les avis divergents des Prof. Danon et Oberson dans leurs expertises respectives des 3 juin 2015 et 12 août 2015, réalisées dans le contexte de la RIE III. Sans vouloir trancher cette controverse, l'OREF relève que le Prof. Danon a présenté une opinion plus nuancée dans ses publications récentes, où il indique que l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse pourrait être possible au titre d'incitation

¹ Cf. <https://www.shipowners.ch>.

² Cf. [rapport explicatif](#), p. 31 et [l'étude](#) susmentionnée, p. 58.

³ Cf. <https://www.stsa.swiss/know/key-figures>.

extra-fiscale fondée sur l'art. 103 Cst. (« politique structurelle »)⁴. Le Prof. Oberson a quant à lui maintenu sa position initiale dans un article publié dans les Archives⁵.

La "divergence" entre les deux opinions reposerait donc à ce stade fondamentalement sur la seule question de savoir si la taxe au tonnage est (déjà) admissible sous l'angle de l'art. 127 Cst., ou s'il convient de pouvoir fonder cette taxe sur une norme constitutionnelle spécifique en tant que mesure à but extra-fiscal. Le rapport mentionne à cet égard les art. 101 ou 103 Cst.

On rappellera que la taxe au tonnage n'est pas un nouvel impôt, mais qu'il s'agit d'une modalité particulière de calcul de l'impôt sur le bénéfice des personnes morales⁶. Au lieu de se fonder sur le solde du compte de résultat, le bénéfice net de l'entreprise serait calculé à partir du tonnage net du bateau. Dans ce sens, le fondement constitutionnel pour la taxe au tonnage se trouve déjà à l'art. 128 Cst, qui permet à la Confédération de prélever un impôt sur le bénéfice d'un taux maximal de 8.5% pour les personnes morales.

La question qui se pose est celle de savoir si les modalités particulières de calcul de l'impôt sur le bénéfice, à savoir sur la base du tonnage net, pour une certaine catégorie de contribuables, définis à l'art. 73 al. 1 P-LIFD, est compatible avec l'art. 127 al. 2 Cst., qui définit les principes régissant l'imposition⁷. Ces principes sont ceux de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique. Ils ne sont pas définis dans la Constitution fédérale et doivent donc faire l'objet d'une interprétation. Il est admis que le législateur dispose à cet égard d'une grande liberté d'appréciation pour leur mise en œuvre dans chaque cas concret.

Selon l'OREF, la taxe au tonnage ne heurte pas nécessairement les principes régissant l'imposition contenus à l'art. 127 al. 2 Cst., dès lors que l'application de ce régime peut s'expliquer par des motifs objectifs et qu'il ne conduit pas à l'absence de taxation d'un groupe de contribuables. Ce régime constitue en outre le standard international en matière d'imposition des sociétés de shipping. Il existe certes une problématique liée au respect du principe de l'imposition selon la capacité économique. Dans le régime de la taxe au tonnage, le contribuable n'est pas soumis à l'impôt sur le bénéfice en fonction du résultat du solde du compte de résultat (art. 58 al. 1 let a LIFD), mais en fonction du tonnage net, à savoir sa capacité (théorique) de transport. Cet indicateur semble moins précis que le solde du compte de résultat pour refléter la capacité économique de la société maritime, et donc pour l'imposition en conformité avec cette capacité économique. On peut toutefois relever les deux points suivants :

⁴ Robert Danon, La question de l'introduction d'une taxe au tonnage en droit fiscal suisse, in Revue européenne et internationale de droit fiscal, N2016/1, p.99; Robert Danon, La taxe au tonnage, Conformité internationale et constitutionnelle en droit suisse, IFF 2016, pp. 27ss.

⁵ Xavier Oberson, La constitutionnalité de l'introduction d'une taxe au tonnage en Suisse dans le cadre de la troisième réforme de l'imposition des entreprises (RIE III), Archives 84/8 (2015/2016), p. 513

⁶ Respectivement de l'impôt sur le revenu pour les personnes physiques indépendantes qui peuvent également opter pour ce régime, selon l'art. 18 al. 3^{bis} P-LIFD.

⁷ Cet article dispose que : "*Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés*".

- D'une part, le droit fiscal prévoit déjà des entorses au principe de la capacité économique en ce sens que la société est taxée chaque année, selon le principe de périodicité, et non pas seulement à la fin de son existence sur le bénéfice total réalisé par celle-ci (principe du "*Totalgewinn*"⁸). Le principe de périodicité constitue ainsi une limite importante au principe de l'imposition du bénéfice total, qui semble être le plus juste d'un point de vue purement économique. Le droit fiscal prévoit également certaines corrections pour des motifs extra-fiscaux (politiques ou autres), par exemple la non déductibilité des amendes (art. 59 al. 1 let a LIFD) ou des commissions occultes (art. 59 al. 2 LIFD), qui constituent pourtant bien des charges effectives (économiques) de la société.
- D'autre part, le principe de l'imposition selon la capacité économique vise à protéger la personne morale contre une imposition non conforme à ce principe, à savoir une imposition qui surviendrait en l'absence de capacité économique ou qui anéantirait une capacité économique existante⁹. En l'espèce, l'application de la taxe au tonnage résulte d'un choix du contribuable (option). Ce régime peut conduire à une imposition plus favorable ou moins favorable que l'imposition selon le régime ordinaire. Selon l'OREF, le contribuable ne pourrait toutefois pas invoquer une violation du principe de sa capacité économique dans ce second cas, puisque l'imposition moins favorable résulterait uniquement de son choix.

En conclusion, l'OREF retient que l'introduction d'une taxe au tonnage, applicable à un groupe de contribuables bien déterminés, pourrait rester compatible avec les principes régissant l'imposition (art. 127 al. 2 Cst.), sans qu'il soit nécessaire de recourir à un fondement constitutionnel séparé (art. 101 ou 103 Cst.) pour permettre l'introduction d'une mesure à but extra-fiscal.

II. Conséquences en cas d'inconstitutionnalité du projet

L'examen de la constitutionnalité du projet est important, dès lors que le législateur se doit de respecter le cadre constitutionnel lorsqu'il adopte de nouvelles lois. Cela vaut aussi bien pour le législateur fédéral que pour le législateur cantonal. A la différence des lois cantonales, les lois fédérales ne peuvent pas être revues par le Tribunal fédéral. Notre Haute Cour ne peut en effet que constater, le cas échéant, qu'une loi fédérale viole la Constitution, mais il est néanmoins contraint de l'appliquer en vertu de l'art. 190 Cst.

En l'espèce, le régime de la taxe au tonnage serait introduit dans des lois fédérales, à savoir la LIFD et la LHID. Ce régime ne pourrait donc pas être invalidé postérieurement par le Tribunal fédéral, qui sera tenu de les appliquer conformément à l'art. 190 Cst. Il en ira de même pour les lois cantonales adoptées sur la base de la LHID, à tout le moins dans la mesure où ces lois reprennent le texte de la LHID. On notera en revanche qu'une constatation d'inconstitutionnalité par le Tribunal fédéral pourrait entraîner une réforme de la loi, qui pourrait provenir directement du Parlement ou à la suite du dépôt d'une initiative populaire.

⁸ Voir à cet égard notamment Robert Danon, CR LIFD, 2^e ed 2017, N. 82ss ad art. 57, 58 LIFD.

⁹ Voir Marin Kocher, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen, 2018, p. 493, et les références citées.

Objet de la taxe au tonnage (art. 73 P-LIFD)

L'OREF n'a pas de remarques particulières quant à la définition des activités qui peuvent être soumises à la taxe au tonnage. Le fait d'écrire « Seuls peuvent être soumis » à l'alinéa 1 de l'art. 73 P-LIFD semble cependant trop limitatif. Nous proposons d'écrire plutôt « Peuvent notamment être soumis », ce qui permettra de préciser le champ exact des activités dans une ordonnance.

Par ailleurs, on constate que pour un même navire de mer, plusieurs sociétés pourront opter pour la taxe au tonnage : celle qui le loue « au voyage » ou « au temps », et celle qui l'exploitera pour transporter des marchandises ou des personnes dessus. On peut se demander si l'affrètement coque nue ne pourrait pas aussi bénéficier de la taxe au tonnage, dans le cadre d'une exception *de minimis*, notamment au sein du même groupe de sociétés.

L'alinéa 4 de l'art. 73 P-LIFD appelle en outre quelques questions de notre part :

1. Est-ce que fixer un plafond à 50% des « bénéfices résultant de l'exploitation du navire » est cohérent ?

Nous sommes d'avis que la prise en compte du chiffre d'affaires, en lieu et place du bénéfice afférent à l'exploitation du navire, est plus appropriée et permet d'appréhender plus globalement l'activité de la société. La prise en compte du chiffre d'affaires se justifie, selon nous, pour des raisons de simplification administrative, notamment quant à l'allocation des charges et permet d'assurer une certaine cohérence dans la détermination des recettes éligibles ou non à la taxe au tonnage, comme, à titre comparatif, dans le cadre de la taxe sur la valeur ajoutée.

2. Comment le taux de 50% a-t-il été défini et paraît-il admissible ?

Ce taux résulte de multiples décisions rendues par la Commission européenne. Ce taux est appliqué en pratique et est codifié dans plusieurs législations d'Etats européens. Le fait de reprendre ce taux dans le projet de loi permet d'assurer une certaine cohérence et uniformisation, de sorte qu'à notre sens ce taux est admissible et justifiable.

3. Comment qualifier les activités d'accessoires et faut-il les énumérer ?

Nous estimons qu'il paraît trop restrictif de restreindre le champ d'application de l'art. 73, al. 4 P-LIFD aux bénéfices provenant des activités accessoires exercées « à bord du navire ». Nous recommandons d'introduire le terme « principalement » exercées à bord du navire, afin de tenir compte aussi de certaines activités en lien avec l'exploitation du navire mais effectuées en tout ou partie au sol (par exemple transport des passagers ou des marchandises de leur point d'origine au navire). Les activités accessoires pourraient alors être décrites plus précisément dans l'ordonnance.

Exigence minimale relative au port du pavillon (art. 74 P-LIFD)

Dans sa communication en date du 17 janvier 2004 portant sur les orientations communautaires sur les aides d'Etats au transport maritime¹⁰, la Commission européenne précise que l'objectif des aides d'Etat (comme la taxe au tonnage), dans le cadre de la politique commune des transports maritimes, est de promouvoir la compétitivité des flottes communautaires sur le marché mondial des transports maritimes. A ce titre, la Commission européenne exige, d'une manière générale, l'existence d'un lien entre les régimes d'allégement fiscal et le pavillon d'un Etat membre. L'objectif de tout régime d'allégement fiscal est d'encourager l'inscription des pavillons dans les registres des Etats membres ou leur transfert vers ceux-ci.

Pour les flottes comprenant aussi des navires battant d'autres pavillons, la Commission précise que si un régime d'allégement fiscal peut être accordé, « les Etats membres doivent s'assurer que les entreprises bénéficiaires s'engagent à augmenter ou au moins à maintenir sous le pavillon d'un Etat membre la part de tonnage qu'elles exploiteront sous ce pavillon ».

Le projet de loi reprend à l'article 74, al. 1 P-LIFD ce même critère, exigeant que « 60% au moins du tonnage de la flotte du contribuable qui l'exploite [soit] inscrit dans le registre des navires suisses ou dans le registre des navires d'un Etat membre de l'Espace économique européen ».

Si la Commission fait référence à un taux de 60% dans sa communication en date du 17 janvier 2004, elle précise que l'exigence de maintenir ou d'augmenter la part de la flotte sous pavillon communautaire n'est pas applicable aux entreprises exploitant au moins 60% de leur tonnage sous un pavillon communautaire. Ce taux de 60% est par conséquent un seuil au-dessus duquel le critère de la part de tonnage sous pavillon communautaire n'est plus appliqué, et non une condition stricte d'accès à la taxe au tonnage.

Par conséquent, et au regard de ce qui précède, l'application d'un taux de 60% tel qu'envisagé dans le projet de loi, apparaît comme très élevé, et pourrait avoir des effets préjudiciables sur la compétitivité du régime suisse par rapport aux autres régimes européens. Pour cette raison, nous préconisons l'application d'un taux inférieur, tout en s'assurant que ce dernier soit compris dans l'intervalle des taux appliqués par les Etats membres de l'Espace économique européen (entre 10% et 25%).

De plus, il nous semble inapproprié de définir ce taux de manière isolée, sans prendre en compte d'autres facteurs, comme par exemple l'attractivité et les caractéristiques du pavillon suisse, ou la tolérance accordée aux entreprises en cas de non-respect de ce pourcentage à la fin de chaque période fiscale. Une application stricte de ce seuil plaiderait ainsi en faveur d'un taux minimum faible, c'est-à-dire se situant vers le bas de l'intervalle des taux appliqués par les Etats membres de l'EEE.

¹⁰ Communication C(2004) 43 de la Commission — Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime 2004/C 13/03)

Par conséquent, et compte tenu des éléments mentionnés ci-dessus, il semblerait judicieux de seulement faire référence dans le texte de la loi à l'application d'un seuil minimum en ce qui concerne la part de la flotte battant pavillon suisse ou communautaire, sans en préciser le pourcentage. Le pourcentage devra être défini dans l'ordonnance, permettant ainsi une certaine souplesse, notamment dans le cas où ce taux doit être modifié dans le futur en fonction de l'évolution des autres facteurs précités.

Aspects environnementaux (art. 75 P-LIFD)

Selon la performance écologique du navire, le projet de loi propose une réduction de la base de calcul du bénéfice déterminé en fonction du tonnage, cette réduction étant limitée à 20% au maximum (art. 75, al. 3 P-LIFD).

Sur ce point, et considérant la politique environnementale dynamique et ambitieuse de la Suisse, il nous semblerait opportun de chercher à aligner cette politique avec les critères écologiques de la taxe au tonnage.

A ce titre, nous notons que le projet de loi définit les performances écologiques d'un navire de mer principalement au travers de son système de propulsion et de ses émissions atmosphériques polluantes.

Il nous semblerait intéressant de chercher à étendre les critères écologiques à d'autres aspects environnementaux, comme par exemple le traitement des eaux de ballast, le traitement des eaux usées et des déchets émis par les navires, qui peuvent être importants pour les navires de croisière, ou le bruit qu'ils émettent.

Afin de pouvoir faire évoluer ces critères écologiques dans le futur, notamment pour tenir compte de l'évolution attendue des technologies, nous proposons de définir ces critères directement dans l'ordonnance. A noter aussi que chaque navire a des caractéristiques différentes (croisière, tanker, porte-containers), et que les critères écologiques devraient en tenir compte.

Concernant le taux de réduction de 20%, et compte tenu de ce qui précède, il pourrait être intéressant d'appliquer des taux de réduction progressifs, allant par exemple de 20% à 50%, en fonction des critères mis en œuvre par les contribuables. Ce mécanisme pourrait être une façon de motiver les contribuables à adopter les critères écologiques les plus ambitieux.

Enfin, il pourrait être envisagé de mettre en place un système de bonus-malus, permettant aussi de pénaliser les contribuables dont les navires ne respecteraient pas les critères environnementaux définis par la Suisse ou par l'Organisation Maritime Internationale. Ce système incitatif viserait à ajuster à la baisse, comme à la hausse, le montant d'impôt à payer.

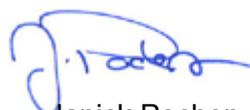
* * *

En vous remerciant par avance de l'attention que vous porterez à la présente, nous vous prions d'agréer, Monsieur le Conseiller fédéral, l'expression de notre très haute considération.

ORDRE ROMAND DES
EXPERTS FISCAUX DIPLOMES



Marc Nicolet
Président



Janick Pochon
Membre

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD

Eigerstrasse 65
3003 Bern

Zustellung als PDF- und Word-Dokument per E-Mail an vernehmlassungen@estv.admin.ch

Zürich, 17. Mai 2021

VERNEHMLASSUNGSANTWORT: BUNDESGESETZ ÜBER DIE TONNAGESTEUER AUF SEESCHIFFEN

Sehr geehrte Damen und Herren

Die Reederei Zürich AG begrüsst die Vernehmlassung zum "Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen". Unsere Branche und die Schweiz als deren Standort benötigen ein solches Besteuerungskonzept. Es verleiht Wettbewerbsfähigkeit, Qualitätsverbesserungen und Innovation.

In seinen Grundzügen unterstützen wir den Gesetzesentwurf zur Einführung einer Tonnagesteuer für Hochseeschiffe. Das Konzept muss jedoch in einigen entscheidenden Punkten angepasst werden. Um die Vorlage in Einklang mit internationalen Bestimmungen und Leitlinien zu bringen und um Missbrauch auszuschliessen, empfehlen wir Korrekturen und Präzisierungen (S. 3 u. F.).

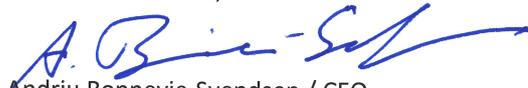
Die Reederei Zürich AG, seit ihrer Gründung im Jahre 1995 in Zürich beheimatet, betreibt zurzeit eine Flotte von sechs Hochseeschiffen (Massenschüttgutfrachter), alle davon unter Schweizer Flagge. Als Managementgesellschaft ist die Reederei für den technischen, operativen, sowie wirtschaftlichen Betrieb der weltweit operierenden Schiffe zuständig. Dies beinhaltet Crewing, Wartung/Unterhalt, Einkauf, Einhaltung von internationalen und nationalen Regularien, Vercharterung, usw. Im Firmensitz in Zürich beschäftigt die Reederei acht Angestellte und weltweit 150 Seeleute.

Die Tonnagesteuer schafft für die in der Schweiz beheimateten Schifffahrtsunternehmen gleich lange Spiesse wie für die Konkurrenz im (nahen) Ausland. Die sechs von der Reederei Zürich AG betriebenen Hochseeschiffe sind im Besitz von Firmen der gleichen Holding-Gesellschaft. Der Kauf dieser Schiffe ist durch Bundesbürgschaften gestützt. So konnten bisher Nachteile einer fehlenden Tonnagesteuer wettgemacht werden. Die Bundesbürgschaften fallen bald weg. Um weiterhin wirtschaftlich aus der Schweiz heraus operieren zu können, ist die Einführung der Tonnagesteuer unabdingbar.

Übergeordnet gilt: die globale wirtschaftliche Lage bleibt für die Hochseeschifffahrt seit der letzten Finanzkrise kritisch (wenn auch in den letzten Monaten ein Aufschwung stattfand). Die Tonnagesteuer ist für die Hochseeschifffahrt wesentlich; für Steuerbehörden schafft sie Sicherheit bei einfacher Anwendung. Ohne die Tonnagesteuer gibt es für unsere Branche in der Schweiz keine Zukunft. Die Schweiz soll dem Beispiel der anderen Länder folgen.

Bei allfälligen Fragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüsse,

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'A. Bonnevie-Svendsen'.

Andriu Bonnevie-Svendsen / CEO

ARTIKEL-ANALYSE DES ENTWURFS

Die konsolidierte Fassung der vorgeschlagenen Änderungen ist am Schluss des Dokumentes beigelegt.

Die Gesetzesartikel aus der Vorlage sind nachstehend *kursiv* aufgeführt.

Die vorgeschlagenen Änderungen sind **fett** gedruckt und mit «neu» gekennzeichnet.

BUNDESGESETZ VOM 14. DEZEMBER 1990 ÜBER DIE DIREKTE BUNDESSTEUER

Art. 18, Abs. 3bis

^{3bis} *Unterliegt ein Seeschiff der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 73-77 sinngemäss anwendbar.*

Art. 18, Abs. 3bis neu

^{3bis} **Unterliegt ein Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 73-77 sinngemäss anwendbar.**

Anmerkungen Art. 18, Abs. 3bis neu: Aus dem Entwurf geht nicht eindeutig hervor, ob die Bestimmung auch für Einzelunternehmer gelten würde. Durch die Bezugnahme auf die Art des Unternehmens und nicht auf die Art der verwendeten Vermögenswerte erweitert der vorliegende Wortlaut den Anwendungsbereich der Vorschrift auf alle Selbstständigen, unabhängig davon, ob sie ihre Tätigkeit in Form eines Einzelunternehmens oder einer Schifffahrtsgesellschaft ausüben.

Art. 58a Tonnagesteuer

Der Wortlaut dieses Artikels bedarf keines Kommentars unsererseits.

Dritter Titel: TonnagesteuerArt. 73 GegenstandArt. 73, Abs. 1

¹ *Der Tonnagesteuer unterstellt werden können ausschliesslich Seeschiffe, die zu folgenden Zwecken betrieben werden:*

- a. Gütertransport;*
- b. Personentransport;*
- c. Rettungs- und Unterstützungsdienste;*
- d. Kabel- und Rohrverlegung;*
- e. Errichtung von Offshore-Bauwerken;*
- f. wissenschaftliche Meeresforschung.*

Artikel 73, Abs. 1 neu

¹ Auf Antrag können ausschliesslich berechnete Schiffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer unterstellt werden, deren Tätigkeiten unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, insbesondere:

- a. Gütertransport;**
- b. Passagiertransport, einschliesslich Kreuzfahrtschiff-Aktivitäten;**
- c. Schlepp-, Rettungs- und Unterstützungsdienste;**
- d. Kabel- und Rohrverlegung;**
- e. Errichtung und Unterhalt von Offshore-Bauwerken;**
- f. Zeitcharter- oder Bareboat-Charter-Aktivitäten;**
- g. technisches Management von Schiffen, einschliesslich Besatzungsmanagement;**
- h. wissenschaftliche Meeresforschung, einschliesslich seismographischer Aktivitäten.**

Anmerkungen Absatz 1 neu: Nur Tätigkeiten, ob Haupt- oder Nebentätigkeiten, die unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, sollten von der Tonnagesteuer erfasst werden. Dieser Bezug ermöglicht es, eine missbräuchliche Nutzung der Steuerregelung für Aktivitäten z.B. auf dem Binnengewässer zu vermeiden. Aktivitäten zwischen einem Meereshafen und dem Rhein sollten dabei als zulässig eingestuft werden.

Die Liste der in Artikel 73 Absatz 1 genannten Tätigkeiten sollte nicht erschöpfend sein.

Gemäss den Leitlinien der EU können Unternehmen, die in einem Mitgliedstaat niedergelassen sind und das Management von Besatzungen und das technische Management von Schiffen sicherstellen, die Tonnagesteuer anwenden.

Schiffsmanagementgesellschaften sind juristische Personen, die verschiedene Dienstleistungen für Schiffseigner erbringen, wie z. B. technische Kontrolle, Einstellung und Ausbildung der Besatzung, Besatzungsmanagement und Schiffsbetrieb.

Die oben genannten Tätigkeiten werden in der Regel von den Reedereien selbst erbracht. Diese Tätigkeiten können aber auch an Drittfirmen ausgelagert werden. Wie die Europäische Kommission in den Leitlinien der EU festhält, tragen Schiffsmanagementgesellschaften zur Erbringung "sicherer und umweltfreundlicher Seeverkehrsdienstleistungen" bei. Die steuerliche Gleichbehandlung zwischen Unternehmen, die diese Tätigkeiten intern ausführen, und Unternehmen, die diese Tätigkeiten auf der Grundlage von Unteraufträgen ausführen, ist aufrechtzuerhalten. Deshalb ist es legitim, den Anwendungsbereich der schweizerischen Tonnagesteuer auf Schiffsmanagementtätigkeiten, einschliesslich das Besatzungsmanagement, das technische Management und das kommerzielle Management, auszuweiten.

Verschiedene EU-Staaten erheben eine Tonnagesteuer auf Schiffsmanagementgesellschaften.

Wir schlagen vor, bestimmte Aktivitäten genauer zu definieren. Der Unterhalt von Offshore-Strukturen (und nicht nur der Bau) sollten ebenfalls der Tonnagesteuer unterliegen. Schliesslich sollte die wissenschaftliche Meeresforschung um seismografische Aktivitäten erweitert werden.

Ein besonderer Punkt bezieht sich auf die Leasingaktivitäten. Die Swiss Shipowners Association teilt die Auffassung des Eidgenössischen Finanzdepartements, wonach die Bareboat-Vercharterung eines Schiffes

als solche nicht als Schiffsbetriebstätigkeit angesehen werden kann und einer «*Leasingtätigkeit gleichkommt*» (Bericht Seite 24). Nach dem Vorbild einiger Staaten der EU erscheint es jedoch angemessen, unter bestimmten Bedingungen den Einbezug von Bareboat-Leasing-Tätigkeiten in die Tonnagesteuer zuzulassen. Diese Bedingungen sollten in der Verordnung definiert werden. Auch Bareboat-Leasingverträge, die zwischen Unternehmen derselben Gruppe abgeschlossen werden, sind einzubeziehen. Darüber hinaus könnten quantitative Kriterien festgelegt werden, um sicherzustellen, dass die Haupttätigkeit des Steuerpflichtigen die betriebliche Nutzung von Schiffen ist, wobei die Bareboat-Chartertätigkeit nebensächlich bleibt.

Schliesslich ist wichtig, den fakultativen Charakter der Tonnagesteuer zu präzisieren (Hinzufügen von: "Auf Antrag").

Art. 73, Abs. 2 und 3

² *Steuerpflichtig ist die Person, die das Schiff betreibt.*

³ *Als Betrieb gelten die Bereederung, die Befrachtung und die Vercharterung des Schiffs. Der Bundesrat umschreibt den Betrieb näher.*

Art. 73, Abs. 2 und 3 streichen und in Art. 74 integrieren

Anmerkungen zu den Absätzen 2 und 3: Da Artikel 73 den Anwendungsbereich der Tonnagesteuer betrifft, wird vorgeschlagen, die Absätze 2 und 3 aus Gründen der Kohärenz zu streichen und in Artikel 74 Voraussetzung zu integrieren.

Art. 73, Abs. 4

⁴ *Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten an Bord unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern er höchstens 50 Prozent des Gewinns aus dem Betrieb des Schiffes beträgt.*

Wir empfehlen Art 73, Abs 4 mit folgendem Art. 73, Abs. 2 neu zu ersetzen:

Art. 73, Abs. 2 neu:

² Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffes. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten, der in einem wesentlichen Zusammenhang mit den in Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten steht, unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern der Umsatz dieser Nebentätigkeiten höchstens 50 Prozent des Umsatzes aus dem Betrieb des Schiffes beträgt. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung dieses Absatzes fest.

Anmerkungen zu Absatz 2 neu: Nach dem Vorbild anderer derzeit geltender Tonnagesteuersysteme erscheint es uns angemessen, den Charakter von Nebentätigkeiten sowohl anhand von qualitativen als auch von quantitativen Kriterien zu definieren. Darüber hinaus könnte in der Verordnung eine nicht abschliessende Liste von Nebentätigkeiten geführt werden. Dieser Ansatz wäre auch mit Artikel 8 des

OECD Musterabkommens über Steuern vereinbar.

Das Qualifikationskriterium sollte sich unseres Erachtens auf den wesentlichen Zusammenhang beziehen, der mit den in Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten bestehen muss.

Hinsichtlich des quantitativen Kriteriums hat sich der quantitative Vergleich dieser Nebentätigkeiten mit dem Kerngeschäft auf den Umsatz und nicht auf den Gewinn zu beziehen. *Die Swiss Shipowners Association* teilt die Haltung des Eidgenössischen Finanzdepartements bei der Festlegung der 50 %-Grenze und ist der Ansicht, dass ein Überschreiten dieser Grenze durch eine vermeintliche Nebentätigkeit de facto dazu führen würde, die Natur der vermeintlichen Haupttätigkeit in Frage zu stellen. Wir weisen darauf hin, dass dieses quantitative Kriterium als nicht ausschliesslicher Faktor bei der Analyse des Nebentätigkeitscharakters einer Tätigkeit zu betrachten ist.

Zu der vom Eidgenössischen Finanzdepartement erstellten Analyse über die Einnahmen aus Casinos an Bord von Kreuzfahrtschiffen macht die *Swiss Shipowners Association* folgende Anmerkungen¹. Gemäss Art. 4 des Bundesgesetzes über die Seeschifffahrt von 1953² gilt: «Auf hoher See gilt an Bord schweizerischer Seeschiffe ausschliesslich schweizerisches Bundesrecht. In Territorialgewässern gilt an Bord schweizerischer Seeschiffe schweizerisches Bundesrecht, soweit nicht der Uferstaat sein Recht zwingend anwendbar erklärt». Darüber hinaus werden in der Praxis und aus Gründen der Vereinfachung Casinos in der Regel geschlossen, sobald sich das Schiff in den Hoheitsgewässern eines Staates befindet oder im Hafen liegt. Casinos sind generell nur in internationalen Gewässern geöffnet.

Aufgrund dieses Art. 4 des Bundesgesetzes über die Seeschifffahrt unterliegen Casinotätigkeiten, die an Bord eines nicht unter Schweizer Flagge fahrenden Schiffes ausgeübt werden, nicht den Bestimmungen der Bundesverfassung. Folglich können unabhängig davon, wo diese Tätigkeiten ausgeübt werden (auf hoher See oder in den Hoheitsgewässern eines Staates), die auf diesem Schiff ausgeübten Casinotätigkeiten nicht der Genehmigungspflicht und der Glücksspielsteuer nach Artikel 106 der Verfassung unterliegen. Folglich stellt Artikel 106 kein Hindernis für die Anwendung der Tonnagesteuer dar.

Bei Schiffen, die unter Schweizer Flagge fahren, ist gemäss Artikel 4 des Bundesgesetzes über den Seeverkehr Bundesrecht anzuwenden. Für den Betrieb eines Casinos an Bord eines Kreuzfahrtschiffes, das unter Schweizer Flagge fährt, sollte in erster Linie eine Konzession erforderlich sein. Nach §2 des Art. 106 der Bundesverfassung (BV) erhebt der Bund aber "eine ertragsabhängige Spielbankenabgabe; diese darf 80 Prozent der Bruttospielerträge nicht übersteigen." Das Einbeziehen von Casinogewinnen in die Tonnagesteuer scheint diese verfassungsrechtliche Anforderung zu erfüllen.

Art. 73, Abs. 5

Der Wortlaut bedarf keines Kommentars, der Absatz wird jedoch neu als Absatz 3 geführt.

Art. 74 Voraussetzung

¹ Seiten 24 und 25 des erläuternden Berichts

² SR 747.30

Wir empfehlen einen neuen Absatz mit folgendem Wortlaut:

Art. 74 Abs. 1 neu

¹ Schiffahrtsunternehmen im Sinne von Artikel 73 Absatz 1 sind Unternehmen, die eine Flotte besitzen oder betreiben, deren kommerzielles und strategisches Management in der Schweiz erfolgt.

Anmerkungen zu Art. 74, Abs. 1 neu: Da Art. 74 die Voraussetzungen für die Anwendung der Tonnagesteuer betrifft, sollte ein Absatz über die Definition von Schiffahrtsunternehmen eingefügt werden, in dem ausdrücklich auf den Begriff des kommerziellen und strategischen Managements sowie auf ihren Standort in der Schweiz Bezug genommen wird.

Der Begriff des kommerziellen und strategischen Managements ermöglicht es, die wirtschaftliche Verbindung zwischen dem Betreiber und dem Bund zu definieren, wodurch die Tonnagesteuer mit den von der OECD definierten Grundsätzen der Besteuerung nach der Substanz vereinbar ist. Ferner: dieses Merkmal der Tonnagesteuer stimmt auch mit den Bestimmungen von Artikel 8 des OECD-Musterabkommens für Steuern überein.

Art. 74, Abs. 1

¹ Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass mindestens 60 Prozent der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe oder eines Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums eingetragen sind.

Artikel 74, Abs. 2 neu (neue Nummerierung als Folge des neuen ersten Absatzes)

² Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass ein Mindestprozentsatz der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe, eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums oder eines Staates, der mit der Schweiz ein Freihandelsabkommen mit Gegenseitigkeitsklausel abgeschlossen hat, eingetragen sind. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung fest.

Anmerkungen zu Absatz 2 neu: Der Absatz in der Vorlage ist in seinem Wortlaut sehr restriktiv und benachteiligt die Mehrheit der Schweizer Schiffahrtsunternehmen. Viele Betreiber haben eine Flotte, die auf "Zeitcharter" läuft, welche für variable Zeiträume definiert sind, von ein paar Tagen bis zu mehreren Jahren. Es kann daher für einen Betreiber schwierig, wenn nicht gar unmöglich sein, ein bestimmtes und hohes Ziel für den Anteil der Flotte unter Schweizer oder EWR-Flagge zu erreichen. Eine Bedingung im Einklang mit den EU-Leitlinien, wie sie im erläuternden Bericht auf Seite 16 erwähnt wird, bietet die erwünschte Flexibilität.

Art 74, Abs. 2

² Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die von der steuerpflichtigen Person betrieben werden. Dieser Absatz sollte das Eigentum beinhalten und unserer Ansicht nach unter Abs. 4 erwähnt werden.

Art. 74, Abs. 4 neu

⁴ Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die sich im Eigentum von der steuerpflichtigen Person befinden oder von dieser betrieben werden.

Wir schlagen einen neuen Art. 74, Abs. 3 mit folgendem Wortlaut vor:

Art. 74, Abs. 3 neu

³ Ein vom Bundesrat festgelegter Mindestprozentsatz der Flottentonnage muss sich rechtlich oder wirtschaftlich im Besitz der Schifffahrtsgesellschaft befinden oder von dieser direkt betrieben werden.

Anmerkungen zu Absatz 3 neu: Gemäss den Leitlinien der EU können nur Schiffseigner, die ihre eigenen Schiffe betreiben, sowie andere Betreiber wie Charterer und Schiffsmanager von der Tonnagesteuer profitieren. Um Missbräuche auszuschliessen und gleichzeitig das Ziel der Entwicklung einer schweizerischen oder gemeinschaftlichen Flotte zu verfolgen, sollte eine Bestimmung über das Eigentum an Schiffen aufgenommen werden. Die Bedingungen für das Eigentum sind per Verordnung festzulegen.

Art 74, Abs. 3

³ *Massgebender Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung ist der letzte Tag der Steuerperiode.*

Art. 73, Abs. 3: Streichen

Anmerkungen zu Absatz 3 der Vorlage: Dieser Absatz ist zu restriktiv und berücksichtigt die Besonderheiten der maritimen Industrie nicht. Für Schifffahrtsunternehmen, die auf dem "Spotmarkt" operieren, ist es nicht möglich, einen genauen und stabilen Prozentsatz von Schiffen vorherzusagen, die eine bestimmte Flagge führen werden. Um dieser Besonderheit Rechnung zu tragen, ist es daher sinnvoller, die Einhaltung dieser Bedingung über einen relativ langen Zeitraum zu bewerten. In jedem Fall scheint diese Bedingung nicht in den Bereich der Gesetzgebung zu fallen, weshalb die Festlegung der Anwendungsbedingungen in der Verordnung erfolgen soll.

Art. 74, Abs. 4

⁴ *Der Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.*

Dieser Absatz bedarf keines Kommentars, sollte aber unter Abs. 5 geführt werden.

Wir schlagen einen neuen Art. 74, Abs. 6 mit folgendem Wortlaut vor:

Art 74, Abs. 6 neu

⁶Der Bundesrat bestimmt den massgebenden Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung.

Art. 75 Berechnung

Art. 75, Abs. 1

Der Wortlaut bedarf keines Kommentars

Art. 75, Abs. 2

Der Wortlaut bedarf keines Kommentars

Wir schlagen einen neuen Art. 75, Abs. 3 mit folgendem Wortlaut vor:

Artikel 75, Abs. 3 neu

³Der steuerpflichtige Reingewinn von Steuerpflichtigen, die Tätigkeiten des technischen Managements einschliesslich des Besatzungsmanagements im Sinne von Art. 73 Abs. 1 Buchstabe g ausüben, entspricht 25 Prozent des nach Abs. 2 ermittelten Gewinns.

Anmerkungen zu Absatz 3 neu: Mit Art. 73 Abs. 1 sollen die Tätigkeiten des technischen Managements von Schiffen, einschliesslich des Managements von Besatzungen, in den Anwendungsbereich der Tonnagesteuer einbezogen werden. Der Umsatz von Managementgesellschaften für ein bestimmtes Schiff fällt wesentlich geringer aus als jener von Betreibern. Dies rechtfertigt, dass die anzuwendende Steuerbemessungsgrundlage etwa 25 Prozent derjenigen entspricht, die für den Schiffseigner für dasselbe Schiff oder dieselbe Tonnage gilt. Dies steht im Einklang mit den Leitlinien der EU und wird von einigen Mitgliedstaaten der EU angewendet.

Art. 75, Abs. 3

³Der steuerbare Reingewinn wird um maximal 20 Prozent ermässigt, wenn das Antriebssystem des Schiffs bestimmte ökologische Anforderungen erfüllt und insbesondere geringe Luftverunreinigungen verursacht. Der Bundesrat legt die Anforderungen und die Höhe der Ermässigung im Einzelnen fest.

Art. 75, Abs. 4 neu (neue Nummerierung als Folge des eingefügten neuen Absatzes 3)

⁴Der Bundesrat kann die Skala nach Absatz 2 aufgrund von Umweltkriterien nach unten oder oben anpassen, jedoch nicht um mehr als 50 Prozent.

Anmerkungen zu Absatz 4 neu: Der bisherige Absatz 3 ist in seiner jetzigen Formulierung zu eng gefasst. Die Bezugnahme auf das Antriebssystem des Schiffes als einzigen Parameter für die ökologische Verbesserung ist zu restriktiv und benachteiligt Schiffe, die gemäss weiteren Kriterien verbessert wurden. Ausserdem scheint es nicht im Einklang mit der vom Eidgenössischen Finanzdepartement selbst im erläuternden Bericht (Seite 21) gemachten Feststellung zu stehen, dass die Verschmutzung durch Schiffe

in drei Kategorien eingeteilt wird: «- Luftemissionen, - Betriebsbedingte Entladungen auf See [...], - unbeabsichtigte Entladungen auf See [...]». Es gibt mehrere Möglichkeiten, die Umweltleistung von Schiffen zu verbessern und zu verändern. Um den Anreizcharakter zu erhalten, muss dieser Absatz offener formuliert werden, so dass auch andere Umweltfaktoren berücksichtigt werden können. Diese sind in der Verordnung festzulegen.

Art. 76 Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung

¹ Die Tonnagebesteuerung beginnt am ersten Tag der ersten Steuerperiode, in der das Seeschiff gemäss Antrag der steuerpflichtigen Person der Tonnagesteuer unterliegt.

² Das Schiff unterliegt während zehn Steuerperioden der Tonnagesteuer. Die Tonnagebesteuerung endet vorzeitig, wenn die steuerpflichtige Person darauf verzichtet oder die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.

³ Auf Antrag kann die Unterstellung unter die Tonnagesteuer erneuert werden.

⁴ Endet die Unterstellung vor Ablauf der zehn Steuerperioden, so kann die steuerpflichtige Person frühestens für die sechste Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung eine erneute Unterstellung beantragen.

⁵ Nach dem Ende der Tonnagebesteuerung richtet sich die Besteuerung nach den Artikeln 58-72. Als Gewinnsteuerwerte gelten die handelsrechtlichen Buchwerte zu Beginn der ersten Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung. Während der Tonnagebesteuerung aus dem Betrieb des Schiffs entstandene Verluste können nicht vorgetragen werden.

Wir schlagen einen neuen Art. 76, Abs. 6 mit folgendem Wortlaut vor:

Art 76, Abs. 6 neu

⁶ Wählt die steuerpflichtige Person die Option der Tonnagebesteuerung, führt dies nicht zur Realisierung von stillen Reserven im Sinne des Steuersystems.

Wir schlagen einen neuen Art. 76, Abs. 7 mit folgendem Wortlaut vor:

Art 76, Abs. 7 neu

⁷ Der Bundesrat definiert die Bedingungen zur Anwendung dieses Artikels.

Art. 77 Umstrukturierung

Wird ein der Tonnagesteuer unterstelltes Seeschiff bei einer Umstrukturierung nach Artikel 61 Absatz 1 oder 3 zum handelsrechtlichen Buchwert übertragen, so bleibt die Anwendungsdauer nach Artikel 76 Absatz 2 bestehen. Erfolgt die Übertragung zu einem anderen Wert, so gilt Artikel 76 Absatz 4.

Anmerkungen zu Artikel 77: Der Artikel muss überarbeitet werden, soll er den Ausführungen im erläuternden Bericht entsprechen.

Gemäss erläuterndem Bericht gehen wir davon aus, dass mit diesem Artikel sichergestellt werden soll, dass die in Artikel 76 festgelegten Fristen für die Tonnagesteuerpflicht im Rahmen der Umstrukturierung eingehalten werden, wobei die Möglichkeit bestehen bleibt, die Umstrukturierung gemäss den Bestimmungen von Artikel 61 Absatz 1 oder 3 durchzuführen oder nicht. Im derzeitigen Wortlaut benachteiligt der Artikel jedoch einerseits Übertragungen, die nicht steuerneutral sind, und andererseits Unternehmen, die Schiffe übernehmen, für welche die Tonnagebesteuerung erst nach Ablauf der in Artikel 76 Absatz 4 festgelegten Frist beantragt werden kann.

Ausserdem könnte der letzte Satz von Artikel 77 dahingehend ausgelegt werden, dass ein Schiff, welches im Rahmen einer Umstrukturierung übertragen wird, vor Ablauf eines Zeitraums von sechs Jahren ab dem Jahr der Umstrukturierung nicht der Tonnagebesteuerung unterstellt werden kann. Eine solche Auslegung könnte zu einem totalen Wertverlust der von dieser Umstrukturierung betroffenen Schiffe führen. Dies wiederum könnte zu finanziellen Verlusten für den Bund führen, falls das Schiff unter die Bundesgarantie fällt.

BUNDESGESETZ ÜBER DIE HARMONISIERUNG DER DIREKTEN STEUERN DER KANTONE UND GEMEINDEN (STEUERHARMONISIERUNGSGESETZ, STHG)

Die oben gemachten Ausführungen zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer gelten sinngemäss auch für die vorgeschlagene Formulierung des StHG.

Keine Kommentare: Zu den Artikeln 14, Abs. 3, zweiter Satz sowie Artikel 29, Abs. 3.

KONSOLIDIERTE FASSUNG DES GESETZESENTWURFES GEMÄSS UNSEREN OBENGENANNTEN VORSCHLÄGEN

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen (Tonnagesteuergesetz)

vom...

Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft,
nach Einsicht in die Botschaft des Bundesrates vom ...,
beschliesst:

I

Die nachstehenden Erlasse werden wie folgt geändert:

1. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer

Art. 18, al. 3^{bis}

^{3bis} Unterliegt ein Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 73-77 sinngemäss anwendbar.

Art. 58a Tonnagesteuer

Für die Berechnung des steuerbaren Reingewinns aus dem Betrieb von Seeschiffen sind die Artikel 73-77 anwendbar.

Dritter Titel : Tonnagesteuer

Art. 73 Gegenstand

¹ Auf Antrag können ausschliesslich berechnete Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer unterstellt werden, deren Tätigkeiten unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, insbesondere:

- a. Gütertransport;
- b. Passagiertransport, einschliesslich Kreuzfahrtschiff-Aktivitäten;
- c. Schlepp-, Rettungs- und Unterstützungsdienste;
- d. Kabel- und Rohrverlegung;
- e. Errichtung und Unterhalt von Offshore-Bauwerken;
- f. Zeitcharter- oder Bareboat-Charter-Aktivitäten;
- g. technisches Management von Schiffen, einschliesslich Besatzungsmanagement;
- h. wissenschaftliche Meeresforschung, einschliesslich seismographischer Aktivitäten.

² Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten, der in einem wesentlichen Zusammenhang mit den in Absatz 1

definierten Haupttätigkeiten steht, unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern der Umsatz dieser Nebentätigkeiten höchstens 50 Prozent des Umsatzes aus dem Betrieb des Schiffes beträgt. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung dieses Absatzes fest.

³ Die übrigen Gewinne, insbesondere aus Handelstätigkeiten und Liegenschaften werden nach den Artikeln 58-72 besteuert.

Art. 74 Voraussetzung

¹ Schiffahrtsunternehmen im Sinne von Artikel 73 Absatz 1 sind Unternehmen, die eine Flotte besitzen oder betreiben, deren kommerzielles und strategisches Management in der Schweiz erfolgt.

² Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass ein Mindestprozentsatz der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe, eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums oder eines Staates, der mit der Schweiz ein Freihandelsabkommen mit Gegenseitigkeitsklausel abgeschlossen hat, eingetragen sind. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung fest.

³ Ein vom Bundesrat festgelegter Mindestprozentsatz der Flottentonnage muss sich rechtlich oder wirtschaftlich im Besitz der Schiffahrtsgesellschaft befinden oder von dieser direkt betrieben werden.

⁴ Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die sich im Eigentum der steuerpflichtigen Person befinden oder von dieser betrieben werden.

⁵ Der Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

⁶ Der Bundesrat bestimmt den massgebenden Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung.

Art. 75 Berechnung

¹ Der steuerbare Reingewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs berechnet sich auf der Grundlage seiner als Nettoraumzahl (NRZ) im internationalen Schiffsmessbrief nach dem internationalen Schiffsvermessungs-Übereinkommen vom 23. Juni 1969 angegebenen Tonnage und der Anzahl Betriebstage in der Steuerperiode

² Er beträgt pro Betriebstag:

- a. pro 100 NRZ bis 1000 NR : 1.09 Franken;
- b. pro je weitere 100 NRZ bis 10 000 NRZ: 0.80 Franken;
- c. pro je weitere 100 NRZ bis 25 000 NRZ: 0.52 Franken;
- d. pro je weitere 100 NRZ über 25 000 NRZ: 0.26 Franken.

³Der steuerpflichtige Reingewinn von Steuerpflichtigen, die Tätigkeiten des technischen Managements

einschliesslich des Besatzungsmanagements im Sinne von Art. 73 Abs. 1 Buchstabe g ausüben, entspricht 25 Prozent des nach Abs. 2 ermittelten Gewinns.

⁴ Der Bundesrat kann die Skala nach Absatz 2 aufgrund von Umweltkriterien nach unten oder oben anpassen, jedoch nicht um mehr als 50 Prozent.

Art 76 Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung

¹ Die Tonnagebesteuerung beginnt am ersten Tag der ersten Steuerperiode, in der das Seeschiff gemäss Antrag der steuerpflichtigen Person der Tonnagesteuer unterliegt.

² Das Schiff unterliegt während zehn Steuerperioden der Tonnagesteuer. Die Tonnagebesteuerung endet vorzeitig, wenn die steuerpflichtige Person darauf verzichtet oder die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.

³ Auf Antrag kann die Unterstellung unter die Tonnagesteuer erneuert werden.

⁴ Endet die Unterstellung vor Ablauf der zehn Steuerperioden, so kann die steuerpflichtige Person frühestens für die sechste Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung eine erneute Unterstellung beantragen.

⁵ Nach dem Ende der Tonnagebesteuerung richtet sich die Besteuerung nach den Artikeln 58-72. Als Gewinnsteuerwerte gelten die handelsrechtlichen Buchwerte zu Beginn der ersten Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung. Während der Tonnagebesteuerung aus dem Betrieb des Schiffs entstandene Verluste können nicht vorgetragen werden.

⁶ Wählt die steuerpflichtige Person die Option der Tonnagebesteuerung, führt dies nicht zur Realisierung von stillen Reserven im Sinne des Steuersystems.

⁷ Der Bundesrat definiert die Bedingungen zur Anwendung dieses Artikels.

Art 77 Umstrukturierungen

[Überarbeitung gemäss Ausführungen]

2. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG)

Art. 8, Abs. 5

⁵ Unterliegt ein Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 26b-26f sinngemäss anwendbar.

Reederei Zürich AG

Art. 14, Abs. 3 zweiter Satz

³ ... Die Kantone können für Vermögen, das auf Rechte nach Artikel 8a und auf Seeschiffe nach Artikel 26b Absatz 1 entfällt, eine Steuerermässigung vorsehen.

Art. 24, Abs. 1bis

^{1bis} Für die Berechnung des steuerbaren Reingewinns aus dem Betrieb von Seeschiffen sind die Artikel 26b-26f anwendbar.

Art. 26b Gegenstand

¹ Auf Antrag können ausschliesslich berechtigte Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer unterstellt werden, deren Tätigkeiten unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, insbesondere:

- a. Gütertransport;
- b. Passagiertransport, einschliesslich Kreuzfahrtschiff-Aktivitäten;
- c. Schlepp-, Rettungs- und Unterstützungsdienste;
- d. Kabel- und Rohrverlegung;
- e. Errichtung und Unterhalt von Offshore-Bauwerken;
- f. Zeitcharter- oder Bareboat-Charter-Aktivitäten;
- g. technisches Management von Schiffen, einschliesslich Besatzungsmanagement;
- h. wissenschaftliche Meeresforschung, einschliesslich seismographischer Aktivitäten.

² Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten, der in einem wesentlichen Zusammenhang mit den in Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten steht, unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern der Umsatz dieser Nebentätigkeiten höchstens 50 Prozent des Umsatzes aus dem Betrieb des Schiffes beträgt. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung dieses Absatzes fest.

³ Die übrigen Gewinne, insbesondere aus Handelstätigkeiten und Liegenschaften, werden nach den Artikeln 24 bis 26a, 27 und 28 besteuert.

Art. 26c Voraussetzung

¹ Schifffahrtsunternehmen im Sinne von Artikel 26b Absatz 1 sind Unternehmen, die eine Flotte besitzen oder betreiben, deren kommerzielles und strategisches Management in der Schweiz erfolgt.

² Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass ein Mindestprozentsatz der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe, eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums oder eines Staates, der mit der Schweiz ein Freihandelsabkommen mit Gegenseitigkeitsklausel abgeschlossen hat, eingetragen sind. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung fest.

³ Ein vom Bundesrat festgelegter Mindestprozentsatz der Flottentonnage muss sich rechtlich oder wirtschaftlich im Besitz der Schifffahrtsgesellschaft befinden oder von dieser direkt betrieben werden.

⁴ Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die sich im Eigentum von der steuerpflichtigen Person befinden oder von dieser betrieben werden.

⁵ Der Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

⁶ Der Bundesrat bestimmt den massgebenden Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung.

Art. 26d Berechnung

¹ Der steuerbare Reingewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs berechnet sich auf der Grundlage seiner als Nettoraumzahl (NRZ) im internationalen Schiffsmessbrief nach dem internationalen Schiffsvermessungs-Übereinkommen vom 23. Juni 1969 angegebenen Tonnage und der Anzahl Betriebstage in der Steuerperiode

² Er beträgt pro Betriebstag:

- a. pro 100 NRZ bis 1000 NR : 1.09 Franken;
- b. pro je weitere 100 NRZ bis 10 000 NRZ: 0.80 Franken;
- c. pro je weitere 100 NRZ bis 25 000 NRZ: 0.52 Franken;
- d. pro je weitere 100 NRZ über 25 000 NRZ: 0.26 Franken.

³ Der steuerpflichtige Reingewinn von Steuerpflichtigen, die Tätigkeiten des technischen Managements einschliesslich des Besatzungsmanagements im Sinne von Art. 73 Abs. 1 Buchstabe g ausüben, entspricht 25 Prozent des nach Abs. 2 ermittelten Gewinns.

⁴ Der Bundesrat kann die Skala nach Absatz 2 aufgrund von Umweltkriterien nach unten oder oben anpassen, jedoch nicht um mehr als 50 Prozent.

Art 26e Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung

¹ Die Tonnagebesteuerung beginnt am ersten Tag der ersten Steuerperiode, in der das Seeschiff gemäss Antrag der steuerpflichtigen Person der Tonnagesteuer unterliegt.

² Das Schiff unterliegt während zehn Steuerperioden der Tonnagesteuer. Die Tonnagebesteuerung endet vorzeitig, wenn die steuerpflichtige Person darauf verzichtet oder die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.

³ Auf Antrag kann die Unterstellung unter die Tonnagesteuer erneuert werden.

⁴ Endet die Unterstellung vor Ablauf der zehn Steuerperioden, so kann die steuerpflichtige Person frühestens für die sechste Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung eine erneute Unterstellung beantragen.

⁵ Nach dem Ende der Tonnagebesteuerung richtet sich die Besteuerung nach den Artikeln 58-72. Als Gewinnsteuerwerte gelten die handelsrechtlichen Buchwerte zu Beginn der ersten Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung. Während der Tonnagebesteuerung aus dem Betrieb des Schiffs entstandene Verluste können nicht vorgetragen werden.

⁶ Wählt die steuerpflichtige Person die Option der Tonnagebesteuerung, führt dies nicht zur Realisierung von stillen Reserven im Sinne des Steuersystems.

⁷ Der Bundesrat definiert die Bedingungen zur Anwendung dieses Artikels.

Art 26f Umstrukturierungen

[Überarbeitung gemäss Ausführungen]

Art 29, Abs. 3

³ Die Kantone können für Eigenkapital, das auf Rechte nach Artikel 241, auf Seeschiffe nach Artikel 26b Absatz 1, auf Beteiligungsrechte nach Artikel 28 Absatz 1 sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, eine Steuerermässigung vorsehen.

Art 72xx Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an die Änderung vom...

¹ Die Kantone passen ihre Gesetzgebung auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung vom ... den geänderten Artikeln 8 Absatz 5, 14 Absatz 3 zweiter Satz, 24 Absatz 1bis, 26b-26f sowie 29 Absatz 3 an.

² Nach dem Inkrafttreten der Änderung finden die in Absatz 1 genannten Bestimmungen direkt Anwendung, wenn ihnen das kantonale Recht widerspricht.

II

1 Dieses Gesetz untersteht dem fakultativen Referendum.

2 Der Bundesrat bestimmt das Inkrafttreten.

Herrn Bundesrat
Ueli Maurer
Vorsteher des Eidgenössischen
Finanzdepartements EFD
Bundesgasse 3
3003 Bern

Per E-Mail an:
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Basel, 27. Mai 2021
Thomas Schwarzenbach
Tel.: ++41 61 205 98 12
thomas.schwarzenbach@spedlogswiss.com

Vernehmlassungsantwort zum "Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen"

Sehr geehrter Herr Bundesrat

SPEDLOGSWISS ist der Verband der international tätigen Speditions- und Logistikunternehmen in der Schweiz. Er ist verkehrsträgerneutral und repräsentiert mehr als 95% der Speditionsbranche in der Schweiz. SPEDLOGSWISS vertritt die Interessen von über 340 Mitgliedsfirmen aus Spedition und Logistik und setzt sich für eine effizient funktionierende Infrastruktur auf allen Verkehrsträgern ein. Die in der Schweiz ansässigen Reedereien mit Containerschiffen beziehungsweise deren Schweizer Agenten sind ebenfalls Mitglieder unseres Verbandes. Für diese ist ein attraktiver und steuerlich mit andern Ländern vergleichbarer Standort Schweiz von Vorteil. Für uns als Branchenverband gilt dies ebenso: wir setzen uns für gute Rahmenbedingungen unserer Mitgliedsfirmen ein; in vorliegendem Dossier für die Hochseereedereien als Mitglieder von SPEDLOGSWISS.

Mit Schreiben vom 24. Februar 2021 teilen Sie mit, dass der Bundesrat die Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen mit Einreichungsfrist 31. Mai 2021 eröffnet. zu diesem Datum die Vernehmlassung zu folgenden drei Gesetzesänderungen eröffnet, zu der wir gerne wie folgt Stellung nehmen.

Die SPEDLOGSWISS unterstützt den Vorschlag des Bundesrates, eine Methode zur Besteuerung der Gewinne von Schifffahrtsunternehmen in Form einer Tonnagesteuer einzuführen. Die Einführung der Tonnagesteuer in der Schweiz stünde im Einklang mit den Leitlinien der Europäischen Union (EU) und würde somit die Vorteile eines Standorts Schweiz für Reedereien und deren Agenten stärken.

Die Schweiz ist eine Seefahrernation. Bereits dies rechtfertigt die Einführung einer Tonnagesteuer. Die Tonnagesteuer erhält und fördert einen strategisch wichtigen Wirtschaftssektor der Schweiz und somit auch die internationale Wettbewerbsfähigkeit des Landes. Die Tonnagesteuer erhöht die Attraktivität des Standortes Schweiz für Schifffahrtsunternehmen, welche Hochseeschiffe (für uns relevant: Containerschiffe) betreiben.

Die Vorlage muss in einigen Punkten korrigiert und verbessert werden. Im Folgenden unterbreiten wir Ihnen unsere Vorschläge und Präzisierungen, welche wir mit dem Verband SSA (Swiss Shipowners Association) in Genf abgestimmt haben. Der Verband SSA genießt unser Vertrauen, was das Expertenwissen in den detaillierten Gesetzesentwürfen und -vorschlägen betrifft. Wir haben deshalb in den folgenden Erläuterungen auch die Verbandsbezeichnung "Swiss Shipowners Association" belassen. Wir schliessen uns als SPEDLOGSWISS in allen genannten Punkten der SSA an.

Die Präzisierungen betreffen:

1. die Festlegung des Anwendungsbereichs der Tonnagesteuer, der auf maritime Tätigkeiten und deren Nebentätigkeiten beschränkt werden soll.
2. die territoriale Verbindung mit der Schweiz.
3. Bedingungen bezüglich Eigentum an Schiffen.
4. Ergänzungen zu spezifischen Tätigkeiten, stets im Rahmen der EU-Leitlinien. Zum Beispiel betreffend Bareboat-Charter-Tätigkeiten sowie des technischen und des Crew-Managements.
5. Die Bestimmungen betreffend den Anteil an Schiffen unter schweizerischer beziehungsweise europäischer Flagge, die revidiert werden müssen: Wenngleich die Bindung an gewisse Flaggen sinnvoll ist, lehnt SPEDLOGSWISS einen Mindestanteil von 60 Prozent an schweizerischer oder europäischer Flagge ab. Dieser Referenzsatz ist zu restriktiv, er benachteiligt die Mehrheit der Schweizer Schifffahrtsunternehmen. Wir schlagen vor, die Bedingungen in Einklang mit den EU-Leitlinien zu formulieren. Diese sind weniger restriktiv.
6. Schliesslich befürworten wir eine Ausweitung der Umweltkriterien. Auch weitere Bedingungen, wie zum Beispiel betreffend Abfallwirtschaft, Abwasser- und Ballastwasserbehandlung und Lärminderung usw. sollten dem Kriterienkatalog beigefügt werden können.

1. Artikel-Analyse des Entwurfs

Die konsolidierte Fassung der vorgeschlagenen Änderungen ist am Schluss des Dokumentes unter Kapitel 3 beigefügt.

Die Gesetzesartikel aus der Vorlage sind nachstehend in kleiner Schrift aufgeführt. Die vorgeschlagenen Änderungen sind fett gedruckt und mit «neu» gekennzeichnet.

a. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer

Art. 18, Abs. 3bis

^{3bis} Unterliegt ein Seeschiff der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 73-77 sinngemäss anwendbar.

Art. 18, Abs. 3bis neu

^{3bis} **Unterliegt ein Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 73-77 sinngemäss anwendbar.**

Anmerkungen Art. 18, Abs. 3bis neu: Aus dem Entwurf geht nicht eindeutig hervor, ob die Bestimmung auch für Einzelunternehmer gelten würde. Durch die Bezugnahme auf die Art des Unternehmens und nicht auf die Art der verwendeten Vermögenswerte erweitert der vorliegende Wortlaut den Anwendungsbereich der Vorschrift auf alle Selbstständigen, unabhängig davon, ob sie ihre Tätigkeit in Form eines Einzelunternehmens oder einer Schifffahrtsgesellschaft ausüben.

Art. 58a Tonnagesteuer

Der Wortlaut dieses Artikels bedarf keines Kommentars unsererseits.

Dritter Titel: Tonnagesteuer

Art. 73 Gegenstand

Art. 73, Abs. 1

~~⁴Der Tonnagesteuer unterstellt werden können ausschliesslich Seeschiffe, die zu folgenden Zwecken betrieben werden:~~

- ~~a. Gütertransport;~~
- ~~b. Personentransport;~~
- ~~c. Rettungs- und Unterstützungsdienste;~~
- ~~d. Kabel- und Rohrverlegung;~~
- ~~e. Errichtung von Offshore-Bauwerken;~~
- ~~f. wissenschaftliche Meeresforschung.~~

Artikel 73, Abs. 1 neu

¹ **Auf Antrag können ausschliesslich berechnete Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer unterstellt werden, deren Tätigkeiten unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, insbesondere:**

- a. Gütertransport;**
- b. Passagiertransport, einschliesslich Kreuzfahrtschiff-Aktivitäten;**
- c. Schlepp-, Rettungs- und Unterstützungsdienste;**
- d. Kabel- und Rohrverlegung;**
- e. Errichtung und Unterhalt von Offshore-Bauwerken;**
- f. Zeitcharter- oder Bareboat-Charter-Aktivitäten;**

- g. technisches Management von Schiffen, einschliesslich Besatzungsmanagement;
- h. wissenschaftliche Meeresforschung, einschliesslich seismographischer Aktivitäten.

Anmerkungen Absatz 1 neu: Nur Tätigkeiten, ob Haupt- oder Nebentätigkeiten, die unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, sollten von der Tonnagesteuer erfasst werden. Dieser Bezug ermöglicht es, eine missbräuchliche Nutzung der Steuerregelung für Aktivitäten z.B. auf dem Binnengewässer zu vermeiden. Aktivitäten zwischen einem Meereshafen und dem Rhein sollten dabei als zulässig eingestuft werden.

Die Liste der in Artikel 73 Absatz 1 genannten Tätigkeiten sollte nicht erschöpfend sein.

Gemäss den Leitlinien der EU können Unternehmen, die in einem Mitgliedstaat niedergelassen sind und das Management von Besatzungen und das technische Management von Schiffen sicherstellen, die Tonnagesteuer anwenden.

Schiffsmanagementgesellschaften sind juristische Personen, die verschiedene Dienstleistungen für Schiffseigner erbringen, wie z. B. technische Kontrolle, Einstellung und Ausbildung der Besatzung, Besatzungsmanagement und Schiffsbetrieb.

Die oben genannten Tätigkeiten werden in der Regel von den Reedereien selbst erbracht. Diese Tätigkeiten können aber auch an Drittfirmen ausgelagert werden. Wie die Europäische Kommission in den Leitlinien der EU festhält, tragen Schiffsmanagementgesellschaften zur Erbringung "sicherer und umweltfreundlicher Seeverkehrsdienstleistungen" bei. Die steuerliche Gleichbehandlung zwischen Unternehmen, die diese Tätigkeiten intern ausführen, und Unternehmen, die diese Tätigkeiten auf der Grundlage von Unteraufträgen ausführen, ist aufrechtzuerhalten. Deshalb ist es legitim, den Anwendungsbereich der schweizerischen Tonnagesteuer auf Schiffsmanagementtätigkeiten, einschliesslich das Besatzungsmanagement, das technische Management und das kommerzielle Management, auszuweiten.

Verschiedene EU-Staaten erheben eine Tonnagesteuer auf Schiffsmanagementgesellschaften. Wir schlagen vor, bestimmte Aktivitäten genauer zu definieren. Der Unterhalt von Offshore-Strukturen (und nicht nur der Bau) sollten ebenfalls der Tonnagesteuer unterliegen. Schliesslich sollte die wissenschaftliche Meeresforschung um seismografische Aktivitäten erweitert werden. Ein besonderer Punkt bezieht sich auf die Leasingaktivitäten. Die Swiss Shipowners Association teilt die Auffassung des Eidgenössischen Finanzdepartements, wonach die Bareboat-Vercharterung eines Schiffes als solche nicht als Schiffsbetriebstätigkeit angesehen werden kann und einer «*Leasingtätigkeit gleichkommt*» (Bericht Seite 24). Nach dem Vorbild einiger Staaten der EU erscheint es jedoch angemessen, unter bestimmten Bedingungen den Einbezug von Bareboat-Leasing-Tätigkeiten in die Tonnagesteuer zuzulassen. Diese Bedingungen sollten in der Verordnung definiert werden. Auch Bareboat-Leasingverträge, die zwischen Unternehmen derselben Gruppe abgeschlossen werden, sind einzubeziehen. Darüber hinaus könnten quantitative Kriterien festgelegt werden, um sicherzustellen, dass die Haupttätigkeit des Steuerpflichtigen die betriebliche Nutzung von Schiffen ist, wobei die Bareboat-Chartertätigkeit nebensächlich bleibt.

Schliesslich ist wichtig, den fakultativen Charakter der Tonnagesteuer zu präzisieren (Hinzufügen von: "Auf Antrag").

Art. 73, Abs. 2 und 3

² Steuerpflichtig ist die Person, die das Schiff betreibt.

³ Als Betrieb gelten die Bereederung, die Befrachtung und die Vercharterung des Schiffes. Der Bundesrat umschreibt den Betrieb näher.

Art. 73, Abs. 2 und 3 streichen und in Art. 74 integrieren

Anmerkungen zu den Absätzen 2 und 3: Da Artikel 73 den Anwendungsbereich der Tonnagesteuer betrifft, wird vorgeschlagen, die Absätze 2 und 3 aus Gründen der Kohärenz zu streichen und in Artikel 74 Voraussetzung zu integrieren.

Art. 73, Abs. 4

⁴ Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten an Bord unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern er höchstens 50 Prozent des Gewinns aus dem Betrieb des Schiffs beträgt.

Wir empfehlen Art 73, Abs 4 mit folgendem Art. 73, Abs. 2 neu zu ersetzen:

Art. 73, Abs. 2 neu:

² Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten, der in einem wesentlichen Zusammenhang mit den in Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten steht, unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern der Umsatz dieser Nebentätigkeiten höchstens 50 Prozent des Umsatzes aus dem Betrieb des Schiffes beträgt. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung dieses Absatzes fest.

Anmerkungen zu Absatz 2 neu: Nach dem Vorbild anderer derzeit geltender Tonnagesteuersysteme erscheint es uns angemessen, den Charakter von Nebentätigkeiten sowohl anhand von qualitativen als auch von quantitativen Kriterien zu definieren. Darüber hinaus könnte in der Verordnung eine nicht abschliessende Liste von Nebentätigkeiten geführt werden. Dieser Ansatz wäre auch mit Artikel 8 des OECD Musterabkommens über Steuern vereinbar.

Das Qualifikationskriterium sollte sich unseres Erachtens auf den wesentlichen Zusammenhang beziehen, der mit den in Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten bestehen muss.

Hinsichtlich des quantitativen Kriteriums hat sich der quantitative Vergleich dieser Nebentätigkeiten mit dem Kerngeschäft auf den Umsatz und nicht auf den Gewinn zu beziehen. Die *Swiss Shipowners Association* teilt die Haltung des Eidgenössischen Finanzdepartements bei der Festlegung der 50 %-Grenze und ist der Ansicht, dass ein Überschreiten dieser Grenze durch eine vermeintliche Nebentätigkeit de facto dazu führen würde, die Natur der vermeintlichen Haupttätigkeit in Frage zu stellen. Wir weisen darauf hin, dass dieses quantitative Kriterium als nicht ausschliesslicher Faktor bei der Analyse des Nebentätigkeitscharakters einer Tätigkeit zu betrachten ist.

Zu der vom Eidgenössischen Finanzdepartement erstellten Analyse über die Einnahmen aus Casinos an Bord von Kreuzfahrtschiffen macht die *Swiss Shipowners Association* folgende Anmerkungen¹. Gemäss Art. 4 des Bundesgesetzes über die Seeschifffahrt von 1953² gilt: «Auf hoher See gilt an Bord schweizerischer Seeschiffe ausschliesslich schweizerisches Bundesrecht. In Territorialgewässern gilt an Bord schweizerischer Seeschiffe schweizerisches Bundesrecht, soweit nicht der Uferstaat sein Recht zwingend anwendbar erklärt». Darüber hinaus werden in der Praxis und aus Gründen der Vereinfachung Casinos in der Regel geschlossen, sobald sich das Schiff in den Hoheitsgewässern eines Staates befindet oder im Hafen liegt. Casinos sind generell nur in internationalen Gewässern geöffnet.

Aufgrund dieses Art. 4 des Bundesgesetzes über die Seeschifffahrt unterliegen Casinotätigkeiten, die an Bord eines nicht unter Schweizer Flagge fahrenden Schiffes ausgeübt werden, nicht den Bestimmungen der Bundesverfassung. Folglich können unabhängig davon, wo diese Tätigkeiten ausgeübt werden (auf hoher See oder in den Hoheitsgewässern eines Staates), die auf diesem Schiff ausgeübten Casinotätigkeiten nicht der Genehmigungspflicht und der Glücksspielsteuer nach Artikel 106 der Verfassung unterliegen. Folglich stellt Artikel 106 kein Hindernis für die Anwendung der Tonnagesteuer dar.

Bei Schiffen, die unter Schweizer Flagge fahren, ist gemäss Artikel 4 des Bundesgesetzes über den Seeverkehr Bundesrecht anzuwenden. Für den Betrieb eines Casinos an Bord eines Kreuzfahrtschiffes, das unter Schweizer Flagge fährt, sollte in erster Linie eine Konzession erforderlich sein. Nach §2 des Art. 106 der Bundesverfassung (BV) erhebt der Bund aber "eine

¹ Seiten 24 und 25 des erläuternden Berichts

² SR 747.30

ertragsabhängige Spielbankenabgabe; diese darf 80 Prozent der Bruttospielerträge nicht übersteigen." Das Einbeziehen von Casinogewinnen in die Tonnagesteuer scheint diese verfassungsrechtliche Anforderung zu erfüllen.

Art. 73, Abs. 5

Der Wortlaut bedarf keines Kommentars, der Absatz wird jedoch neu als Absatz 3 geführt.

Art. 74 Voraussetzung

Wir empfehlen einen neuen Absatz mit folgendem Wortlaut:

Art. 74 Abs. 1 neu

¹ Schiffahrtsunternehmen im Sinne von Artikel 73 Absatz 1 sind Unternehmen, die eine Flotte besitzen oder betreiben, deren kommerzielles und strategisches Management in der Schweiz erfolgt.

Anmerkungen zu Art. 74, Abs. 1 neu: Da Art. 74 die Voraussetzungen für die Anwendung der Tonnagesteuer betrifft, sollte ein Absatz über die Definition von Schiffahrtsunternehmen eingefügt werden, in dem ausdrücklich auf den Begriff des kommerziellen und strategischen Managements sowie auf ihren Standort in der Schweiz Bezug genommen wird.

Der Begriff des kommerziellen und strategischen Managements ermöglicht es, die wirtschaftliche Verbindung zwischen dem Betreiber und dem Bund zu definieren, wodurch die Tonnagesteuer mit den von der OECD definierten Grundsätzen der Besteuerung nach der Substanz vereinbar ist. Ferner: dieses Merkmal der Tonnagesteuer stimmt auch mit den Bestimmungen von Artikel 8 des OECD-Musterabkommens für Steuern überein.

Art. 74, Abs. 1

¹ Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass mindestens 60 Prozent der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe oder eines Mitgliedstaates des Europäischen Wirtschaftsraums eingetragen sind.

Artikel 74, Abs. 2 neu (neue Nummerierung als Folge des neuen ersten Absatzes)

² Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass ein Mindestprozentsatz der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe, eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums oder eines Staates, der mit der Schweiz ein Freihandelsabkommen mit Gegenseitigkeitsklausel abgeschlossen hat, eingetragen sind. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung fest.

Anmerkungen zu Absatz 2 neu: Der Absatz in der Vorlage ist in seinem Wortlaut sehr restriktiv und benachteiligt die Mehrheit der Schweizer Schiffahrtsunternehmen. Viele Betreiber haben eine Flotte, die auf "Zeitcharter" läuft, welche für variable Zeiträume definiert sind, von ein paar Tagen bis zu mehreren Jahren. Es kann daher für einen Betreiber schwierig, wenn nicht gar unmöglich sein, ein bestimmtes und hohes Ziel für den Anteil der Flotte unter Schweizer oder EWR-Flagge zu erreichen. Eine Bedingung im Einklang mit den EU-Leitlinien, wie sie im erläuternden Bericht auf Seite 16 erwähnt wird, bietet die erwünschte Flexibilität.

Art 74, Abs. 2:

² Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die von der steuerpflichtigen Person betrieben werden.

Dieser Absatz sollte das Eigentum beinhalten und unserer Ansicht nach unter Abs. 4 erwähnt werden.

Art. 74, Abs. 4 neu

⁴ Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die sich im Eigentum von der steuerpflichtigen Person befinden oder von dieser betrieben werden.

Wir schlagen einen neuen Art. 74, Abs. 3 mit folgendem Wortlaut vor:

Art. 74, Abs. 3 neu

³ Ein vom Bundesrat festgelegter Mindestprozentsatz der Flottentonnage muss sich rechtlich oder wirtschaftlich im Besitz der Schifffahrtsgesellschaft befinden oder von dieser direkt betrieben werden.

Anmerkungen zu Absatz 3 neu: Gemäss den Leitlinien der EU können nur Schiffseigner, die ihre eigenen Schiffe betreiben, sowie andere Betreiber wie Charterer und Schiffsmanager von der Tonnagesteuer profitieren. Um Missbräuche auszuschliessen und gleichzeitig das Ziel der Entwicklung einer schweizerischen oder gemeinschaftlichen Flotte zu verfolgen, sollte eine Bestimmung über das Eigentum an Schiffen aufgenommen werden. Die Bedingungen für das Eigentum sind per Verordnung festzulegen.

Art 74, Abs. 3

³ Massgebender Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung ist der letzte Tag der Steuerperiode.

Art. 73, Abs. 3: Streichen

Anmerkungen zu Absatz 3 der Vorlage: Dieser Absatz ist zu restriktiv und berücksichtigt die Besonderheiten der maritimen Industrie nicht. Für Schifffahrtsunternehmen, die auf dem "Spotmarkt" operieren, ist es nicht möglich, einen genauen und stabilen Prozentsatz von Schiffen vorherzusagen, die eine bestimmte Flagge führen werden. Um dieser Besonderheit Rechnung zu tragen, ist es daher sinnvoller, die Einhaltung dieser Bedingung über einen relativ langen Zeitraum zu bewerten. In jedem Fall scheint diese Bedingung nicht in den Bereich der Gesetzgebung zu fallen, weshalb die Festlegung der Anwendungsbedingungen in der Verordnung erfolgen soll.

Art. 74, Abs. 4

⁴ Der Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

Dieser Absatz bedarf keines Kommentars, sollte aber unter Abs. 5 geführt werden.

Art. 74, Abs. 5 neu

⁵ Der Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

Wir schlagen einen neuen Art. 74, Abs. 6 mit folgendem Wortlaut vor:

Art 74, Abs. 6 neu

⁶ Der Bundesrat bestimmt den massgebenden Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung.

Art. 75 Berechnung

Art. 75, Abs. 1

Der Wortlaut bedarf keines Kommentars

Art. 75, Abs. 2

Der Wortlaut bedarf keines Kommentars

Wir schlagen einen neuen Art. 75, Abs. 3 mit folgendem Wortlaut vor:

Artikel 75, Abs. 3 neu

³ Der steuerpflichtige Reingewinn von Steuerpflichtigen, die Tätigkeiten des technischen Managements einschliesslich des Besatzungsmanagements im Sinne von Art. 73 Abs. 1 Buchstabe g ausüben, entspricht 25 Prozent des nach Abs. 2 ermittelten Gewinns.

Anmerkungen zu Absatz 3 neu: Mit Art. 73 Abs. 1 sollen die Tätigkeiten des technischen Managements von Schiffen, einschliesslich des Managements von Besatzungen, in den Anwendungsbereich der Tonnagesteuer einbezogen werden. Der Umsatz von Managementgesellschaften für ein bestimmtes Schiff fällt wesentlich geringer aus als jener von Betreibern. Dies rechtfertigt, dass die anzuwendende Steuerbemessungsgrundlage etwa 25 Prozent derjenigen entspricht, die für den Schiffseigner für dasselbe Schiff oder dieselbe Tonnage gilt. Dies steht im Einklang mit den Leitlinien der EU und wird von einigen Mitgliedstaaten der EU angewendet.

Art. 75, Abs. 3

³ Der steuerbare Reingewinn wird um maximal 20 Prozent ermässigt, wenn das Antriebssystem des Schiffs bestimmte ökologische Anforderungen erfüllt und insbesondere geringe Luftverunreinigungen verursacht. Der Bundesrat legt die Anforderungen und die Höhe der Ermässigung im Einzelnen fest.

Art. 75, Abs. 4 neu (neue Nummerierung als Folge des eingefügten neuen Absatzes 3)

⁴ Der Bundesrat kann die Skala nach Absatz 2 aufgrund von Umweltkriterien nach unten oder oben anpassen, jedoch nicht um mehr als 50 Prozent.

Anmerkungen zu Absatz 4 neu: Der bisherige Absatz 3 ist in seiner jetzigen Formulierung zu eng gefasst. Die Bezugnahme auf das Antriebssystem des Schiffes als einzigen Parameter für die ökologische Verbesserung ist zu restriktiv und benachteiligt Schiffe, die gemäss weiteren Kriterien verbessert wurden. Ausserdem scheint es nicht im Einklang mit der vom Eidgenössischen Finanzdepartement selbst im erläuternden Bericht (Seite 21) gemachten Feststellung zu stehen, dass die Verschmutzung durch Schiffe in drei Kategorien eingeteilt wird: «- Luftemissionen, - Betriebsbedingte Entladungen auf See [...], - unbeabsichtigte Entladungen auf See [...]». Es gibt mehrere Möglichkeiten, die Umweltleistung von Schiffen zu verbessern und zu verändern. Um den Anreizcharakter zu erhalten, muss dieser Absatz offener formuliert werden, so dass auch andere Umweltfaktoren berücksichtigt werden können. Diese sind in der Verordnung festzulegen.

Art. 76 Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung

¹ Die Tonnagebesteuerung beginnt am ersten Tag der ersten Steuerperiode, in der das Seeschiff gemäss Antrag der steuerpflichtigen Person der Tonnagesteuer unterliegt.

² Das Schiff unterliegt während zehn Steuerperioden der Tonnagesteuer. Die Tonnagebesteuerung endet vorzeitig, wenn die steuerpflichtige Person darauf verzichtet oder die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.

³ Auf Antrag kann die Unterstellung unter die Tonnagesteuer erneuert werden.

⁴ Endet die Unterstellung vor Ablauf der zehn Steuerperioden, so kann die steuerpflichtige Person frühestens für die sechste Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung eine erneute Unterstellung beantragen.

⁵ Nach dem Ende der Tonnagebesteuerung richtet sich die Besteuerung nach den Artikeln 58-72. Als Gewinnsteuerwerte gelten die handelsrechtlichen Buchwerte zu Beginn der ersten Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung. Während der Tonnagebesteuerung aus dem Betrieb des Schiffs entstandene Verluste können nicht vorgetragen werden.

Wir schlagen einen neuen Art. 76, Abs. 6 mit folgendem Wortlaut vor:

Art 76, Abs. 6 neu

⁶ Wählt die steuerpflichtige Person die Option der Tonnagebesteuerung, führt dies nicht zur Realisierung von stillen Reserven im Sinne des Steuersystems.

Wir schlagen einen neuen Art. 76, Abs. 7 mit folgendem Wortlaut vor:

Art 76, Abs. 7 neu

⁷ Der Bundesrat definiert die Bedingungen zur Anwendung dieses Artikels.

Art. 77 Umstrukturierung

Wird ein der Tonnagesteuer unterstelltes Seeschiff bei einer Umstrukturierung nach Artikel 61 Absatz 1 oder 3 zum handelsrechtlichen Buchwert übertragen, so bleibt die Anwendungsdauer nach Artikel 76 Absatz 2 bestehen. Erfolgt die Übertragung zu einem anderen Wert, so gilt Artikel 76 Absatz 4.

Anmerkungen zu Artikel 77: Der Artikel muss überarbeitet werden, soll er den Ausführungen im erläuternden Bericht entsprechen.

Gemäss erläuterndem Bericht gehen wir davon aus, dass mit diesem Artikel sichergestellt werden soll, dass die in Artikel 76 festgelegten Fristen für die Tonnagesteuerpflicht im Rahmen der Umstrukturierung eingehalten werden, wobei die Möglichkeit bestehen bleibt, die Umstrukturierung gemäss den Bestimmungen von Artikel 61 Absatz 1 oder 3 durchzuführen oder nicht. Im derzeitigen Wortlaut benachteiligt der Artikel jedoch einerseits Übertragungen, die nicht steuerneutral sind, und andererseits Unternehmen, die Schiffe übernehmen, für welche die Tonnagebesteuerung erst nach Ablauf der in Artikel 76 Absatz 4 festgelegten Frist beantragt werden kann.

Ausserdem könnte der letzte Satz von Artikel 77 dahingehend ausgelegt werden, dass ein Schiff, welches im Rahmen einer Umstrukturierung übertragen wird, vor Ablauf eines Zeitraums von sechs Jahren ab dem Jahr der Umstrukturierung nicht der Tonnagebesteuerung unterstellt werden kann. Eine solche Auslegung könnte zu einem totalen Wertverlust der von dieser Umstrukturierung betroffenen Schiffe führen. Dies wiederum könnte zu finanziellen Verlusten für den Bund führen, falls das Schiff unter die Bundesgarantie fällt.

b. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG)

Die oben gemachten Ausführungen zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer gelten sinngemäss auch für die vorgeschlagene Formulierung des StHG.

Keine Kommentare: Zu den Artikeln 14, Abs. 3, zweiter Satz sowie Artikel 29, Abs. 3.

2. Konsolidierte Fassung des Gesetzesentwurfes gemäss unseren obengenannten Vorschlägen

Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen (Tonnagesteuergesetz)

vom...

Die Bundesversammlung der Schweizerischen Eidgenossenschaft,
nach Einsicht in die Botschaft des Bundesrates vom ...,
beschliesst:

I

Die nachstehenden Erlasse werden wie folgt geändert:

1. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer

Art. 18, al. 3^{bis}

^{3bis} Unterliegt ein Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 73-77 sinngemäss anwendbar.

Art. 58a Tonnagesteuer

Für die Berechnung des steuerbaren Reingewinns aus dem Betrieb von Seeschiffen sind die Artikel 73-77 anwendbar.

Dritter Titel : Tonnagesteuer

Art. 73 Gegenstand

¹ Auf Antrag können ausschliesslich berechnete Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer unterstellt werden, deren Tätigkeiten unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, insbesondere:

- a. Gütertransport;
- b. Passagiertransport, einschliesslich Kreuzfahrtschiff-Aktivitäten;
- c. Schlepp-, Rettungs- und Unterstützungsdienste;
- d. Kabel- und Rohrverlegung;
- e. Errichtung und Unterhalt von Offshore-Bauwerken;
- f. Zeitcharter- oder Bareboat-Charter-Aktivitäten;
- g. technisches Management von Schiffen, einschliesslich Besatzungsmanagement;
- h. wissenschaftliche Meeresforschung, einschliesslich seismographischer Aktivitäten.

² Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten, der in einem wesentlichen Zusammenhang mit den in Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten steht, unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern der Umsatz dieser Nebentätigkeiten höchstens 50 Prozent des Umsatzes aus dem Betrieb des Schiffes beträgt. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung dieses Absatzes fest.

³ Die übrigen Gewinne, insbesondere aus Handelstätigkeiten und Liegenschaften werden nach den Artikeln 58-72 besteuert.

Art. 74 Voraussetzung

¹ Schifffahrtsunternehmen im Sinne von Artikel 73 Absatz 1 sind Unternehmen, die eine Flotte besitzen oder betreiben, deren kommerzielles und strategisches Management in der Schweiz erfolgt.

² Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass ein Mindestprozentsatz der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe, eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums oder eines Staates, der mit der Schweiz ein Freihandelsabkommen mit Gegenseitigkeitsklausel abgeschlossen hat, eingetragen sind. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung fest.

³ Ein vom Bundesrat festgelegter Mindestprozentsatz der Flottentonnage muss sich rechtlich oder wirtschaftlich im Besitz der Schifffahrtsgesellschaft befinden oder von dieser direkt betrieben werden.

⁴ Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die sich im Eigentum der steuerpflichtigen Person befinden oder von dieser betrieben werden.

⁵ Der Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

⁶ Der Bundesrat bestimmt den massgebenden Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung.

Art. 75 Berechnung

¹ Der steuerbare Reingewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs berechnet sich auf der Grundlage seiner als Nettoraumzahl (NRZ) im internationalen Schiffsmessbrief nach dem internationalen Schiffsvermessungs-Übereinkommen vom 23. Juni 1969 angegebenen Tonnage und der Anzahl Betriebstage in der Steuerperiode

² Er beträgt pro Betriebstag:

- a. pro 100 NRZ bis 1000 NR : 1.09 Franken;
- b. pro je weitere 100 NRZ bis 10 000 NRZ: 0.80 Franken;
- c. pro je weitere 100 NRZ bis 25 000 NRZ: 0.52 Franken;
- d. pro je weitere 100 NRZ über 25 000 NRZ: 0.26 Franken.

³ Der steuerpflichtige Reingewinn von Steuerpflichtigen, die Tätigkeiten des technischen Managements einschliesslich des Besatzungsmanagements im Sinne von Art. 73 Abs. 1 Buchstabe g ausüben, entspricht 25 Prozent des nach Abs. 2 ermittelten Gewinns.

⁴ Der Bundesrat kann die Skala nach Absatz 2 aufgrund von Umweltkriterien nach unten oder oben anpassen, jedoch nicht um mehr als 50 Prozent.

Art 76 Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung

¹ Die Tonnagebesteuerung beginnt am ersten Tag der ersten Steuerperiode, in der das Seeschiff gemäss Antrag der steuerpflichtigen Person der Tonnagesteuer unterliegt.

² Das Schiff unterliegt während zehn Steuerperioden der Tonnagesteuer. Die Tonnagebesteuerung endet vorzeitig, wenn die steuerpflichtige Person darauf verzichtet oder die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.

³ Auf Antrag kann die Unterstellung unter die Tonnagesteuer erneuert werden.

⁴ Endet die Unterstellung vor Ablauf der zehn Steuerperioden, so kann die steuerpflichtige Person frühestens für die sechste Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung eine erneute Unterstellung beantragen.

⁵ Nach dem Ende der Tonnagebesteuerung richtet sich die Besteuerung nach den Artikeln 58-72. Als Gewinnsteuerwerte gelten die handelsrechtlichen Buchwerte zu Beginn der ersten Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung. Während der Tonnagebesteuerung aus dem Betrieb des Schiffs entstandene Verluste können nicht vorgetragen werden.

⁶ Wählt die steuerpflichtige Person die Option der Tonnagebesteuerung, führt dies nicht zur Realisierung von stillen Reserven im Sinne des Steuersystems.

⁷ Der Bundesrat definiert die Bedingungen zur Anwendung dieses Artikels.

Art 77 Umstrukturierungen

[Überarbeitung gemäss Ausführungen in Kap. 2]

2. Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG)

Art. 8, Abs. 5

⁵ Unterliegt ein Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer, so sind die Artikel 26b-26f sinngemäss anwendbar.

Art. 14, Abs. 3 zweiter Satz

³ ... Die Kantone können für Vermögen, das auf Rechte nach Artikel 8a und auf Seeschiffe nach Artikel 26b Absatz 1 entfällt, eine Steuerermässigung vorsehen.

Art. 24, Abs. 1bis

^{1bis} Für die Berechnung des steuerbaren Reingewinns aus dem Betrieb von Seeschiffen sind die Artikel 26b-26f anwendbar.

Art. 26b Gegenstand

¹ Auf Antrag können ausschliesslich berechnete Schifffahrtsunternehmen der Tonnagesteuer unterstellt werden, deren Tätigkeiten unmittelbar mit der maritimen Wirtschaft verbunden sind, insbesondere:

- a. Gütertransport;
- b. Passagiertransport, einschliesslich Kreuzfahrtschiff-Aktivitäten;
- c. Schlepp-, Rettungs- und Unterstützungsdienste;
- d. Kabel- und Rohrverlegung;
- e. Errichtung und Unterhalt von Offshore-Bauwerken;
- f. Zeitcharter- oder Bareboat-Charter-Aktivitäten;
- g. technisches Management von Schiffen, einschliesslich Besatzungsmanagement;
- h. wissenschaftliche Meeresforschung, einschliesslich seismographischer Aktivitäten.

² Der Tonnagesteuer unterliegen sämtliche Gewinne aus dem Betrieb oder der Veräusserung des Schiffs. Der Gewinn aus Nebentätigkeiten, der in einem wesentlichen Zusammenhang mit den in Absatz 1 definierten Haupttätigkeiten steht, unterliegt ebenfalls der Tonnagesteuer, sofern der Umsatz dieser Nebentätigkeiten höchstens 50 Prozent des Umsatzes aus dem Betrieb des Schiffes beträgt. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung dieses Absatzes fest.

³ Die übrigen Gewinne, insbesondere aus Handelstätigkeiten und Liegenschaften, werden nach den Artikeln 24 bis 26a, 27 und 28 besteuert.

Art. 26c Voraussetzung

¹ Schifffahrtsunternehmen im Sinne von Artikel 26b Absatz 1 sind Unternehmen, die eine Flotte besitzen oder betreiben, deren kommerzielles und strategisches Management in der Schweiz erfolgt.

² Die Unterstellung eines Seeschiffs einer steuerpflichtigen Person unter die Tonnagesteuer setzt voraus, dass ein Mindestprozentsatz der Tonnage der von dieser Person betriebenen Flotte im Register der schweizerischen Seeschiffe, eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums oder eines Staates, der mit der Schweiz ein Freihandelsabkommen mit Gegenseitigkeitsklausel abgeschlossen hat, eingetragen sind. Der Bundesrat legt die Bedingungen für die Anwendung fest.

³ Ein vom Bundesrat festgelegter Mindestprozentsatz der Flottentonnage muss sich rechtlich oder wirtschaftlich im Besitz der Schifffahrtsgesellschaft befinden oder von dieser direkt betrieben werden.

⁴ Als Flotte gilt die Gesamtheit der Schiffe, die sich im Eigentum von der steuerpflichtigen Person befinden oder von dieser betrieben werden.

⁵ Der Antrag auf Unterstellung unter die Tonnagesteuer ist bei der kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer einzureichen.

⁶ Der Bundesrat bestimmt den massgebenden Zeitpunkt für die Erfüllung der Voraussetzung.

Art. 26d Berechnung

¹ Der steuerbare Reingewinn aus dem Betrieb des Seeschiffs berechnet sich auf der Grundlage seiner als Nettoraumzahl (NRZ) im internationalen Schiffsmessbrief nach dem internationalen Schiffsvermessungs-Übereinkommen vom 23. Juni 1969 angegebenen Tonnage und der Anzahl Betriebstage in der Steuerperiode

² Er beträgt pro Betriebstag:

- a. pro 100 NRZ bis 1000 NR : 1.09 Franken;
- b. pro je weitere 100 NRZ bis 10 000 NRZ: 0.80 Franken;
- c. pro je weitere 100 NRZ bis 25 000 NRZ: 0.52 Franken;
- d. pro je weitere 100 NRZ über 25 000 NRZ: 0.26 Franken.

³ Der steuerpflichtige Reingewinn von Steuerpflichtigen, die Tätigkeiten des technischen Managements einschliesslich des Besatzungsmanagements im Sinne von Art. 73 Abs. 1 Buchstabe g ausüben, entspricht 25 Prozent des nach Abs. 2 ermittelten Gewinns.

⁴ Der Bundesrat kann die Skala nach Absatz 2 aufgrund von Umweltkriterien nach unten oder oben anpassen, jedoch nicht um mehr als 50 Prozent.

Art 26e Beginn, Dauer und Ende der Tonnagebesteuerung

¹ Die Tonnagebesteuerung beginnt am ersten Tag der ersten Steuerperiode, in der das Seeschiff gemäss Antrag der steuerpflichtigen Person der Tonnagesteuer unterliegt.

² Das Schiff unterliegt während zehn Steuerperioden der Tonnagesteuer. Die Tonnagebesteuerung endet vorzeitig, wenn die steuerpflichtige Person darauf verzichtet oder die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind.

³ Auf Antrag kann die Unterstellung unter die Tonnagesteuer erneuert werden.

⁴ Endet die Unterstellung vor Ablauf der zehn Steuerperioden, so kann die steuerpflichtige Person frühestens für die sechste Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung eine erneute Unterstellung beantragen.

⁵ Nach dem Ende der Tonnagebesteuerung richtet sich die Besteuerung nach den Artikeln 58-72. Als Gewinnsteuerwerte gelten die handelsrechtlichen Buchwerte zu Beginn der ersten Steuerperiode nach dem Ende der Tonnagebesteuerung. Während der Tonnagebesteuerung aus dem Betrieb des Schiffs entstandene Verluste können nicht vorgetragen werden.

⁶ Wählt die steuerpflichtige Person die Option der Tonnagebesteuerung, führt dies nicht zur Realisierung von stillen Reserven im Sinne des Steuersystems.

⁷ Der Bundesrat definiert die Bedingungen zur Anwendung dieses Artikels.

Art 26f Umstrukturierungen

[Überarbeitung gemäss Ausführungen]

Art 29, Abs. 3

³ Die Kantone können für Eigenkapital, das auf Rechte nach Artikel 241, auf Seeschiffe nach Artikel 26b Absatz 1, auf Beteiligungsrechte nach Artikel 28 Absatz 1 sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, eine Steuerermässigung vorsehen.

Art 72xx Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an die Änderung vom...

¹ Die Kantone passen ihre Gesetzgebung auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung vom ... den geänderten Artikeln 8 Absatz 5, 14 Absatz 3 zweiter Satz, 24 Absatz 1bis, 26b-26f sowie 29 Absatz 3 an.

² Nach dem Inkrafttreten der Änderung finden die in Absatz 1 genannten Bestimmungen direkt Anwendung, wenn ihnen das kantonale Recht widerspricht.

II

1 Dieses Gesetz untersteht dem fakultativen Referendum.

2 Der Bundesrat bestimmt das Inkrafttreten.

Wir danken Ihnen, sehr geehrter Herr Bundesrat, für die Berücksichtigung unserer Einschätzungen und der konkreten Vorschläge zu den Gesetzestexten.

Mit freundlichen Grüßen

SPEDLOGSWISS

Verband schweizerischer Speditions- und Logistikunternehmen



NR Thomas de Courten
Präsident



Thomas Schwarzenbach
Direktor



SUISSE-ATLANTIQUE

Société de Navigation Maritime S.A.

A QUI DE DROIT

Y/Ref.

O/Ref. JNA/bds

Direct phone +41 21 637 22 17

Renens, le 14 mai 2021

Loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer : ouverture de la procédure de consultation

Madame, Monsieur,

Par ce courrier, nous tenons à vous informer que le groupe Suisse-Atlantique et ses entités Oceana Shipping AG et Oceana Bulk S.A., ayant toute leur siège à Renens (VD), se félicitent et soutiennent la consultation sur la « Loi fédérale sur la taxe au tonnage applicable aux navires de mer ».

Le groupe Suisse-Atlantique, ainsi que toute l'industrie suisse du Shipping, a réellement besoin d'un système d'imposition tel que la taxe au tonnage afin de pouvoir maintenir sa compétitivité au niveau international et de pouvoir continuer son développement notamment en Suisse.

La compagnie Suisse-Atlantique Société de Navigation Maritime S.A. a été créée en 1941 et reste, à ce jour, le plus ancien armateur suisse avec plus de 80 ans d'existence. La société s'occupe de la gestion complète des 13 navires détenus par Oceana Shipping AG, dont 9 battent pavillon suisse, et 2 navires de sociétés tiers, comprenant les parties commerciale, opérationnelle et technique, ainsi que la maintenance et l'achat des pièces détachées, de la logistique nécessaire à l'exploitation de navires de haute mer, de même que la gestion, le recrutement et la formation des équipages.

Notre filiale, Oceana Bulk S.A., est active dans la négociation de contrats d'affrètement et l'opération commerciale de navires tiers. Oceana Bulk S.A. opère en moyenne 25 navires de haute mer en plus des 15 navires de Suisse-Atlantique.

Avenue des Baumettes 7 – Case postale 6
1020 Renens 1 – Switzerland
+41 21 637 22 01 – mgt@suisat.com
www.suisat.com

Notre groupe compte 33 employés en Suisse, notamment à Renens, qui est le siège social du groupe et nous sommes également actif dans 4 autres pays employant 11 collaborateurs à terre et environs 600 marins.

Le groupe Suisse-Atlantique est en pleine expansion et l'acceptation d'un système fiscal tel que la taxe au tonnage ne serait que bénéfique et permettrait de stimuler notre développement en Suisse. Nous sommes aussi persuadés qu'une taxe au tonnage pourrait attirer d'autres armateurs et opérateurs en Suisse ce qui contribuerait à renforcer et à promouvoir le secteur économique stratégique du Shipping pour la Confédération en préservant sa compétitivité internationale.

Le groupe Suisse-Atlantique soutient donc pleinement la taxe au tonnage. Cependant, le projet, tel que présenté, nécessite quelques modifications, notamment concernant les conditions d'application (la part minimale de 60% de la flotte sous pavillon suisse ou européen ne peut être acceptée). Le document joint expose de façon détaillée les propositions de modifications et complète marginalement certaines informations livrées dans le rapport explicatif.

En vous remerciant de l'attention que vous porterez à notre contribution, nous restons à votre disposition pour toute information complémentaire et vous prions d'agréer, Madame, Monsieur, à l'expression de nos salutations distinguées.

SUISSE-ATLANTIQUE
Société de Navigation Maritime S.A.



Jean-Noël André
CEO et Président

Annexe : ment.

Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct

Art. 18, al. 3^{bis}

^{3bis} Les art. 73 à 77 s'appliquent par analogie dans le cas des navires de mer soumis à la taxe au tonnage.

Art. 18, al. 3^{bis} nouveau

^{3bis} **Les art. 73 à 77 s'appliquent par analogie aux sociétés de navigation maritime.**

Commentaires nouvel article 18, alinéa 3^{bis} : il ne ressort pas clairement du projet si la disposition s'appliquerait aussi aux entreprises individuelles. Faisant référence à la nature de la société et non aux types d'actifs utilisés, la présente formulation étend le champ d'application de la disposition à tous les travailleurs indépendants, peu importe qu'ils exercent leur activité sous la forme d'une entreprise indépendante ou d'une société de personnes.

Art. 58 a Taxe au tonnage

La rédaction de cet article n'appelle aucun commentaire de notre part.

Titre 3 Taxe au tonnage

Art. 73 Objet

Art. 73, al. 1

¹ Seuls peuvent être soumis à la taxe au tonnage les navires de mer exploités aux fins suivantes :

- a. le transport de marchandises ;
- b. le transport de personnes ;
- c. les opérations de sauvetage et d'assistance ;
- d. la pose de câbles et l'installation de tuyaux ;
- e. la construction de structures offshore ;
- f. la recherche océanographique.

Art. 73, al. 1 nouveau

¹ **Le bénéfice net imposable des sociétés de navigation maritime qui en font la demande peut être calculé selon le tonnage des navires éligibles lors de l'exercice d'activités principales et auxiliaires directement liées à l'économie maritime, notamment :**

- a. le transport de marchandises ;
- b. le transport de passagers incluant les activités de croisières ;
- c. les activités de sauvetage, de remorquages et d'assistance en mer ;
- d. les activités de la pose de câbles et l'installation de tuyaux ;
- e. les activités de construction et de maintenance de structures offshore ;
- f. les activités de location de navires à temps ou coque nue ;
- g. les activités de gestion technique des navires incluant la gestion des équipages ;
- h. les activités de recherche sismologique et océanographique.

Commentaires nouvel alinéa 1 : Seules les activités, principales ou accessoires, directement liées à l'économie maritime, peuvent relever de la taxe au tonnage. Cette référence à l'économie maritime permet d'éviter un usage abusif de ce régime fiscal à des activités lacustres par exemple. Les activités de transport entre un port maritime suisse et les ports de la Mer du Nord devraient être éligibles.

La liste des activités établie à l'art. 73, al. 1 ne devrait pas présenter un caractère exhaustif.

Conformément aux orientations communautaires, les sociétés établies dans un Etat membre de l'Union européenne et qui assurent la gestion des équipages et la gestion technique des navires peuvent bénéficier de l'application de la taxe au tonnage.

Il est rappelé que les sociétés gestionnaires de navires sont des personnes morales fournissant différents services aux propriétaires de navires, comme le contrôle technique, le recrutement et la formation des équipages, la gestion des équipages et l'exploitation des navires.

Les activités susmentionnées sont en général exercées en interne par les transporteurs maritimes. Cependant, ces activités peuvent également être sous-traitées à des sociétés tierces. Comme le note la Commission européenne dans les Orientations communautaires, les sociétés gestionnaires de navires contribuent à la mise en place de « services de transport maritime sûrs, sécurisés et respectueux de l'environnement ». Afin de maintenir une égalité fiscale entre les sociétés exerçant ces activités en interne et celles exerçant ces activités en sous-traitance, il paraît légitime d'étendre le champ d'application de la taxe au tonnage suisse aux activités de gestion de navires, incluant la gestion de l'équipage, la gestion technique et la gestion commerciale.

Divers Etats de l'Union européenne appliquent la taxe au tonnage aux sociétés gestionnaires de navires.

Il est suggéré de préciser certaines activités. Les activités de maintenance de structures offshore (et non uniquement de construction) doivent pouvoir être soumises à la taxe au tonnage. Enfin les activités de recherche devraient être étendues aux activités sismologiques.

Un point particulier est relatif aux activités de location. Suisse-Atlantique partage l'avis du Département fédéral des finances considérant que la location coque nue d'un navire ne peut, en tant que telle, être considérée comme une activité d'exploitation d'un navire et « s'apparente à une activité de leasing » (page 24). Cependant, sur le modèle de certains Etats de l'Union européenne, il semble opportun de permettre sous conditions limitatives, d'intégrer dans la taxe au tonnage les activités de location coque nue. Ces conditions devraient être définies dans l'Ordonnance. Néanmoins à ce stade, il est possible de citer, à titre d'illustration, la possibilité d'inclure dans la taxe au tonnage les locations coque nue effectuées entre sociétés d'un même groupe. Par ailleurs, des critères quantitatifs pourraient être définis afin de s'assurer que l'activité principale de l'assujetti demeure une activité d'exploitation opérationnelle de navires, l'activité de location coque nue demeurant accessoire.

Enfin, il semble important dès cet alinéa de préciser le caractère optionnel de la taxe au tonnage (ajout des mots « qui en font la demande »).

Art. 73, al. 2 et 3

² La personne assujettie est celle qui exploite le navire.

³ Par exploitation d'un navire de mer, on entend l'exécution des tâches incombant à l'armateur, l'affrètement du navire ou sa location. Le Conseil fédéral définit plus précisément l'exploitation d'un navire.

Art. 73, al. 2 et 3 : supprimer et intégrer dans l'art. 74

Commentaires alinéas 2 et 3 : l'art. 73 étant relatif au champ d'application de la taxe au tonnage, il est suggéré, par souci de cohérence, de supprimer les alinéas 2 et 3 qui sont repris dans l'art. 74 relatif aux conditions d'application.

Art. 73, al. 4

⁴ Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires exercées à bord du navire sont également soumis à la taxe au tonnage s'ils ne dépassent pas 50 % des bénéfices résultant de l'exploitation du navire.

Les art. 73, al. 2 et 3 du projet soumis à consultation étant déplacés dans l'art. 74, il est suggéré de remplacer l'art. 73, al. 4 du projet soumis à consultation par l'**art. 73, al. 2 nouveau suivant** :

Art. 73, al. 2 nouveau

² Tous les bénéfices provenant de l'exploitation ou de l'aliénation du navire sont soumis à la taxe au tonnage. Les bénéfices provenant des activités accessoires, présentant un lien substantiel avec les activités principales définies à l'al. 1 et ne dépassant pas 50 % du chiffre d'affaires résultant de l'exploitation du navire sont également soumises à la taxe au tonnage. Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet alinéa.

Commentaires nouvel alinéa 2 : Sur le modèle d'autres systèmes de taxe au tonnage actuellement en vigueur, il nous semble opportun de définir le caractère d'activités accessoires sur la base de critères à la fois qualitatifs et quantitatifs. Par ailleurs, à titre indicatif, l'Ordonnance pourrait dresser une liste non exhaustive d'activités accessoires. Cette approche serait en outre compatible avec les commentaires de l'OCDE sous l'art. 8 du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune.

Le critère qualitatif devrait à notre sens se référer au lien substantiel devant exister avec les activités principales définies à l'alinéa 1.

En ce qui concerne le critère quantitatif, il est important dans la comparaison quantitative de ces activités accessoires par rapport aux activités de base ('core business') de se référer au chiffre d'affaires et non pas aux bénéfices. Suisse-Atlantique partage la position du Département fédéral des finances de définir le seuil de 50 %, considérant en tout état de cause que le dépassement de ce seuil par une activité supposée accessoire conduirait de facto à remettre en cause la nature de l'activité supposée principale. Il convient néanmoins de noter que ce critère quantitatif devrait être considéré comme un facteur non exclusif de l'analyse du caractère accessoire d'une activité.

Suisse-Atlantique formule également les observations suivantes concernant l'analyse développée par le Département fédéral des finances sur les revenus des casinos à bord des navires de croisières². Selon l'art. 4 de la Loi fédérale maritime de 1953³ « *le droit fédéral est en vigueur à bord des navires suisses : en haute mer sans partage ; dans les eaux territoriales en tant que loi de l'Etat riverain n'est pas déclarée impérative.* ». Par ailleurs, en pratique et par souci de simplification, les casinos sont généralement fermés dès que le navire croise dans les eaux territoriales d'un état ou est au port. Les casinos ne sont en général ouverts que dans les eaux internationales.

Sur la base de cet article 4 de la Loi fédérale maritime, les activités de casino exercées à bord d'un navire ne battant pas pavillon suisse ne sont pas soumises aux dispositions de la Constitution fédérale. En conséquence, quel que soit le lieu d'exercice de ces activités (haute mer ou eaux territoriales d'un état), les activités de casino exercées sur ce navire ne peuvent pas être soumises à l'obligation de concession et à l'impôt sur les jeux d'argent au sens de l'art. 106 de la Constitution. En conséquence, l'art. 106 ne constitue pas un obstacle à l'application de la taxe au tonnage.

En ce qui concerne les navires battant pavillon suisse, en application de l'art. 4 de la Loi fédérale maritime, le droit fédéral doit s'appliquer. En premier lieu, une concession devrait être nécessaire pour exploiter ce casino à bord d'un navire de croisières battant pavillon suisse. Mais, selon le § 2 de l'art. 106, la Confédération "*prélève sur les recettes dégagées [...] un impôt qui ne doit pas dépasser 80 % du produit brut des jeux.*". L'inclusion des bénéfices des casinos dans la taxe au tonnage paraît remplir cette condition constitutionnelle.

Art. 73, al. 5

La rédaction de cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part mais est numéroté en nouvel alinéa 3.

Art. 74 Conditions

Il est suggéré d'ajouter un nouvel art. 74, al. 1, rédigé comme suit :

Art. 74, al. 1 nouveau

¹ Les sociétés de navigation maritime au sens de l'al. 1 de l'art. 73 sont les sociétés détenant ou opérant une flotte dont la gestion commerciale et stratégique est exercée en Suisse.

Commentaires nouvel article 74, alinéa 1 : l'art. 74 étant relatif aux conditions d'application de la taxe au tonnage, il est suggéré d'y inclure un alinéa relatif à la définition des sociétés de navigation maritime faisant explicitement référence à la notion de gestion commerciale et stratégique, ainsi qu'à leur localisation en Suisse.

En effet, la notion de gestion commerciale et stratégique est rappelée par les Orientations communautaires. Cette notion permet de sceller le lien économique entre l'opérateur et la Confédération, rendant par là même la taxe au tonnage compatible avec les principes d'imposition basés sur la substance définis par l'OCDE. Enfin, il sied de noter que cette caractéristique de la taxe au tonnage est également en ligne avec les dispositions de l'art. 8 du modèle des conventions fiscales de l'OCDE.

² Pages 24 et 25 du rapport explicatif

³ RS 747.30

Art. 74, al.1

¹ Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si 60 % au moins du tonnage de la flotte du contribuable qui l'exploite est inscrit dans le registre des navires suisses ou dans le registre des navires d'un État membre de l'Espace économique européen.

Art. 74, al. 2 nouveau (après nouvelle numérotation en raison de l'ajout d'un nouvel alinéa 1)

² **Un navire de mer ne peut être soumis à la taxe au tonnage que si la flotte de l'assujetti dont il fait partie inclut un pourcentage minimal de tonnage battant pavillon suisse ou pavillon d'un autre Etat membre de l'Union Européenne, de l'Association Economique de Libre Echange ou d'un Etat ayant conclu avec la Suisse un accord de libre-échange incluant une clause de réciprocité.**

Commentaires nouvel alinéa 2 : cet alinéa dans sa rédaction actuelle est très restrictif et pénalisant pour la majorité des sociétés maritimes suisses. En effet, de nombreux opérateurs disposent d'une flotte prise en « time charter » lesquels sont définis sur des durées variables, de quelques jours à plusieurs années. Il peut donc être difficile, voire impossible, à un opérateur de maintenir un objectif précis et élevé de part de flotte sous pavillon suisse ou de l'espace économique européen. Pour cette raison, une condition en ligne avec les Orientations communautaires telles que rappelées dans le rapport explicatif page 16 nous paraît offrir la flexibilité nécessaire et souhaitée.

Art 74, al. 2

Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires exploités par le contribuable.

Cet alinéa nous paraît devoir être déplacé en alinéa 4 et rédigé comme suit :

Art. 74, al. 4 nouveau

⁴ **Est considéré comme une flotte l'ensemble des navires détenus ou exploités par le contribuable.**

Il est suggéré d'insérer un nouvel art. 74, al. 3 rédigé comme suit :

Art. 74, al. 3 nouveau :

³ **Un pourcentage minimal, fixé par le Conseil fédéral, du tonnage de la flotte doit être détenu juridiquement ou économiquement par la société de navigation maritime ou est directement exploité par celle-ci.**

Commentaires nouvel alinéa 3 : conformément aux Orientations communautaires, seuls les armateurs exploitant leurs propres navires ainsi que les autres opérateurs tels que charterers et les gestionnaires de navires peuvent bénéficier de la taxe au tonnage. Afin d'éviter des abus, tout en poursuivant l'objectif de développement d'une flotte suisse ou communautaire, il apparaît nécessaire d'inclure dans la loi une disposition relative à la détention des navires. Les conditions relatives à la détention seraient définies par voie d'ordonnance.

Art. 74, al. 3

³ Le moment déterminant pour satisfaire à la condition requise pour l'assujettissement à la taxe est le dernier jour de la période fiscale.

Art. 74, al. 3 : supprimer

Commentaires suppression de l'alinéa 3 du projet soumis à consultation : cet alinéa dans sa rédaction actuelle est restrictif et ne tient pas compte des particularités de l'industrie maritime. Pour des sociétés maritimes qui opèrent sur « le marché spot » il n'est pas possible de prévoir un pourcentage précis et stable de navires qui battent un pavillon déterminé. Ainsi, pour tenir compte de cette particularité, il est approprié d'apprécier la conformité avec cette condition sur une période relativement longue. En tout état de cause, cette condition ne paraît pas ressortir du domaine législatif, raison pour laquelle il est proposé de renvoyer la détermination des conditions d'application à l'ordonnance du Conseil fédéral.

Art. 74, al. 4

La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

La rédaction de cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part, mais nous paraît devoir être déplacé en alinéa 5.

Art. 74, al. 5 nouveau

⁵ La demande d'assujettissement à la taxe doit être déposée auprès de l'administration cantonale compétente en matière d'impôt fédéral direct.

Il est suggéré d'insérer un nouvel art. 74, al. 6 rédigé comme suit :

Art. 74, al. 6 nouveau

⁶ Le Conseil fédéral détermine les modalités d'application des dispositions du présent article.

Art. 75 Calcul

Art. 75, al. 1

La rédaction de cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part.

Art. 75, al. 2

La rédaction de cet alinéa n'appelle aucun commentaire de notre part.

Il est suggéré d'insérer un nouvel art. 75, al. 3 rédigé comme suit :

Art. 75, al. 3 nouveau

³ **Le bénéfice net imposable des assujettis exerçant des activités de gestion technique incluant la gestion des équipages au sens de l'art. 73, al. 1 lit g est égal à 25 % du bénéfice calculé en application de l'al. 2.**

Commentaires nouvel alinéa 3 : En raison de la proposition d'inclusion dans le champ d'application de la taxe au tonnage des activités de gestion technique des navires, incluant la gestion des équipages (selon proposition sous l'art. 73, al. 1 ci-dessus), et tenant compte du fait que, pour un navire donné, le chiffres d'affaires des sociétés gestionnaires est bien inférieur à celui des opérateurs, il apparaît légitime, conformément aux Orientations communautaires et aux régimes en vigueur dans certains Etats de l'Union, que l'assiette fiscale à appliquer devrait être égale à 25 % environ de celle appliquée à l'armateur pour le même navire ou le même tonnage.

Art. 75, al. 3

³ *Il est réduit de 20 % au maximum si le système de propulsion du navire répond à certaines exigences écologiques et notamment émet peu de polluants atmosphériques. Le Conseil fédéral définit ces exigences et le montant de la réduction.*

Art. 75, al. 4 nouveau (après nouvelle numérotation en raison de l'ajout d'un nouvel alinéa 3)

⁴ **Le Conseil fédéral peut ajuster à la baisse ou à la hausse, mais dans la limite de 50 %, le barème de l'al. 2 sur la base de critères environnementaux.**

Commentaire nouvel alinéa 4 : l'alinéa 3 dans sa rédaction actuelle est restrictif. La référence au système de propulsion du navire comme unique paramètre d'amélioration écologique est restrictive et pénalisante pour les navires améliorés selon d'autres critères. Elle ne nous semble par ailleurs pas conforme au constat établi par le Département des finances lui-même dans le rapport explicatif (page 21) selon lequel les pollutions des navires peuvent être groupées en trois catégories : « - émissions atmosphériques, - décharges d'exploitations en mer [...], - décharges accidentelles en mer [...] ». Il existe ainsi plusieurs manières d'améliorer et modifier les performances écologiques des navires. Pour conserver son aspect incitatif, cet alinéa doit avoir une rédaction plus générale, permettant la prise en compte d'autres facteurs environnementaux, lesquels pourront être définis par voie d'Ordonnance.

Art. 76 Début, durée et fin de l'assujettissement à la taxe au tonnage

¹ *L'assujettissement à la taxe au tonnage débute le premier jour de la première période fiscale au cours de laquelle le navire de mer est soumis à la taxe sur demande du contribuable.*

² *Le navire est soumis à la taxe pendant dix périodes fiscales. L'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration de ce délai si le contribuable y renonce ou si les conditions ne sont plus remplies.*

³ *Sur demande, l'assujettissement à la taxe peut être reconduit.*

⁴ *Si l'assujettissement à la taxe prend fin avant l'expiration des dix périodes fiscales, le contribuable peut déposer une nouvelle demande d'assujettissement au plus tôt pour la sixième période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe.*

⁵ Après la fin de l'assujettissement à la taxe, l'imposition est régie par les art. 58 à 72. Les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice sont les valeurs commerciales comptabilisées au début de la première période fiscale suivant la fin de l'assujettissement à la taxe. Les pertes liées à l'exploitation du navire subies pendant l'assujettissement à la taxe ne peuvent pas être reportées.

Il est suggéré d'insérer un nouvel art. 76, al. 6 rédigé comme suit :

Art. 76, al. 6 nouveau

⁶ Le fait de choisir le régime de la taxe au tonnage n'entraîne pas la réalisation des réserves latentes au sens de la systématique fiscale.

Il est suggéré d'insérer un nouvel art. 76, al. 7 rédigé comme suit :

Art. 76, al. 7 nouveau

⁷ Le Conseil fédéral définit les conditions d'application de cet article.

Art. 77 Restructurations

Si un navire de mer soumis à la taxe au tonnage est transféré à sa valeur commerciale dans le cadre d'une restructuration au sens de l'art. 61, al. 1 ou 3, la durée d'application de la taxe définie à l'art. 76, al. 2, reste valable. S'il est transféré à une autre valeur, l'art. 76, al. 4, s'applique.

Commentaires article 77 : la rédaction de cet article nous paraît devoir être revue afin d'être en ligne avec les clarifications du rapport explicatif.

A la lecture du rapport explicatif, nous comprenons que le but de cet article est de faire respecter, dans le cadre des restructurations, les délais d'assujettissement à la taxe au tonnage tels qu'établis par l'art. 76 tout en laissant la possibilité de réaliser les restructurations selon les règles de l'art. 61, al. 1 ou 3 ou pas. Or, dans sa rédaction actuelle, il pénalise fortement les transferts autres qu'en neutralité fiscale d'une part, et les entreprises reprenantes des navires pour lesquels l'assujettissement ne peut être demandé qu'après expiration du délai fixé par l'art. 76, al. 4 d'autre part.

Par ailleurs, la dernière phrase de l'art. 77 pourrait être interprétée comme interdisant à un navire transféré dans le cadre d'une restructuration de bénéficier de la taxe au tonnage avant l'expiration d'un délai de 6 années à compter de l'année de la restructuration. Une telle interprétation pourrait conduire à une perte totale de valeur des navires concernés par cette restructuration, conduisant potentiellement à des pertes financières pour la Confédération dans le cas où ce navire serait au bénéfice de la garantie fédérale.

Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)

Les commentaires formulés ci-dessus relatifs à la LIFD s'appliquent mutatis mutandis à la proposition de rédaction de la LHID.

Les nouveaux articles 14, al. 3, 2e phrase et 29 al. 3 n'appellent pas de commentaire de notre part.

Considérations générales

A titre préliminaire, il est souligné que les commentaires ci-dessous se réfèrent uniquement à la version française du rapport explicatif. Les éventuelles divergences avec la version allemande du rapport explicatif ne sont pas relevées.

a. Remarque préliminaire concernant la notion de tonnage (jaugeage) **– clarification de la page 2 et du paragraphe 3.1 du rapport explicatif**

Le rapport explicatif mentionne (page 2) : « *La base de calcul n'est pas le bénéfice effectif, mais un volume de fret défini de manière forfaitaire à partir de la jauge nette du navire de mer et du nombre de jours d'exploitation.* ». Il est également mentionné page 18 que « *le montant appliqué suit un barème dégressif inversement proportionnel à l'importance du volume de fret.* » et en page 19 que « *l'impôt dû n'est pas calculé en fonction du bénéfice effectivement réalisé, mais en fonction du volume de fret de chaque navire de mer.* ».

Ces références au « volume de fret » sont de nature à créer des confusions. Une clarification est donc nécessaire.

La taxe au tonnage n'est pas calculée en fonction du volume de fret effectivement transporté, mais en fonction du tonnage net d'un navire, ce tonnage net étant la capacité intérieure utilisable commercialement.

Le tonnage net d'un navire est mentionné sur le Certificat International de jaugeage, conformément à l'art. 7 de la Convention internationale sur le jaugeage des navires du 23 juin 1969 entrée en vigueur pour la Suisse le 18 juillet 1982 après approbation par l'Assemblée fédérale le 30 novembre 1976⁴.

En conséquence, la taxe au tonnage applicable à un navire est stable et ne varie en fonction ni du volume ou du poids des marchandises transportées, ni des profits effectifs réalisés sur ce transport.

⁴ RO 1982 1326

Cet élément est de nature à renforcer les caractéristiques principales de la taxe au tonnage :

- La taxe au tonnage est un système de taxation simple, tant au niveau de l'application par le contribuable qu'au niveau de l'administration en cas de contrôle.
- La taxe au tonnage est un système de taxation fiable, les manipulations étant impossibles.
- Les revenus fiscaux sont aisément prédictibles, et non soumis aux aléas conjoncturels.

b. L'importance du transport maritime pour l'économie suisse

– clarifications et compléments d'informations au paragraphe 1.1 du rapport explicatif

L'importance économique du secteur maritime en Suisse, ainsi que son rang au sein des puissances maritimes mondiales, certes probablement méconnu, justifie la mise en place d'une politique cohérente incluant notamment un environnement fiscal de nature à assurer la compétitivité de ce secteur, tout en étant strictement compatible avec les standards internationaux et notamment européens.

La Suisse est une puissance maritime de premier plan.

Nonobstant l'absence de frontières maritimes, la Suisse est une puissance maritime, même si elle demeure modeste en comparaison avec les principales puissances maritimes. Le potentiel de développement dans l'hypothèse d'un environnement favorable, incluant les aspects fiscaux, est significatif.

Selon les sources, la Suisse se classe parmi les premières puissances maritimes mondiales. Ainsi, selon IHS Seaweb, en 2019, les sociétés suisses contrôlent une flotte de 56 millions de tonnes (tonnage brut), la classant au 9ème rang mondial et 4ème rang européen.

Rang	Pays	Tonnage brut (millions) - GT	Taxe au tonnage
1	Grèce	170	Oui
2	Singapour	129	Régime fiscal spécifique au secteur maritime
3	Chine	124	Oui
4	Japon	117	Oui
5	Danemark	64	Oui
6	Etats-Unis	63	Oui
7	Allemagne	62	Oui
8	Hong Kong	57	Régime fiscal spécifique au secteur maritime
9	Suisse	56	Non
10	Corée du Sud	51	Oui

Source : IHS Seaweb, publié dans le rapport annuel 2020 de la Danish Shipping Association

Selon la Conférence des Nations Unies sur le Commerce et le Développement (UNCTAD), sur la base de critères différents, la Suisse occupe le 17ème rang mondial et le 8ème européen, les sociétés localisées sur son territoire étant propriétaires économiques d'une flotte totalisant 26,4 millions de tonnes de port en lourd (DWT)⁵.

Quels que soient les critères, la Suisse se classe parmi les principales puissances maritimes, devant certains états dont l'histoire et la culture maritime sont pourtant plus reconnues, tels que l'Italie.

Il convient de souligner que ces classements ne doivent pas cacher une réalité : malgré son 4ème rang européen (selon classement IHS Seaweb), la flotte suisse est égale au tiers de la flotte grecque (la Grèce est par ailleurs la première puissance maritime mondiale) et représente environ 40 % de la flotte singapourienne, chinoise ou japonaise.

Enfin, le tableau ci-dessus démontre que la Suisse est la seule puissance maritime ne disposant pas d'un régime fiscal adapté au secteur maritime. Parmi les 10 premières puissances maritimes, 7 disposent d'un régime de taxe au tonnage, 2 (Singapour et Hong Kong) ont mis en place un régime fiscal spécifique fortement incitatif. La Suisse est isolée.

Contribution du secteur maritime à l'économie suisse

Le rapport explicatif fait état, page 6, de données fournies par la *Swiss Trading and Shipping Association –STSA –* présentée comme étant l'association faitière du secteur.

Cependant, Suisse-Atlantique est membre de la Swiss Shipowners Association, qui regroupe les sociétés de shipping établies en Suisse et opérant 76,55%⁶ de la flotte suisse (MSC, Suisse-Atlantique, Massoel, Reederei Zurich AG, CADENA RoRo S.A, Nova Marine, ABC Maritime) et qui estime quant à elle le nombre de sociétés à 54 dans 11 cantons.

A ce titre, la carte de la page 7 doit être complétée des commentaires d'ordre qualitatif suivants. D'un point de vue territorial, si le canton de Genève accueille le plus grand nombre de sociétés de transport maritime, en raison de la présence des sociétés de négoce de matières premières, clients du secteur maritime, la présence du secteur maritime est constatée sur l'ensemble du territoire suisse. Le canton de Bâle-Ville joue un rôle spécifique, en raison de la présence du seul port maritime suisse et de l'Office fédéral de la navigation maritime. Les cantons de Vaud et du Tessin sont les autres cantons accueillant le plus grand nombre de sociétés maritimes.

Enfin, et afin de compléter les données figurant dans le rapport explicatif sur le secteur du négoce de matières premières (500 entreprises employant 10'000 employés), nous pouvons souligner que le secteur du transport maritime emploie 2'000 personnes (emplois directs) et représente une contribution au PIB de 0,4 %.

⁵ UNCTADstat –Flotte marchande par pays de propriété effective, annuel, 2014 -2020

⁶ Cette part de la flotte suisse opérée par les membres de la Swiss Shipowners Association a été calculée sur la base des statistiques de l'UNCTAD 2019 et de Clarksons Research

Les retombées économiques indirectes ne doivent pas être sous-estimées. Ainsi, ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik dans son rapport remis à l'Office fédéral de la navigation maritime en mars 2021⁷ considère que d'autres industries en Suisse sont en relation avec le secteur maritime, telles que les industries informatiques, d'équipements électriques, machines et autres équipements. Ces industries représentent plus de 173'000 employés et 88 milliards de chiffres d'affaires. Il n'est pas possible d'estimer la part de ce chiffre d'affaires correspondant aux affaires entretenues avec le secteur maritime, mais ISL cite diverses sociétés suisses ayant une activité en lien avec le secteur maritime. Il en est ainsi de ABB dont les activités pour le secteur maritime représentent 50 % des revenus annuels. Winterthur Gas & Diesel, qui emploie 300 personnes en Suisse, a une part de marché de 36 % dans la production de moteur diesel pour l'équipement de navires, cette part de marché s'élevant même à 91 % dans le secteur du LNG. Enfin Schindler Marine est le leader mondial des ascenseurs et escalators pour les navires de croisières.

Dépendance du commerce international de la Suisse au transport maritime

Afin de compléter l'analyse du Conseil fédéral sur l'importance du secteur maritime en Suisse, les explications suivantes relatives à la dépendance du commerce international de la Suisse au transport maritime paraissent importantes.

Le commerce international de la Suisse présente une dépendance significative au transport maritime, justifiant la présence sur son territoire d'une industrie maritime forte.

Selon une analyse de LAE Logistics Advisory Experts GmbH, spin off de l'Université de St Gall⁸, 94 % des importations (en volume) de la Suisse en provenance de pays non européens sont transportées par voie maritime, soit 5.7 millions de tonnes. En valeur, 30 % des importations (33.4 milliards de francs) sont importées par voie maritime.

92 % des exportations (en volume, soit 2.3 millions de tonnes), 17 % en valeur (26.1 milliards de francs) sont exportées à destination de pays non européens par voie maritime.

En volume, les partenaires commerciaux non européens représentent environ 12 % des importations. Cette part est similaire pour les exportations. En valeur, les partenaires non européens représentent près de 50 % des exportations et 40 % des importations.

Ainsi, le transport maritime est utilisé dans 11.3 % des importations globales en volume, et 12 % en valeur. Le transport maritime est utilisé dans 11 % des exportations globales en volume, et 8.5 % en valeur.

En comparaison européenne, la Suisse est le pays ne disposant pas d'accès direct à la mer présentant la dépendance la plus élevée au transport maritime. De façon plus intéressante, la dépendance de la Suisse est similaire à celle de l'Allemagne pour les exportations (en volume).

En valeur, les conclusions sont identiques : la Suisse est le pays sans accès à la mer présentant la plus forte dépendance au transport maritime dans ses flux internationaux en valeur avec un niveau proche de celui de l'Allemagne en ce qui concerne les importations, ou de l'Irlande en ce qui concerne les exportations.

⁷ ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik –Future Prospects for the Swiss Flag and Fleet at Sea. Bremen, Mars 2021 –page 48 et suivantes

⁸ Switzerland's dependency on maritime transportation –Contribution of high-sea shipping on Swiss import and export supply chains –Mars 2021 –<https://www.shipowners.ch/>

c. Rappel des objectifs de la taxe au tonnage

– clarifications et compléments d'informations au paragraphe 1.2 du rapport explicatif

De notre point de vue, il est nécessaire de compléter la description des régimes de taxe au tonnage au sein de l'Union Européenne (paragraphe 1.2 du rapport explicatif) par un rappel des objectifs qui ont guidé l'acceptation de la taxe au tonnage par les autorités communautaires⁹. Ces objectifs sont en effet identiques pour la Suisse.

La taxe au tonnage en Suisse vise à atteindre les 5 objectifs suivants :

- Assurer la compétitivité de l'industrie maritime suisse dans un contexte de concurrence exacerbée ;
- Maintenir et renforcer l'industrie maritime suisse disposant d'un savoir-faire reconnu ;
- Promouvoir le développement durable du transport maritime, en encourageant les investissements visant à protéger l'environnement et à lutter contre le changement climatique ;
- Promouvoir un transport maritime fiable, efficace, sûr ;
- Encourager un nouveau développement du pavillon maritime suisse afin de maintenir l'image de la Suisse dans le monde, sans créer de risque financier pour la Confédération.

Il convient par ailleurs de noter que d'autres états, dans un souci identique de protection du secteur maritime national, ont adopté des régimes fiscaux spécifiques au secteur maritime mais non fondés sur une taxe au tonnage. Ce constat est partagé par l'ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik dans son rapport remis à l'Office fédéral de la navigation maritime en mars 2021¹⁰. A titre d'exemple, le régime fiscal singapourien applicable au secteur maritime inclut diverses mesures telles que :

- Exonération partielle d'impôt sur les bénéfices pour les nouvelles sociétés ;
- Exonération totale d'impôt sur les bénéfices des opérations maritimes internationales effectuées avec un navire enregistré au registre singapourien ;
- Exonération sous conditions des profits dérivant de l'exploitation d'une flotte de navires enregistrés à l'étranger (programme AISE – Approved International Shipping Enterprise) ;
- Exonération des plus-values de cessions de navires.

⁹ Communication C(2004) 43 de la Commission –Orientations communautaires sur les aides d'Etat au transport maritime (2004/C 13/03)

¹⁰ ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik – Future Prospects for the Swiss Flag and Fleet at Sea, Bremen, Mars 2021 – page 31

Au Luxembourg, le régime fiscal applicable au secteur maritime présente les principales caractéristiques suivantes :

- Exonération de l'impôt commercial municipal,
- Possibilité d'amortissement accéléré des navires jusqu'à trois fois l'amortissement linéaire sur la durée de vie du navire,
- Règles flexibles de constitution de provision pour réparation et maintenance des navires,
- Possibilité de report des déficits sans limitation dans le temps,
- Bénéfice de crédits d'impôt pour investissement spécifique,
- Report d'imposition des plus-values de cession.

d. Constitutionnalité de la taxe au tonnage suisse

– clarifications et compléments d'informations aux paragraphes 1.3 et 6.1 du rapport explicatif

Est annexé à la présente contribution un avis de droit du Professeur Oberson du 25 mars 2021. Cet avis de droit confirme le précédent avis de droit du 12 août 2015, aucune évolution législative, réglementaire ou jurisprudentielle n'étant constatée.

e. Analyse au regard de la convention instituant l'Association Européenne de Libre-Echange (AELE)¹¹ et de l'accord du 22 juillet 1972 entre la Confédération suisse et la Communauté économique européenne¹² – compléments d'informations au paragraphe 2.4 du rapport explicatif

Selon un avis de droit du Professeur Oberson du 7 avril 2021 (annexé à la présente contribution), « *il n'existe aucun mécanisme d'annonce préalable dans le cadre des accords internationaux conclus par la Suisse. Il est en revanche possible qu'une instance internationale, spécifiquement la Commission européenne, puisse vouloir contrôler postérieurement le régime mis en place par la Suisse.* ».

f. Considérations techniques générales

L'analyse article par article du projet figure dans la seconde partie de cette contribution. Sont abordées à ce stade diverses considérations techniques générales.

Application limitative au secteur du transport maritime – clarifications au paragraphe 3.1 du rapport explicatif

Le rapport explicatif précise que « *les entreprises faisant le négoce de matières premières peuvent néanmoins profiter indirectement de la taxe au tonnage si les investissements dans le transport de matières premières augmentent.* » (page 19). Cette affirmation appelle les commentaires suivants.

La taxe au tonnage est limitativement applicable aux activités de transport maritime et leurs activités accessoires. En conséquence, les autres activités sans lien avec le transport maritime ne peuvent en aucun cas bénéficier d'un régime de taxe au tonnage.

¹¹ RO 1960 635

¹² RO 1972 3169

Il en est ainsi, à titre d'illustration, des activités de négoce de matières premières.

Suisse-Atlantique reconnaît que certaines sociétés ou certains groupes exercent à la fois des activités pouvant entrer dans le champ d'application de la taxe au tonnage et des activités ne pouvant pas bénéficier de ce régime d'imposition. Dans de telles situations, et de façon identique aux régimes applicables dans les pays européens, des mécanismes comptables devront être appliqués afin d'éviter un transfert abusif de bénéfices du secteur non soumis à la taxe au tonnage vers le secteur soumis à la taxe au tonnage. Ainsi, des secteurs d'activités distincts devront être créés. Suisse-Atlantique soutient l'art. 73, al. 5 du projet soumis à consultation.

Les règles habituelles de contrôle des transferts de bénéfices seront applicables.

Risque de « précédent »

Certaines interrogations surgissent quant au risque potentiel de voir ce modèle de taxation, fondé non pas sur les résultats comptables mais sur des données opérationnelles, être sollicité par d'autres secteurs économiques. Ainsi selon le rapport explicatif, « *en principe, une mesure fiscale liée à la capacité de transport des avions semble envisageable.* ».¹³

Le risque de « précédent » n'existe pas.

Dans l'Union Européenne, la taxe au tonnage est un régime fiscal spécifique qualifié d'aide d'état et en conséquence, soumis à l'approbation de la Commission. Cette dernière a justifié l'application d'une taxe au tonnage en raison des impacts bénéfiques sur l'économie européenne.

L'OCDE pour sa part considère que les régimes d'imposition fondés sur le tonnage des navires ne constituent pas des pratiques fiscales dommageables.

A ce jour, aucun pays n'a à notre connaissance soumis d'autres secteurs économiques à un régime d'imposition similaire. Si tel devait être le cas, ces régimes feraient l'objet d'une analyse de la part des instances compétentes au regard notamment des règles relatives aux aides d'état et des dispositions des conventions internationales (pratiques discriminatoires ou anti concurrentielles).

Ainsi, l'application en Suisse d'un régime d'imposition similaire à d'autres secteurs d'activités que le secteur du transport maritime ne pourrait à l'heure actuelle respecter les principes en vigueur au niveau international.

Conséquences financières sur les finances publiques – clarifications et compléments d'informations au paragraphe 5 du rapport explicatif

Les contraintes techniques (option pour une période de dix années, absence de report des déficits durant la période d'option, absence de report des déficits constatés durant la période d'option sur des exercices postérieurs à la sortie du régime) conduisent à rendre l'analyse des effets de la taxe au tonnage sur la charge fiscale des entreprises difficile. La comparaison avec un régime normal d'imposition des bénéfices est délicate voire impossible.

¹³ Rapport explicatif, page 35

Néanmoins pour exemple, le potentiel de recettes fiscales après application de la taxe au tonnage par les membres de la Swiss Shipowners Association est de 45.3 millions CHF sur la base de la flotte opérée au 31 décembre 2020.

Eléments techniques justifiant la complexité de la comparaison entre la taxe au tonnage et le régime normal d'imposition

La taxe au tonnage se caractérise d'un point de vue technique notamment par les deux éléments suivants qui rendent complexe la comparaison avec un régime normal d'imposition des bénéficiaires :

- Paiement de la taxe au tonnage même en cas de déficit
- Impossibilité de report des déficits constatés en cours d'application de la taxe au tonnage sur les exercices suivants même après sortie du régime de taxe au tonnage.

Ces deux éléments sont par ailleurs à envisager dans le cadre d'une option à la taxe au tonnage pour une période de 10 années.

Période de blocage de 10 ans (art. 76 du projet de loi) et paiement de la taxe au tonnage même en cas de déficit (art. 75 du projet de loi)

Tout assujéti optant à la taxe au tonnage doit s'engager à conserver ce régime d'imposition pour une période de 10 années, conformément à l'art.76, quelle que soit l'évolution du marché et consécutivement des résultats comptables. Cette condition, non contestée, est conforme aux Orientations communautaires.

L'anticipation des résultats d'une entreprise s'avère complexe, voire impossible sur une période de dix ans. Les évolutions conjoncturelles sont parfois inattendues. A titre d'exemple, et ainsi que le rapport explicatif le mentionne en page 8, alors que le secteur de la croisière connaissait une croissance moyenne annuelle au cours de ces dernières années de l'ordre de 5 %, la pandémie Covid a stoppé brutalement cette croissance, plongeant le secteur dans une situation financière délicate en 2020 (absence de chiffres d'affaires). Les perspectives de reprise sont encore à ce jour incertaines.

L'option pour l'application de la taxe au tonnage par un contribuable ne sera donc exercée qu'en cas de perspectives positives. Cela ne pourra cependant pas exclure le paiement de la taxe au tonnage lors d'exercices déficitaires. Ainsi, une comparaison du taux effectif d'imposition lors d'un exercice déficitaire conduirait à le considérer comme nul sous un régime normal d'imposition alors qu'il est « infini » en cas d'application de la taxe au tonnage.

En cas de perspectives négatives ou d'erreurs d'appréciation, sur la période décennale d'option, le taux effectif d'imposition d'une entreprise soumise à la taxe au tonnage peut s'avérer très largement supérieur à celui qui aurait été constaté en cas d'application d'un régime normal d'imposition.

Incidence de la règle des reports de déficit

Il est rappelé que sous un régime normal d'imposition, les déficits d'un exercice peuvent être reportés sur les exercices bénéficiaires ultérieurs.

Cette capacité de report n'est pas applicable lors de l'application de la taxe au tonnage non seulement durant la période décennale, mais également au sortir du régime de taxe au tonnage.

Durant la période décennale, en raison du paiement constant de l'impôt, le report des déficits d'un exercice sur les exercices bénéficiaires suivants devient sans objet.

A l'issue de la période décennale (ou en cas de sortie prématurée du régime de taxe au tonnage), selon l'art.76, al. 5 du projet, les déficits constatés lors des exercices soumis à la taxe au tonnage ne peuvent pas être reportés sur les exercices bénéficiaires constatés après la sortie du régime de taxe au tonnage. En conséquence, le taux effectif d'imposition des exercices suivants la sortie du régime de taxe au tonnage peut être supérieur à celui qui aurait été constaté en cas d'application du régime normal d'imposition.

Effets dynamiques de la taxe au tonnage

L'adoption d'une taxe au tonnage constituera un facteur décisif pour l'implantation de nouvelles sociétés maritimes en Suisse, cet élément venant renforcer un contexte général positif (stabilité politique, haut niveau éducatif, emplacement géographique privilégié, qualité de vie).

Il est précisé page 31 du rapport que « *la masse salariale ainsi calculée génère des revenus fiscaux additionnels de 84 millions de francs ainsi que des contributions supplémentaires de 926 millions de francs pour les premier et deuxième piliers.* ».

Une erreur est cependant relevée dans le résumé des résultats de l'analyse de l'Institut Crea réalisée en Mai 2020 établi à la demande de la Swiss Shipowners Association¹⁴.

En effet, la masse salariale additionnelle (estimée à 393 millions de Francs) génèrera des prélèvements obligatoires supplémentaires de 180 millions de francs (et non 84 millions), répartis en des recettes fiscales additionnelles de 84 millions de francs et des contributions sociales additionnelles de 96 millions de francs (AVS / AI / APG / AC / LPP).

De plus, nous ne partageons que partiellement l'avis du Département des finances concernant l'attractivité de la Suisse en cas d'adoption de la taxe au tonnage.

Comme cela a été établi sous le point b des considérations générales du présent document, le potentiel de développement de l'industrie maritime suisse reste très élevé. La Suisse fait certes partie des 10 premières puissances maritimes mondiales, mais elle demeure modeste, les premières puissances (Grèce, Singapour, Japon...) tenant de très loin les premières places du classement.

¹⁴ Institut Crea, Le pôle économique maritime suisse et la taxe au tonnage, Mai 2020, disponible sur le site de la Swiss Shipowners Association

Par ailleurs, en ce qui concerne la comparaison entre l'imposition à la taxe au tonnage en Suisse et celle pratiquée dans d'autres états, il convient de souligner que la Suisse bénéficiera d'un avantage comparatif. En effet, les profits notionnels définis à l'art. 75 sont équivalents aux profits moyens constatés dans l'Union Européenne. Mais avec un taux d'imposition de l'ordre de 14 % (fédéral et cantonal), la Suisse se situe à des niveaux équivalents à ceux de l'Irlande ou de l'Estonie. Mais le taux suisse est largement inférieur à celui en vigueur dans d'autres Etats tels que la France (plus de 30 %), l'Allemagne (près de 29 %) ou la Belgique (25 %)¹⁵.

Maintien de la compétitivité

Il est rappelé à juste titre dans le rapport explicatif que la taxe au tonnage a pour objectif d'assurer la compétitivité de la place économique suisse. Suisse-Atlantique partage pleinement cette analyse et souhaite la renforcer par un rappel de l'impact du Brexit sur la compétitivité du secteur maritime suisse.

En effet, le Royaume-Uni n'étant désormais membre d'aucune organisation européenne, cet Etat peut instituer un régime fiscal similaire à celui de Singapour. A ce titre, les déclarations du Premier Ministre Boris Johnson sont illustratives, faisant référence à un nouveau « Singapour-sur-Tamise ». Il convient par ailleurs de rappeler que le régime fiscal singapourien applicable au secteur maritime a été jugé par l'OCDE comme ne constituant pas un régime fiscal agressif ou discriminatoire. Selon nos informations, le Royaume-Uni réfléchit à une réforme de son régime de taxe au tonnage, dont le contenu pourrait être connu d'ici l'été 2021.

Ainsi que le rappelle le Département des finances, l'industrie maritime est très mobile et l'éventuelle instauration d'un régime fiscal fortement incitatif au Royaume-Uni, non compensé par une taxe au tonnage en Suisse aurait probablement un impact immédiat sur les sociétés maritimes actuellement basées en Suisse. Ce constat est partagé par l'ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik dans son rapport remis à l'Office fédéral de la navigation maritime en mars 2021¹⁶, selon lequel aucun scénario envisagé afin de conserver, voire de renforcer le pavillon suisse ne présenterait d'effet positif sans la mise en place d'un régime de taxe au tonnage.

Pour plus d'information, se référer aux commentaires et annexes de la Swiss Shipowners Association.

¹⁵ Données fiscales de l'Union Européenne -https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_fr

¹⁶ ISL Institut für Seeverkehrswirtschaft und Logistik – Future Prospects for the Swiss Flag and Fleet at Sea . Bremen, Mars 2021 –Executive summary

Elektronisch an:

vernehmlassungen@estv.admin.ch

Bern, 27. Mai 2021

Stellungnahme zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen

Sehr geehrte Damen und Herren

Wir bedanken uns für die Möglichkeit, zum oben genannten Bundesgesetz Stellung zu nehmen. Grundsätzlich haben wir gewichtige Bedenken zur Entwicklung der internationalen Schifffahrt. Viele Transporte sind sozial, ökonomisch und ökologisch nicht sinnvoll. Es sollte nur so viel und so weit wie nötig und mittels des umweltverträglichsten Verkehrsträgers transportiert werden. Aktuell geht der Trend in die gegenteilige Richtung. Die Ursachen für diese Situation liegen im heutigen Verkehrs- und Wirtschaftssystem. Die Schweiz als Akteur der internationalen Seeschifffahrt sollte möglichst rasch wirksame Massnahmen ergreifen, um ihrer Verantwortung gerecht zu werden. Die Coronakrise hat die extreme Länge der Lieferketten rund um den Globus exemplarisch aufgezeigt. Würde die Produktion künftig wieder näher am Verbraucher liegen, hätte dies weniger weltweite Transporte und damit weniger Umweltverschmutzung zur Folge.

Der VCS begrüsst die Einführung einer Tonnagesteuer insofern, als dass sie ökologisch vorteilhafte Schiffe steuerlich besserstellt als schädlichere. Dies ist ein Anreiz für die Schifffahrt, ihre schädlichen Emissionen zu senken. Eine umweltfreundlichere Seeschifffahrt muss schnellstmöglich zum Standard werden. Zudem ist die Tonnagesteuer näher an einer verursachergerechteren Besteuerung als eine Besteuerung basierend auf buchhalterischen Kategorien: So bezahlt mehr, wer mehr transportiert. Dies könnte sich positiv auf die Effizienz auswirken. Nicht einverstanden sind wir mit der vorgeschlagenen Ausgestaltung des Steuersystems, welches umweltfreundlichere Schiffe mit Steuerrabatten bis zu 20% begünstigen soll. Stattdessen braucht es aus unserer Sicht ein Malus-System bei welchem umweltschädlichere Schiffe höhere Steuern leisten müssen. Dies erzielt die gleiche Lenkung hin zu umweltfreundlicheren Schiffen, Antrieben, Treibstoffen, etc., ohne dabei eine indirekte Subvention der internationalen Schifffahrt darzustellen und so zu noch mehr Verkehr auf den Meeren zu führen. Der VCS unterstützt deshalb die Einführung einer Tonnagesteuer, die zu einem umweltfreundlicheren Schiffsverkehr führt. Dient das von Bundesrat und Parlament gewählte System schlussendlich aber vor allem dem Ziel, die Steuerbelastung für rentable Seeschifffahrtsunternehmen zu senken, lehnen wir die Gesetzesänderung ab. Denn fallen die Transportpreise noch stärker, werden noch mehr Güter um die Welt geschifft.

VCS Verkehrs-Club der Schweiz

Aarberggasse 61, Postfach, 3001 Bern
Tel. 031 328 58 58, IBAN CH48 0900 0000 4900 1651 0
www.verkehrsclub.ch, vcs@verkehrsclub.ch

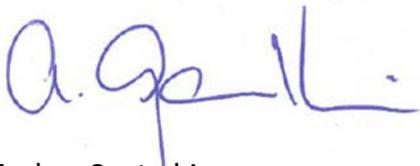
Bei der geplanten Gesetzesänderung muss aus unserer Sicht der Umwelt- und Klima-Aspekt höher gewichtet werden, um eine grössere Lenkung zu erzielen. Der Schiffsverkehr auf den Weltmeeren ist schon heute für 2,6 Prozent der klimaschädlichen Treibhausgase verantwortlich. Diverse Prognosen gehen von einem grossen Wachstum des Container-Schiffverkehrs aus. Der Anteil wird folglich noch zunehmen. Die internationale Seeschifffahrt ist eines der grössten Sorgenkinder der Klimapolitik. Die International Maritime Organisation (IMO) hat sich 2018 nur zu einem sehr laschen Ziel verpflichtet: Das Ziel einer 50% Reduktion der Emissionen von 2008 bis 2050 ist völlig ungenügend. Es braucht unbedingt ein deutlich ambitionierteres Ziel. Im Minimum sollten die Emissionen bis 2050 auf null gesenkt werden. Die Technologien für eine klimaneutrale Seeschifffahrt (bspw. E-Fuels oder grüner Wasserstoff) sind vorhanden. Im Vergleich zur Flugbranche sind die Herausforderungen besser bewältigbar. Es scheitert einzig daran, dass in der internationalen Seeschifffahrt keine wirksamen Massnahmen beschlossen werden und aus Kostenüberlegungen weiterhin mit dem sehr schädlichen Schweröl gefahren wird. Es braucht nun einen koordinierten, ambitionierten Effort. Die Schweiz als reiches Land, und Akteur der Seeschifffahrt soll sich dahingehend einbringen, dass eine ebensolche Anstrengung geleistet wird. Aufgrund der langen Investitionszyklen der Seeschifffahrt ist ein rasches Handeln unerlässlich.

Dazu gehört auch, dass sich die Steuerbehörden in Zusammenarbeit mit anderen Bundesbehörden die notwendigen fachtechnischen Kenntnisse im Bereich umweltschonender Technologien aneignen, um die Seeschiffe entsprechend zu kategorisieren. Dass der Bundesrat aus Effizienzgründen davon absehen will, ist unverständlich.

Vor diesem Hintergrund sind unbedingt schnellstmöglich wirkungsvolle Massnahmen zu treffen, welche zu einer Dekarbonisierung der Seeschifffahrt führen. Die umweltfreundlichsten Methoden in der Seeschifffahrt müssen möglichst bald zum Standard werden. Ebenfalls sollten im Steuersystem die Verminderung des Schiffsmülls, des Lärms, die verminderte Verschmutzung durch das Schiffsabwasser, faire Arbeitsbedingungen, hohe Sicherheitsstandards sowie weitere ökologische sinnvolle Massnahmen miteinbezogen werden.

Wir danken Ihnen für die Kenntnisnahme unserer Anliegen und deren Berücksichtigung im weiteren Prozess der Vorlage.

Freundliche Grüsse



Anders Gautschi

Geschäftsführer
VCS Verkehrs-Club der Schweiz

Eidgenössische Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Per E-Mail:
vernehmlassungen@estv.admin.ch

Zürich, 14. April 2021

**Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen (Tonnagesteuergesetz);
Stellungnahme der Zürcher Handelskammer**

Sehr geehrter Herr Bundesrat, sehr geehrte Damen und Herren

Mit Schreiben vom 24. Februar 2021 wurden interessierte Kreise dazu eingeladen, sich zum Bundesgesetz über die Tonnagesteuer auf Seeschiffen (Tonnagesteuergesetz) zu äussern. Die Zürcher Handelskammer (ZHK) vertritt als Wirtschaftsorganisation die Interessen von über 1'100 Unternehmen am Wirtschaftsstandort Zürich und setzt sich für eine wettbewerbsgesteuerte Marktwirtschaft mit möglichst günstigen Rahmenbedingungen ein. Dazu gehört insbesondere auch eine wirtschaftsfreundliche Ausgestaltung der Gewinnsteuern von Unternehmen. Wir nutzen deshalb die Möglichkeit, zu den beantragten Gesetzesänderungen Stellung zu nehmen.

Die Einführung der Tonnagesteuer für Hochseeschiffe schafft für Schweizer Schifffahrtsunternehmen im internationalen Wettbewerb gleich lange Spiesse und stärkt damit die Attraktivität des Wirtschaftsstandorts Schweiz. Aus diesen Überlegungen unterstützen wir die geplante Einführung des Tonnagesteuergesetzes ausdrücklich.

Zur Begründung

Mit den vorgeschlagenen Änderungen soll eine alternative Tonnagesteuer auf die Schweizer Seeschifffahrt eingeführt werden. Die Ermittlung der Gewinnsteuer der Schweizer Seeschifffahrt nach der Tonnage und nicht mehr nach dem tatsächlich erwirtschafteten Gewinn hätte verschiedene positive Auswirkungen auf den Wirtschaftsstandort Schweiz und damit auch auf den Wirtschaftsstandort Zürich. Bereits heute sind zwei Schifffahrtsunternehmen im Kanton Zürich domiziliert. Die Einführung einer alternativen Tonnagesteuer auf Seeschiffe würde die Standortattraktivität der Schweiz bzw. von Zürich für Seeschifffahrtsunternehmen weiter erhöhen

Die rund 65 in der Schweiz domizilierten Seeverkehrs- oder Dienstleistungsunternehmen können bisher nicht von einer Tonnagesteuer profitieren. Dabei trägt der Seeverkehr bereits heute rund 0,4 Prozent bzw. 2,4 Milliarden Franken zum BIP der Schweiz bei. Das entspricht etwa 2'000 Arbeitsplätzen. Mit der Einführung einer Tonnagesteuer würde der Seeschifffahrtssektor in der Schweiz wachsen.

Gemäss Studien von Oxford Economics und von der Universität Lausanne würden so rund 3'600 bis 7'000 neue Stellen geschaffen. Zudem stellen die Studien mit der Einführung der Tonnagesteuer zusätzliche jährliche Steuereinnahmen von bis zu 400 Millionen Franken in Aussicht.

Mit der Besteuerung nach Tonnage statt tatsächlich erwirtschaftetem Gewinn würden rentable Unternehmen im maritimen Bereich weniger Steuern bezahlen als bisher. Die staatlichen Mindereinnahmen wären aber schnell überkompensiert, weil durch die Einführung einer solchen Alternativsteuer Unternehmen neu angesiedelt und Abwanderungen vermieden werden können. Zudem wird damit verhindert, dass ein zu hoher Anteil der Hochseeflotte unter sogenannten "Offshore"-Flaggen (von Ländern wie den Marshall-Inseln, Liberia oder Panama) unterwegs ist, in denen tiefere Umwelt- und Sozialstandards gelten als in der Schweiz.

23 europäische Staaten, darunter 21 Mitgliedsstaaten der EU, kennen eine Tonnagesteuer auf Seeschiffen, teilweise bereits seit über 50 Jahren. Dabei hat sich in den vergangenen 20 Jahren die Tonnagesteuer im Bereich der Unterstützungsmassnahmen für die Seeschifffahrt als wichtigstes Instrument zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit innerhalb der EU-Seeschifffahrt erwiesen. Auch andere grosse Wirtschaftsnationen wie China, Indien, Japan, Südafrika, Südkorea und die USA haben eine Tonnagesteuer in ihrem Recht verankert. Durch die Einführung einer Tonnagesteuer würde für Schweizer Schifffahrtsunternehmen im internationalen Vergleich ein Wettbewerbsnachteil beseitigt.

Eine Tonnagesteuer würde es der Schweiz ausserdem ermöglichen, Arbeitsplätze im Hochseeschifffahrtssektor zu erhalten und zu stärken, indem eine solche Einführung die Arbeitsplätze vor dem internationalen Steuerwettbewerb schützt, den Sektor belebt und dessen Attraktivität fördert. Ohne weitere Massnahmen zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz in diesem Bereich ist es wahrscheinlich, dass Unternehmen im maritimen Sektor langfristig ins Ausland migrieren und damit Arbeitsplätze, Steuereinnahmen und Knowhow verloren ginge. Da das wichtigste Kapital im maritimen Sektor die Schiffe selbst sind, ist eine Verlagerung der Geschäftstätigkeit an einen anderen Standort einfach. Dies gilt es zu verhindern.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Stellungnahme.

Freundliche Grüsse
Zürcher Handelskammer

Dr. Regine Sauter
Direktorin

Roman Obrist
Leiter Wirtschaftspolitik