

Een vergelijking van een aantal tonnageregelingen in Europees perspectief

Vaart de Commissie een consistente koers?

Naam: S. Klein
Studentnummer: 324464
Begeleider: Mr. D.E. van Sprundel
Datum: 19-12-2013

Voorwoord

Het schrijven van een scriptie is voor de meeste studenten een hele opgave. Na een X aantal, in mijn geval vijf, jaren gestudeerd te hebben, ligt het werkende leven op de loer, maar is er vaak nog één obstakel wat overwonnen moet worden, de masterscriptie. De reden waarom deze scriptie vaak een obstakel vormt, zal voor een ieder verschillen. De één vindt het te veel tijd kosten, de ander weet niet waar hij/zij de literatuur vandaan moet halen, en weer een ander ziet er erg tegenop om een stuk van minimaal 60 pagina's aan te leveren. Het feit dat de scriptie voor mij een obstakel vormde, is echter nog niet opgenomen in bovenstaande redenen. Ik had namelijk het geluk mijn scriptie grotendeels tijdens een scriptiestage bij EY te mogen schrijven, waardoor ik niet alleen beschikte over een Portal waarin ik alle benodigde informatie kon vinden, maar ook over een laptop en natuurlijk de nodige mensen om mee te kunnen sparren. Aan het gebrek aan tijd kon het ook niet liggen, want na een studiejaar dat grotendeels in het teken stond van een bestuursjaar bij mijn studievereniging, had ik aan het begin van de zomer juist alle tijd om aan de slag te gaan. De reden dat de scriptie voor mij een obstakel vormde, hangt samen met de laatst genoemde bovenstaande reden, de omvang van de scriptie. Dat ik dit obstakel heb kunnen overwinnen, is niet alleen mijn verdienste.

Allereerst wil ik daarom mijn begeleider, dhr. van Sprundel, bedanken voor het feit dat hij de moeite en tijd heeft willen nemen om mijn te begeleiden.

Daarnaast dank ik ook alle fijne toekomstige collega's bij EY voor hun inzichten, toevoegingen en natuurlijk het lachen.

Tot slot dank ik mijn ouders, die ook in deze stressvolle periode hebben bewezen altijd voor mij klaar te staan.

Nu is mijn scriptie af, het obstakel is overwonnen en inderdaad het werkende leven ligt op de loer. Ik hoop dat u net zoveel geniet van het lezen van de scriptie, als ik heb genoten van het schrijven ervan.

Succes!

Lijst met gebruikte afkortingen

BNB	Beslissingen in (Nederlandse) Belastingzaken
Commissie	Europese Commissie
EER	Europese Economische Ruimte
EFTA	Europese Vrijhandelsassociatie
ET	European Taxation
Gemeenschap	Europese Gemeenschap
GvEA	Gerecht van Eerste Aanleg
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
HR	Hoge Raad
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NTFRB	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen
KVNR	Koninklijke Verenging van Nederlandse Reders
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	Staatscourant
TFO	Tijdschrift Fiscaal Ondernemersrecht
TVR	Tijdschrift Vervoer & Recht
UNCTAD	United Nations conference on Trade and Development
Unie	Europese Unie
VEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
SEW	Tijdschrift voor Europees en economisch recht
Wet IB'64	Wet inkomstenbelasting 1964
Wet IB'01	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet VPB'69	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
ZOR	Zeescheepvaart Onbelaste Reserve

Inhoudsopgave

Voorwoord	2
Lijst met gebruikte afkortingen	3
1 Inleiding	9
1.1 Inleiding, aanleiding en onderwerp van het onderzoek	9
1.2 Probleemstelling, toetsingskader en opzet.....	12
1.3 Afbakening van het onderzoek	17
2 Staatssteun?	19
2.1 Staatssteun	19
2.1.1. Steunmaatregel	20
2.1.2. Van de staat	21
2.1.3. Van bepaalde ondernemingen	21
2.1.4. Maatregelen die met staatsmiddelen zijn bekostigd	23
2.2 Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer	25
2.2.1. Doelstelling richtsnoeren	27
2.3. Toegestane staatssteun.....	27
2.3.1. Aanvullende eisen	29
2.3.2. Maximaal toegestane staatssteun	32
2.4 Strategische doelstellingen en aanbevelingen voor het zeevervoersbeleid van de EU tot 2018.....	33
2.5 Conclusie	34
3. Nederlandse tonnageregeling	36
3.1 Door de jaren heen.....	36
3.2 Tonnageregeling anno 2012	36
3.3 Winstbegrip in de tonnageregeling & kwalificerende schepen	38
3.4 Exploitatie van een schip	42
3.4.1. Vlagvereiste Europese Unie of Europese Economische Ruimte	45
3.5 Winstbepaling bij toepassing van de tonnageregeling.....	46
3.6 Beëindiging van winstbepaling op basis van de tonnageregeling	51

3.7	Conclusie	52
4	Vergelijking verschillende tonnageregelingen	54
4.1	Inleiding	54
4.2	Vergelijking	54
4.2.1	Indieningstermijn verzoek toepassing van de tonnageregeling	54
4.2.2	Groep kwalificerende belastingplichtigen	56
4.2.3	Groep kwalificerende schepen	57
4.2.4	Behandeling sleep-en baggerboten	59
4.2.5	Direct samenhangende werkzaamheden	61
4.2.6	Beheerseis	64
4.2.7	Scheepsmanagement	65
4.2.8	In rompbevrachting geven	67
4.2.9	Behandeling charterschepen (op rompbevrachting na).....	68
4.2.10	Vlagvereiste.....	69
4.2.11	Uitzondering vlagvereiste	70
4.2.12	Te betalen tonnagebelasting.....	73
4.2.13	Te betalen belasting scheepsmanagementbedrijven.....	74
4.2.14	Behandeling fiscale claims bij ingaan tonnageregeling	75
4.2.15	Verliesverrekening	77
4.2.16	Fiscale claims bij beëindiging	79
4.3	Overzichtelijke tabel	81
4.4	Conclusie	82
5	Onderzoek Commissie Maltese tonnageregeling	84
5.1.	Inleiding	84
5.2	Onderzoek Commissie inzake Maltese tonnageregeling	84
5.2.1	Kwalificerende schepen	85
5.2.2	Sleep- en baggerboten	86
5.2.3	Ondergeschikte activiteiten.....	87
5.2.4	Te betalen tonnagebelasting.....	88
5.2.5	Vlagvereiste en uitzondering op het vlagvereiste	89
5.2.6	Vrijstelling van heffing over meerwaarden bij verkoop schip.....	89
5.2.7	Vrijstelling van heffing over meerwaarden en dividenden gerelateerd aan aandelen in scheepvaartorganisaties.....	90

5.3. Conclusie	91
6 Aanbevelingen.....	92
6.1 Inleiding	92
6.2 Verruimingen en inkrimping	92
6.2.1. Indieningstermijn.....	92
6.2.2. Groep kwalificerende belastingplichtige	93
6.2.3. Groep kwalificerende schepen	93
6.2.4. Behandeling van sleep- en baggerboten.....	94
6.2.5. Direct samenhangende werkzaamheden	95
6.2.6. Beheerseis	95
6.2.7. Scheepsmanagement	95
6.2.8. In rompbevrachting geven	96
6.2.9. Tijd- en reischarTERS	96
6.2.10. Vlagvereiste.....	97
6.2.11. Uitzonderingen vlagvereiste.....	98
6.2.12. Te betalen belasting.....	98
6.2.13. Te betalen belasting scheepsmanagement.....	99
6.2.14. Behandeling fiscale claims bij ingaan tonnageregeling	99
6.2.15. Verliesverrekening	100
6.2.16. Fiscale claims bij beëindiging van de tonnageregeling.....	100
6.3. Conclusie	102
7 Samenvatting, conclusie en aanbevelingen	104
7.1 Inleiding.....	104
7.2 Samenvatting	104
7.3 Conclusie & aanbeveling	111
Bijlage 1 Overzicht van het in Europa geregistreerde tonnage	115
Tabel 1. Overzicht van de in Europa geregistreerde tonnage (x 1000) per vlag incl. percentage van het totale tonnage in de Wereld (*) en het Europese tonnage (**)	115
Tabel 2. Overzicht van de in Europa geregistreerde vloot per vlag incl. percentage van de Wereldvloot(*) en Europese vloot(**)	116
Bijlage 2 Belgische tonnageregeling.....	117
Winstbegrip in de tonnageregeling	118
Exploitatie van een kwalificerend schip.....	120

Vlagvereiste Europese Unie of Europese Economische Ruimte	123
Winstbepaling bij toepassing van de tonnageregeling	123
Beëindiging van winstbepaling op basis van de tonnageregeling.....	125
Conclusie.....	125
Bijlage 3 Britse tonnageregeling	127
Winstbegrip in de tonnageregeling	128
Exploitatie van een kwalificerend schip.....	131
Vlagvereiste Europese Unie of Europese Economische Ruimte	135
Winstbepaling bij toepassing van de tonnageregeling	136
Trainingsvereiste	137
Beëindiging van winstbepaling op basis van de tonnageregeling.....	138
Conclusie.....	138
Bijlage 4 Noorse tonnageregeling	140
Winstbegrip bij de tonnageregeling	142
Exploitatie van een kwalificerend schip.....	143
Vlagvereiste Europese Unie of Europese Economische Ruimte	145
Winstbepaling bij toepassing van de tonnageregeling	145
Beëindiging van winstbepaling op basis van de tonnageregeling.....	146
Conclusie.....	147
Bijlage 5 Cypriotische tonnageregeling	148
Winstbegrip in de tonnageregeling	150
Exploitatie van een kwalificerend schip.....	151
Vlagvereiste Europese Unie of Europese Economische Ruimte	155
Winstbepaling bij toepassing van de tonnageregeling	156
Beëindiging van winstbepaling op basis van de tonnageregeling.....	158
Conclusie.....	159
Bijlage 6 Maltese tonnageregeling	161
Winstbegrip in de tonnageregeling	162
Exploitatie van een kwalificerend schip.....	165
Vlagvereiste Europese Unie of Europese Economische Ruimte	166
Winstbepaling bij toepassing van de tonnageregeling	167
Beëindiging van winstbepaling op basis van de tonnageregeling.....	171
Conclusie.....	171

Bijlage 7 Te betalen tonnagebelasting	173
Tabel 3. Te betalen tonnagebelasting per jaar	173
Tabel 4. Te betalen tonnagebelasting per jaar voor scheepsmanagement.....	174
Literatuurlijst.....	175

1 Inleiding

1.1 *Inleiding, aanleiding en onderwerp van het onderzoek*

Nederland, een land omringd door water, heeft met de scheepvaart veel van doen. De Rotterdamse haven, bijvoorbeeld, is het grootste haven- en industriecomplex van Europa met een totale goederenoverslag van zo'n 430 miljoen ton per jaar. Jaarlijkse komen er in de Rotterdamse haven zo'n 33.500 zeeschepen en 95.780 binnenvaartschepen binnen. De Rotterdamse haven zorgt dan ook dat er zo'n 41.000 mensen aan een baan zijn geholpen. Op de lange termijn wordt zelfs verwacht dat het aantal arbeidsplaatsen nog met zo'n 6.000 tot 8.000 wordt verhoogd. De haven vormt verder onder meer de toegangspoort tot een Europese markt die meer dan 350 miljoen consumenten bedient. Rotterdam is lange tijd, van 1962 tot 2004, zelfs de grootste haven van de wereld geweest. Alhoewel deze positie inmiddels over is genomen door Shanghai en Ningbo en Singapore tevens een grotere haven kennen dan Rotterdam, vormen zij vanwege hun ligging geen directe concurrentie voor de Rotterdamse haven.

Omdat de Rotterdamse haven zo van belang is voor Nederland, is het niet vreemd dat in de fiscale wereld speciale aandacht wordt besteed aan de zeescheepvaart. Nederland was in 1996 de eerste lidstaat die met een moderne faciliteit in de winstbelasting kwam die speciaal gericht was op het verlagen van de belastingdruk van de scheepvaartondernemingen¹ door middel van een forfaitaire winstbepaling, de tonnageregeling. Deze faciliteit leverde in eerste instantie een stijging op van het aantal in Nederland geregistreerde schepen, maar waarschijnlijk mede vanwege de invoering van een dergelijke faciliteit in andere lidstaten, is deze stijging niet langer van kracht. Nederland moet zelfs alle zeilen bijzetten om het aantal schepen op peil te houden en de afname van het aantal geregistreerde schepen te beperken.

Zo neemt het aantal handelsschepen die varen onder een Nederlandse vlag steeds verder af, en is er in 2009² door de KVNR al opgemerkt dat de Nederlandse vloot als gevolg van de belastingwetgeving terrein verliest op de concurrentie.

¹ Wanneer ik in deze scriptie spreek over scheepvaartonderneming, doel ik op de onderneming die voldoet aan de voorwaarden om de Nederlandse tonnageregeling toe te passen. Van een tonnageonderneming is in deze scriptie sprake indien de tonnageregeling ook daadwerkelijk wordt toegepast.

² Brief aan de Tweede Kamer, 16 november 2009. Deze brief heb ik niet kunnen traceren, wel heb ik de reactie op deze brief kunnen vinden. Zie Kamerstukken II 2009/10, 31 409, nr. 24.

Dat de afname van de Nederlandse vloot mede te maken heeft met de belastingwetgeving blijkt verder uit de in december 2006 verschenen ‘Beleidsmonitor zeescheepvaart 2005’. In opdracht van het Ministerie van Verkeer en Waterstaat is toen door Deloitte Consulting een kwalitatieve³ vergelijking gemaakt van de fiscale faciliteiten voor de scheepvaart van verschillende landen. De conclusie van deze vergelijking was dat Nederland in termen van kwaliteit van de fiscale faciliteiten de koppositie heeft verloren.

Verder is in 2008 een eindrapport verschenen over het kwantitatieve onderzoek dat is gedaan over het fiscale level playing field van zeescheepvaart binnen de Unie.⁴ De conclusie van dit rapport is dat er op Europees niveau een verstoring is van het level playing field wat betreft fiscale faciliteiten. De totale lasten in België en Duitsland bleken zo’n 13-22% lager te liggen dan in Nederland.⁵ Er werd, mede daarom, geconcludeerd dat het Nederlandse vestigingsklimaat qua fiscale faciliteiten niet langer aan de Europese benchmark voldeed, waardoor zij niet meer concurrerend was op het gebied van scheepvaart.⁶

Uit cijfers van de UNCTAD blijkt verder dat het aantal in Nederland geregistreerde schepen steeds verder afneemt.⁷ Dit percentage neemt niet alleen absoluut, maar ook procentueel gezien binnen zowel de wereld, als de Unie af.

Nederland is, zoals eerder opgemerkt, niet het enige land ter wereld die een tonnageregeling kent. Zo kennen onder andere Cyprus, Malta, het Verenigd Koninkrijk en België een fiscale regeling voor de zeescheepvaart.⁸ Voor Nederland, de Nederlandse haven en de

³ Kwalitatief onderzoek is verbaal, beoordelend en opiniërend. Kwaliteit duidt hierbij op eigenschappen. Dit in tegenstelling tot kwantitatief onderzoek, wat zich focust op hoeveelheden. Het verschil tussen kwalitatieve en kwantitatieve gegevens weerspiegelt zich ook in de nauwkeurigheid van het meetniveau. Kwalitatieve gegevens hebben een nominaal meetniveau waarbij ze niet kunnen worden uitgedrukt in getallen of een rangorde. Zie ook D. den Boer, *Methodologie en Statistiek voor Communicatie-Onderzoek*, Kluwer: Deventer 2005, p. 146.

⁴ In opdracht van het Ministerie van Verkeer en Waterstaat heeft *Policy Research Corporation* een kwantitatieve vergelijking van de fiscale steunpakketten in de Unie gemaakt. Hierbij werden alle fiscale stimuleringsregels voor zeescheepvaart meegenomen voor de landen België, Noorwegen, Duitsland en Nederland.

⁵ Dit verschil wordt voornamelijk verklaard door het verschil in loonkosten. Dit ligt onderzoek valt buiten het bereik van mijn scriptie.

⁶ De staatssecretaris van Financiën en staatssecretaris van Verkeer en Waterstaat geven in reactie op dit onderzoek aan dat het niet mogelijk is om met het fiscale instrument van de afdrachtvermindering zeevaart het loonkostenverschil met concurrenten effectief te verminderen. Zie Kamerstukken II 2008/09, 31 409, nr. 19.

⁷ Zie bijlage 1 voor een compleet overzicht.

⁸ Daarnaast hebben Australië, België, Brazilië, Canada, China, Curaçao, Denemarken, Dominicaanse Republiek, Duitsland, Egypte, Estland, Filippijnen, Frankrijk, Griekenland, Hong Kong, India, Indonesië, Ierland, Japan, Luxemburg, Maleisië, eiland Man, Mexico, Nieuw Zeeland, Noorwegen, Oman, Panama, Rusland, Singapore, Sri Lanka, Thailand, Turkije, Verenigd Koninkrijk, Verenigde Staten, Zuid Afrika en Zweden een fiscale faciliteit voor de scheepvaart. Een vergelijkbare faciliteit als de tonnageregeling is in de wetgeving van België, Bulgarije, Cyprus, Denemarken, Duitsland, Finland, Frankrijk, Griekenland, Ierland, IJsland Italië, Letland, Malta, Noorwegen, Polen, Slovenië,

toeleveranciers is het van essentieel belang dat zij op zeescheepvaartgebied aantrekkelijk is en blijft.⁹ Dit kan zij doen door bijvoorbeeld haar tonnageregeling uit te breiden en hiermee de scheepvaart extra te stimuleren.

De stimulering van bepaalde sectoren binnen Europa is echter aan regels gebonden, zodat er geen oneerlijke concurrentie ontstaat. Indien deze concurrentie wel ontstaat en niet verenigbaar is met de interne markt spreekt men van staatssteun. Voor de stimulering van de maritieme sector zijn door de Commissie richtsnoeren¹⁰ gepubliceerd. Indien de stimulering onder deze richtsnoeren valt, wordt de stimulering van de maritieme sector, indien zij bij de Commissie wordt aangemeld en wordt goedgekeurd, niet aangemerkt als staatssteun omdat zij dan verenigbaar is/wordt geacht met de interne markt.

Vanwege deze richtsnoeren zou men wellicht verwachten dat verschillende scheepvaartfaciliteiten binnen Europa nagenoeg gelijk zijn. Een minimale stimulering is in de richtsnoeren omtrent stimulering van de maritieme sector niet opgenomen, een maximum echter wel. Zo zijn er een aantal schepen die vanwege hun activiteiten niet onder de tonnageregeling mogen vallen, en is er een maximale stimulering van de maritieme sector opgenomen. Verder moet alle maritieme stimulering worden aangemeld bij de Commissie, zodat de verwachting is dat de verschillende tonnageregelingen niet ruimer zijn geformuleerd dan dat de richtsnoeren toelaten.

Uit cijfers blijkt echter dat er, ondanks het feit dat uit de richtsnoeren betreffende stimulering van de maritieme sector blijkt dit niet de bedoeling mag zijn, omvlagging gaande is binnen Europese landen. Dit mede vanwege het feit dat via deze wijze geprofiteerd kan worden van een gunstigere fiscale behandeling van de scheepsvaart in een andere lidstaat.¹¹ De vraag is daarom of de scheepvaartfaciliteiten tussen de verschillende lidstaten inderdaad aan elkaar gelijk zijn of er in ieder geval een level playing field is.

Spanje, Verenigd Koninkrijk en Zweden. Ook buiten de Unie zijn er een aantal landen die een vergelijkbare faciliteit kennen, te weten China, India, Japan, Nederlandse Antillen, Pakistan, Verenigde Staten, Zuid-Afrika en Zuid-Korea.

⁹ Recentelijk bleek, uit de database van UNCTAD, dat slechts 1 op de 200 handelsschepen onder Nederlandse vlag vaart. Dit terwijl 30 jaar geleden nog 1 op de 80 schepen onder de Nederlandse vlag voer. Zie ook 'Maar weinig handelsschepen met Hollandse vlag', *Volkskrant* 31/01/13. Verder is uit deze gegevens op te maken dat de Nederlandse facilitering van de zeescheepvaart weldegelijk van invloed is geweest. Tot 1990 daalde het aantal schepen onder Nederlandse vlag namelijk, maar vanaf die tijd loopt het aantal gestaag op. Deze groei valt echter in het niets bij de groei van geregistreerde schepen in bijvoorbeeld de Bahama's.

¹⁰ Richtsnoeren zijn niet-bindende documenten die bedoeld zijn om de uitvoering van Europese richtlijnen te bevorderen. Zij kunnen worden uitgevaardigd in diverse vormen, zoals bijvoorbeeld mededelingen van de Commissie.

¹¹ Een andere reden voor omvlagging heeft te maken met de bestrijding van piraterij.

1.2 *Probleemstelling, toetsingskader en opzet*

Zoals eerder al is geconstateerd, is het voor Nederland van belang dat zij op scheepvaart gebied aantrekkelijk blijft. De omvlagging naar een andere Europese vlag lijkt echter aan de orde van de dag, waardoor de Nederlandse faciliteit niet langer erg doeltreffend lijkt.

Verder heeft Europa, zoals eerder gezegd, voorwaarden ingesteld met betrekking tot stimulering van de maritieme sector. De voorwaarden zoals deze zijn opgenomen in de eerste mededeling¹² en in haar vervanger¹³, zijn in 2004 nogmaals herzien.¹⁴ In deze laatste mededeling¹⁵ zijn de huidige criteria opgesteld op grond waarvan de staatssteun voor het zeevervoer goed wordt gekeurd, omdat zij in deze gevallen verenigbaar is met de interne markt. Zo mag staatssteun uitsluitend worden verleend aan schepen die in het register zijn opgenomen, mag de steun niet ten koste gaan van de economie van andere lidstaten en moet er aangetoond worden dat zij niet in zodanige mate tot concurrentievervalsing tussen de lidstaten leiden dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad.¹⁶

De vraag is echter of dit laatste punt wel het geval is en de verschillende stimuleringsregelingen inderdaad niet tot concurrentievervalsing tussen lidstaten leiden. Zeker nu op 1 juli 2012 door de Commissie een onderzoek is gestart om te beoordelen of de tonnageregeling zoals deze in Malta geldt wel in lijn is met deze Europese staatssteunregels. De Commissie maakt zich hierbij zorgen over het feit dat de gunstige fiscale behandeling, die wordt toegestaan door de Europese richtlijnen inzake de staatssteun voor het maritieme transport van passagiers en vracht over zee, door Malta te ver door getrokken wordt waardoor er categorieën van begunstiging ontstaan die eigenlijk niet onder de tonnageregeling mogen vallen.

Vandaar dat in deze scriptie onderstaande vraag centraal staat:

'Is er sprake van een level playing field op het gebied van de fiscale stimulering van maritiem transport van passagiers en vracht over zee binnen Europa en kan

¹² Sec (89) 921 def.

¹³ Communautaire richtsnoeren betreffende overheidssteun voor het zeevervoer (97/C 205/05)

¹⁴ Mededeling C(2004) 43 van de Commissie- Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer.

¹⁵ Een dergelijke mededeling is een voorbeeld van een richtsnoer.

¹⁶ Mededeling C(2004) 43 van de Commissie- Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer, blz.

Nederland haar tonnageregeling, binnen de geschetste richtsnoeren, aantrekkelijker maken?’

Een level playing field is een rechtvaardigheidsprincipe, waarbij niet noodzakelijk is dat iedereen dezelfde kansen heeft om te slagen, maar wel dat iedereen het spel volgens dezelfde regels speelt. De interne markt voor de Europese scheepvaartondernemingen moet in dit geval dus een gelijk speelveld zijn, waarbij men in gelijke mate maximaal gebruik mag maken van de richtsnoeren zoals deze door de Unie zijn gesteld.

Bovenstaande probleemstelling moet zo worden opgevat dat ik ga onderzoeken hoe de verschillende scheepvaartfaciliteiten binnen Europa eruit zien. Ik verricht een rechtsvergelijkend onderzoek waarbij ik nader in ga op verschillende facetten van de diverse tonnageregelingen. Omdat het onderzoek te omvangrijk wordt op het moment dat ik de tonnageregelingen van alle lidstaten binnen de Unie zou onderzoeken, heb ik een keuze moeten maken. De keuze voor de lidstaten is gevallen op België, het Verenigd Koninkrijk, Noorwegen, Malta en Cyprus. Hieronder ligt ik toe waarom ik voor deze lidstaten heb gekozen.

België maakt onderdeel van dit onderzoek uit om verschillende redenen. Ten eerste lijkt de tonnagewetgeving van België in veel gevallen op die van Nederland, maar lijkt hij op het eerste gezicht algemener, en wellicht daarom ruimer, te zijn geformuleerd. Daarnaast is van belang dat België als buurland een land is waar toe omvlagging wellicht sneller zou kunnen gebeuren zonder dat dit voor de bedrijfsvoering grote gevolgen met zich mee brengt. Het Verenigd Koninkrijk is gekozen wegens het feit dat hier veel schepen geregistreerd staan. Daarnaast geldt voor het Verenigd Koninkrijk dat dit land betrekkelijk dicht bij Nederland gelegen is, waardoor omvlagging wellicht zonder te veel grote gevolgen voor de bedrijfsvoering plaats kan vinden.

Noorwegen, EER lid, en Cyprus zijn gekozen wegens het feit dat de tonnageregeling recentelijk is vernieuwd, dan wel recentelijk is ingevoerd.¹⁷ Daarbij geldt voor beide regelingen dat zij goedgekeurd zijn.¹⁸

¹⁷ Noorwegen kent sinds 1996 een tonnageregeling. De regeling is in 2007 op een aantal grote punten herzien. De Cypriotische tonnageregeling is ingevoerd in 2010.

¹⁸ De Cypriotische tonnageregeling is door de Unie goedgekeurd op 24 maart 2010. De EFTA heeft de veranderingen in de Noorse tonnagelasting goedgekeurd op 3 december 2008, zie ook EFTA Surveillance Authority Decision 303/09/COL.

De Noorse tonnageregeling verschilt op een essentieel punt van de overige tonnageregeling¹⁹, waardoor deze regeling erg interessant is om te vergelijken. Bij de Noorse tonnageregeling geldt namelijk dat indien een bestaande onderneming niet alleen scheepvaartactiviteiten ontplooit, maar zich tevens met andere activiteiten bezig houdt er een aparte onderneming opgezet moet worden waarin alleen maar scheepvaartactiviteiten mogen plaatsvinden. De onderneming moet als het ware worden gesplitst.

Voor Cyprus geldt dat de scheepvaartindustrie aldaar één van de grootste binnen de Unie is en in de top 10 van grootste scheepvaartindustrie van de wereld is opgenomen.

Tot slot is de Maltese tonnageregeling gekozen wegens het onderzoek dat de Commissie, zoals eerder vermeld, heeft ingesteld naar deze regeling, omdat zij op verschillende punten te ruim lijkt te zijn.

Wat bij deze keuze verder nog een rol speelt, is dat er feitelijk twee modellen bestaan op basis waarvan diverse lidstaten hun tonnageregime ontwerpen. Door Wortelboer²⁰ (2012) worden deze modellen omschreven als het Nederlandse model en het Griekse model.

Indien een tonnageregime is gebaseerd op het Griekse model, betekent dit dat het regime verplicht is voor alle belastingplichtigen die kwalificerende schepen exploiteren. Een ander kenmerk van het Griekse model is dat de te betalen belasting op basis van het bruto-tonnage, de leeftijd van het schip en het soort schip wordt bepaald. Verder zien we, in tegenstelling tot het Nederlandse model, dat in het Griekse model de te betalen belasting niet afhankelijk is van het nationale vennootschapsbelastingtarief. In de regelingen die op dit model gebaseerd zijn, is namelijk een te betalen tonnagebelasting opgenomen in plaats van een in aanmerking te nemen winst. Zowel de Maltese als de Cypriotische tonnageregeling zijn gebaseerd op dit Griekse model.

Het andere model waarop het tonnageregime gebaseerd kan zijn, is het moderne Nederlandse model, ingevoerd in 1996. Indien dit model de basis vormt voor het tonnageregime, wordt de mogelijkheid geboden om op basis van het nettotonnage van een schip belasting te betalen. Hierbij zijn de daadwerkelijke winsten of verliezen niet van belang. Vaak zie je bij het Nederlandse model terug dat een onderneming, naast scheepvaartactiviteiten, nog andere

¹⁹ Die binnen de reikwijdte van het Nederlandse model vallen.

²⁰ Zie S.W.C. Wortelboer, *Het tonnageregime*, Kluwer: Deventer 2012, p.9.

activiteiten mag ontplooiën.²¹ Hierbij zal echter, in de meeste gevallen, wel een splitsing aangebracht moeten worden in de activiteiten die samenhangen met scheepvaart en de overige activiteiten. Deze overige activiteiten worden belast op basis van de normale winstregels.²² Een ander kenmerk van dit Nederlandse model is dat, wanneer je besluit het tonnageregime toe te passen, je de winst voor een periode van ten minste 10 jaren zult moeten bepalen aan de hand van de regels zoals opgenomen in het tonnageregime.²³ Ook is van belang dat bij het Nederlandse model een in aanmerking te nemen forfaitaire winst wordt weergegeven. Over deze winst wordt het nationale vennootschapsbelastingtarief geheven. Voor Noorwegen, Nederland, België en het Verenigd Koninkrijk geldt dat zij gebaseerd zijn op het Nederlandse model.

Daarnaast geeft de keuze voor bovenstaande lidstaten een evenwichtig beeld; ‘oude’ EU lidstaten, ‘nieuwe’ EU lidstaten en een EER lidstaat.

In het hierop volgende hoofdstuk komen de staatssteunbepalingen van de Commissie aan de orde. Hierbij ga ik onder andere in op de voorwaarden waaraan voldaan moet worden, voordat sprake is van staatssteun. Tevens worden de richtsnoeren voor het maritieme beleid in dit hoofdstuk besproken. Zoals zal blijken, geldt dat indien aan de voorwaarden zoals opgenomen in deze richtsnoeren wordt voldaan, de staatssteun verenigbaar met de interne markt wordt geacht zodat zij wordt toegestaan. Dit hoofdstuk vormt de kapstok voor het verdere onderzoek.

Voor een goed beeld van de Nederlandse tonnageregeling worden het winstbegrip, het begrip exploitatie van een schip, het begrip kwalificerende schip en de winstbepalingen onder toepassing van de tonnageregeling in detail besproken in het derde hoofdstuk besproken. Ook de gevolgen van de beëindiging van toepassing van de tonnageregeling komen aan bod. In dit hoofdstuk zal blijken dat ook Nederland voor wat betreft de toepassing van haar tonnageregeling geen consistente koers vaart, zoals bijvoorbeeld het geval is bij de behandeling van stille en fiscale reserves bij ingang van de tonnageregeling en de

²¹ Na de herziening van de Noorse tonnage tax bestaan er feitelijk twee modellen waarop de tonnageregelingen zijn gebaseerd. Het ‘enige’ grote verschil tussen de Noorse tonnage tax en de andere regelingen die zijn gebaseerd op de Nederlandse tonnageregeling, is dat er in Noorwegen een aparte onderneming moet worden opgericht die uitsluitend scheepvaartactiviteiten ontplooit.

²² Zie voor een uitgebreidere bespreking van beide modellen ook ‘The New Norwegian Tonnage Tax System’, a case study of Wilhelm Wilhelmsen onder 2.3.3.

²³ Voor het Griekse model geldt dit in principe ook.

verliesverrekening na ingang van de tonnageregeling. Na de analyse van de Nederlandse tonnageregeling volgt de vergelijkanalyse van de Nederlandse tonnageregeling ten opzichte van de Belgische, Britse, Noorse, Cypriotische en Maltese tonnageregeling in het vierde hoofdstuk. Voor deze volgorde is bewust gekozen, omdat zij opgenomen zijn in de mate waarop zij afwijken van de Nederlandse tonnageregeling.²⁴

Om de vergelijkingsanalyse uit te voeren is in hoofdstuk 4 een overzichtelijke tabel opgenomen, waarbij ik op een aantal punten aangeef hoe de tonnageregeling van de andere lidstaat zich verhoudt tot de Nederlandse regelgeving. Ik maak hierbij gebruik van een systeem van (--), (-), (0), (+) en (++). De Nederlandse tonnageregeling zal hierbij altijd als uitgangspunt worden genomen en daarom voorzien worden van een 0. Indien ik van mening ben dat de tonnageregeling van een lidstaat op een bepaald punt enigszins ruimer is, ken ik de regeling op dat punt (+) toe. Ben ik van mening dat de tonnageregeling van de andere lidstaat op het punt veel ruimer is, dan ken ik (++) toe. Een en ander geldt, omgekeerd, ook voor het gebruik van (-) / (--). Indien ik van mening ben dat de tonnageregeling van de lidstaat op het desbetreffende punt gelijk is aan de Nederlandse tonnageregeling, dan ken ik derhalve dus een 0 toe. Per onderzocht punt, het zijn er in totaal 16, zal ik precies beschrijven wanneer ik (--), (-), 0, (+) of (++) toe ken.

Het vijfde hoofdstuk omschrijft vervolgens het onderzoek dat de Commissie is gestart naar de Maltese tonnageregeling. Ik acht dit onderzoek van de Commissie van belang voor mijn scriptie, daar de verruiming die mogelijk leken op basis van de vergelijking die ik in hoofdstuk vier heb gedaan, wellicht door dit onderzoek tegen worden gehouden. Tevens kan het zo zijn dat de Nederlandse tonnageregeling an sich, zonder deze mogelijke verruiming, al niet in lijn ligt met de richtsnoeren.

In het zesde hoofdstuk combineer ik als het ware het vierde en het vijfde hoofdstuk. Ik ga in dit hoofdstuk in op de verruiming die mogelijk zijn voor de Nederlandse tonnageregeling op basis van hoofdstuk 4, en die in lijn liggen met de richtsnoeren. Zoals zal blijken geldt namelijk dat niet alle verruiming die aanvankelijk op basis van het vierde hoofdstuk mogelijk leken te zijn, ook daadwerkelijk mogelijk zijn. Verder ga ik in dit hoofdstuk ook in op de andere gevolgen die het onderzoek van de Commissie kan hebben op onderdelen van de

²⁴ Voor een gedetailleerd uitleg van de tonnageregelingen van deze lidstaten, waarbij ik ook hier inzoom op het winstbegrip, het begrip exploitatie van een schip, het begrip kwalificerend schip en de winstbepaling onder toepassing van de tonnageregeling verwijs ik naar bijlage 2 t/m 6.

Nederlandse tonnageregeling. Hierdoor moet de huidige Nederlandse tonnageregeling wellicht juist in gaan krimpen.

Het zevende hoofdstuk bevat tot slot een algemene samenvatting en de conclusie van mijn onderzoek.

1.3 Afbakening van het onderzoek

Van belang is dat ik tijdens dit onderzoek alleen stil zal staan bij de tonnageregeling, waardoor andere faciliteiten die in de belastingwetgeving zijn opgenomen ter stimuleringen van de maritieme sector buiten beschouwing worden gelaten.²⁵ Alleen de eerdergenoemde tonnageregelingen worden besproken. Verder is het van belang dat ik in principe alleen in ga op de heffing van belasting zoals deze geschiedt in geval de tonnageregeling van toepassing is. Indien ik gebruik maak van de woorden ‘normale winstbepalingssystematiek’ verwijs ik daarbij naar de winst zoals deze gebruikelijk wordt bepaald aan de hand van de nationale belastingwetgeving van een bepaalde lidstaat.

Verder ben ik me ervan bewust dat Noorwegen geen deel uitmaakt van de Unie. Vanwege een bijzondere eigenschap van de tonnageregeling zoals deze in Noorwegen geldt, en het feit dat scheepvaart de op drie na grootste exportindustrie van Noorwegen is, heb ik er voor gekozen deze tonnageregeling tevens te bespreken. Wanneer ik daarom spreek over de Unie, zal ik hier de Unie inclusief Noorwegen mee bedoelen. Ook voor de cijfers die ik heb gebruikt, heb ik er voor gezorgd dat Noorwegen deel uitmaakt van de Unie.

Daarnaast toets ik de tonnageregeling alleen voor zover deze relevant is voor mijn probleemstelling en ook de Europese regelgeving die niet relevant is voor mijn onderzoek valt buiten het bestek van deze scriptie. Tevens ga ik niet in eventuele vaste inrichtingsproblematiek.

Ook op de samenloop van de tonnageregeling met andere Nederlandse regelingen, zoals de deelnemingsvrijstelling en de fiscale eenheid, ga ik in principe niet in, tenzij dit relevant is voor mijn onderzoek. Ik zal dit dan expliciet vermelden.

²⁵ Voor Nederland valt hier te denken aan de afdrachtvermindering voor een EU/EER zeevarende en de willekeurige afschrijving.

Verder ben ik me ervan bewust dat er andere, niet fiscale, factoren een rol kunnen spelen bij de afname van de in Nederland geregistreerde vloot. Hierbij doel ik voornamelijk op de kwaliteit van het scheepvaartbeleid. Zo worden kwaliteit en reputatie van de vlag gezien als belangrijk onderscheidend element in de mondiale concurrentieslag. Deze –en andere- elementen laat ik mede gezien mijn probleemstelling (en de toegestane omvang voor een scriptie) buiten beschouwing.²⁶

²⁶ Zie Kamerstukken II 2007/08, 31 409, nr. 1.

2 Staatssteun?

De Unie kent verschillende doelstellingen, die worden nagestreefd door middel van drie middelen. Deze middelen zijn het instellen van een interne markt, het instellen van een economische en monetaire unie en het voeren van een gemeenschappelijk beleid.²⁷ De interne markt wordt hierbij bevorderd door negatieve integratie aan de ene zijde en positieve integratie aan de andere zijde. Van negatieve integratie is sprake indien het integratie door toepassing van de verdragsvrijheden betreft, zoals bijvoorbeeld het verwijderen van de interne grenzen doordat het HvJ EU arrest heeft gewezen. Indien het echter unificatie, harmonisatie of coördinatie betreft, spreekt men juist van positieve integratie.²⁸ Het soort integratie waarover ik het hieronder ga hebben, is positieve integratie.

2.1 Staatssteun

Om oneerlijke concurrentie binnen de Unie te voorkomen zijn in het VwEU regels opgenomen met betrekking tot het verbod op staatssteun.²⁹ Van staatssteun kan sprake zijn indien bepaalde ondernemingen of bepaalde producties worden begunstigd. Deze begunstiging is, in principe, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. Er moet aan vier cumulatieve voorwaarden worden voldaan voordat sprake is van staatssteun, te weten:

- een steunmaatregel;
- van de staat;
- van bepaalde ondernemingen;
- maatregelen die met staatsmiddelen zijn bekostigd.³⁰

Hieronder licht ik bovenstaande voorwaarden kort toe, waarbij ik mij beperk tot de essentie.

²⁷ Zie R. Barents, L.J. Brinkhorst, *Grondlijnen van Europees recht*, Kluwer: Deventer 2006, p.287-289.

²⁸ Zie K.M. Braun e.a., *Cursus belastingrecht* EBR 2.0.2.B, Kluwer: Deventer.

²⁹ Art. 107 t/m 109 VwEU.

³⁰ Zie ook G. Martínez Bárbara, *Tonnage Tax: A Widespread State Aid Regime in the European Union*, *ET* 2010/7. De auteur deelt hierbij de mening van de Commissie dat de tonnageregelingen gezien kunnen worden als staatssteun. Ook ik ben van mening dat dergelijke tonnageregelingen aangemerkt moeten worden als staatssteun. Immers de tonnageregeling zorgt ervoor dat de effectieve belastingdruk van onvervalste scheepvaartondernemingen daalt in vergelijking met andere ondernemingen. Uit onderzoek van PwC (2009) blijkt zelfs dat het effectieve tarief voor tonnageregelingen met hoge winsten slechts 1% bedraagt. Verder is de tonnageregeling een regeling afkomstig van de staat, en bevoordeelt zij alleen de onvervalste scheepvaartondernemingen. Tot slot loopt de staat belastingkomsten mis, daar de belastingdruk zoals eerder vermeld lager ligt. Zie tevens R.H.C. Luja, *Fiscale staatssteun: recente ontwikkelingen*, *WFR* 2001/1055. Auteur bespreekt de voorwaarden in het licht van het CFM-regime.

2.1.1. Steunmaatregel

Het begrip steunmaatregel wordt niet gedefinieerd in het VwEU. Het begrip is echter wel in de jurisprudentie van het HvJ EU nader uitgewerkt. Daarbij geldt dat begunstiging van een belastingvoordeel in het ene tijdvak niet ongedaan kan worden gemaakt door belastingheffing in een daarop volgend tijdvak.

Volgens het HvJ EU³¹ geldt dat:

*'71. Volgens vaste rechtspraak heeft het begrip steun een algemenere strekking dan het begrip subsidie, daar het niet alleen positieve prestaties zoals de subsidie zelf omvat, maar ook overheidsmaatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten die normaliter op het budget van een onderneming drukken en daardoor- zonder subsidies in de strikte zin van het woord te zijn- van dezelfde aard zijn en identieke gevolgen hebben.'*³²

*'72. Een maatregel waarbij de overheid bepaalde ondernemingen een fiscaal gunstige behandeling verleent die, hoewel in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, de financiële situatie van de begunstigten verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, is bijgevolg als een 'steunmaatregel van de staat' in de zin van art. 87 lid 1 EG (huidige art.107 VwEU) aan te merken.'*³³

Kiekebeld³⁴ (2011) merkt, in het kader van de door het HvJ EU gewezen zaak inzake het bijzondere fiscale regime van Gibraltar³⁵, op dat de hoofdregel is dat er sprake is van staatssteun als een selectieve groep bedrijven minder belasting hoeft te betalen dan hetgeen er normaliter verschuldigd zou zijn. Hierbij moet er dus worden gezocht naar de normatieve belastingdruk.

³¹ Zie HvJ EU 15 november 2011, nr. C-106/09.

³² Zie HvJ EU 8 november 2011, nr. C-143/99 en HvJ EU 8 september 2011, nr. C-78/08-C-80/08.

³³ Zie HvJ EU 15 maart 1994, nr. C-387/92 en HvJ EU 8 september 2011, nr. C-78/08-C-80/08.

³⁴ Zie B.J. Kiekebeld, Hervorming Gibraltar's vennootschapsbelasting onverenigbaar met staatssteunregels, *NTFR* 2011/2858.

³⁵ Zie HvJ EU 15 november 2011, nr. C-106/09. In casu betrof het een gemeld voorstel van Gibraltar, onderdeel van het Verenigd Koninkrijk, om de vennootschapsbelasting dusdanig te hervormen dat er een hybride systeem zou ontstaan waarbij bedrijven een personeelsbelasting, een belasting op gebruik van bedrijfsruimte en een registratierecht zouden moeten afdragen. De Commissie besliste in 2004 dat bovenstaande maatregel staatssteun bevat die onverenigbaar is met de interne markt, vanwege de regionale selectiviteit. Immers, de bedrijven in Gibraltar werden tegen een lager tarief belast dan de bedrijven in het Verenigd Koninkrijk. Het Gerecht van Eerste Aanleg, het Gerecht is gevestigd in Luxemburg en maakt deel uit van het HvJ EU waarbij zij taak heeft het verzekeren van eenheid in de uitlegging van het Gemeenschapsrecht, oordeelde dat de Commissie er niet in was geslaagd deze selectiviteit aan te tonen. De Commissie tekende vervolgens bezwaar aan tegen dit oordeel, waarna het HvJ EU oordeelde dat de hervorming van de vennootschapsbelasting wel leiden tot selectieve voordelen, vanwege de belastingheffing voor de offshore bedrijven.

Luja³⁶ (2010) merkt op dat de steunmaatregel in fiscale term zeer ruim is. Hierbij kan men bijvoorbeeld denken aan het verlenen van heffingskortingen, de versnelde afschrijving of bijzondere tarieven voor bepaalde economische activiteiten. Verder merkt hij op dat de steunmaatregel ook ziet op individueel toegekende voordelen, zoals bijvoorbeeld de rulings. Ook het langdurig verlenen van uitstel van betaling kan tot een steunmaatregel leiden volgens de auteur.

Om te kunnen beoordelen of er sprake is van een steunmaatregel en of deze verenigbaar is met de gemeenschappelijke markt, moet de context van de betrokken maatregel worden beoordeeld. Met context wordt hier onder andere de wijze waarop de steunmaatregel wordt gefinancierd bedoeld.

2.1.2. Van de staat

Bij het begrip ‘staat’ doet de vraag zich voor of dit betekent dat het staatssteunverbod niet geldt voor bijvoorbeeld provincies, gemeenten, waterschappen en andere samenwerkingsverbanden tussen verschillende overheden. Kapteyn & Verloren van Themaat³⁷ (2003) merken hierover op dat het begrip staat niet alleen de centrale overheid, maar ook autonome onderdelen hiervan omvat. Verder is de bepaling volgens hen ook van toepassing op steun door publiekrechtelijke of privaatrechtelijke lichamen³⁸, financiële instellingen onder controle van de staat, staatsholdings en overheidsbedrijven.

2.1.3. Van bepaalde ondernemingen

Om als staatssteun te kunnen worden aangemerkt moet de steun ten goede komen aan bepaalde ondernemingen. In de wandelgang wordt deze eis ook wel het selectiviteitscriterium genoemd. Wordt aan deze voorwaarden voldaan, dan moet worden beoordeeld of een bepaalde maatregel wordt gerechtvaardigd door de aard en opzet van het belastingstelsel. Het is, volgens de literatuur, vooral dit criterium dat voor veel problemen zorgt.³⁹ Om te beoordelen of een belastingmaatregel selectief is, moet in de eerste plaats worden onderzocht

³⁶ Zie R.H.C. Luja, Staatssteun in de winstfeer: een stand van zaken, *TFO* 2010/61.

³⁷ Zie P.J.G. Kapteyn en P. Verloren van Themaat, *Het recht van de Europese Unie en van de Europese gemeenschappen*, Deventer: Kluwer 2003, p.699.

³⁸ Deze opvatting wordt ondersteund in GvEA 20 september 2007, nr. T-136/05 waar wordt gewezen op het feit dat volgens vaste rechtspraak geen onderscheid gemaakt mag worden tussen de gevallen waarin de steun rechtstreeks door de staat wordt toegekend en die waarin de steun wordt toegekend door een van overheidswege ingesteld of aangewezen publiek- of privaatrechtelijk lichaam.

³⁹ Zie bijvoorbeeld A. Gunn, Fiscale staatssteun: dansen op de vulkaan, *NtFR* 2011/1350. Zie in gelijke zin ook R.H.C. Luja, Staatssteun in de winstfeer: een stand van zaken, *TFO* 2010/61 en P. Kavelaars, Staatssteun en subjectieve vrijstellingen in de vennootschapsbelasting, *TFO* 2006/66.

welke algemene of normale belastingregeling in de lidstaat geldt. Vervolgens moet worden beoordeeld of het voordeel van de betrokken belastingmaatregel selectief is ten opzichte van de algemene belastingregeling, door te bewijzen dat de betrokken maatregelen afwijkt van de algemene regeling voor zover zij verschillen met zich meebrengt voor marktdeelnemers die zich in een feitelijk en juridische vergelijkbare situatie bevinden.⁴⁰ Er wordt dus gekeken of bepaalde ondernemingen voordelen genieten waarop zij geen recht hadden in het kader van de normale toepassing van het belastingstelsel. Toch moet ook worden beoordeeld of de hoofdregel van een belastingstelsel zo is geformuleerd dat hieruit selectiviteit kan worden afgeleid.⁴¹

Engelen⁴² (1999) merkt hierbij op dat naast de bevordering van een specifieke bedrijfstak, ook gedacht moet worden aan maatregelen met een regionale of territoriale werkingssfeer, zoals maatregelen ten gunste van de export of maatregelen ten gunste van alle aan internationale concurrentie onderworpen ondernemingen.

Kavelaars⁴³ (2006) schrijft dat dit begrip ruim uitgelegd dient te worden. Een maatregel, bijvoorbeeld, die zich weliswaar richt op alle ondernemingen maar de faciliteit daarnaast koppelt aan een minimale omvang toch (enigszins) specifiek.

Kiekebeld (2011) merkt (eveneens) op dat op basis van eerdere jurisprudentie het erop leek dat geen sprake kon zijn van staatssteun als de hoofdregel werd gevolgd. Uit het arrest van het HvJ EU van 15 november 2011 blijkt echter dat als de hoofdregel dusdanig wordt geformuleerd dat indien deze tot doel heeft om bepaalde groepen te bevoordelen, dit toch als selectief wordt gezien. Dit maakt, aldus Kiekebeld, het beoordelen of iets staatssteun is of niet nog lastiger.

Gunn⁴⁴ (2011) vindt dat één van de belangrijkste kwesties is hoe een belastingmaatregel die deel uitmaakt van het reguliere fiscale systeem van een lidstaat te onderscheiden is van een specifieke maatregel, die (mogelijk) een steunvoordeel behelst. Zij merkt hierover op dat in sommige gevallen een casuïstische benadering de oplossing kan zijn, waarbij er wordt

⁴⁰ Zie HvJ EU 15 november 2011, nr. C-106/09 en HvJ EU 8 september 2011, nr. C-78/08-C-80/08 punt 49.

⁴¹ Voortvloeiend uit HvJ EU 15 november 2011, nr. C-106/09.

⁴² Zie F.A. Engelen, *Belastingconcurrentie binnen de EU. Over fiscale beleidsconcurrentie, fiscale marktdistorsies en fiscale staatssteun*, *MBB* 1999/19.

⁴³ Zie P. Kavelaars, *Staatssteun en subjectieve vrijstellingen in de vennootschapsbelasting*, *TFO* 2006/66.

⁴⁴ Zie A. Gunn, *Fiscale staatssteun: dansen op de vulkaan*, *NTRF* 2011/1350.

gekeken naar de beslissing die de Commissie in het verleden heeft genomen en deze op basis van analogie toepassen, maar dat dit geen structurele oplossing biedt.

Verder is van belang dat het niet om grensoverschrijdende activiteiten hoeft te gaan.⁴⁵

2.1.4. Maatregelen die met staatsmiddelen zijn bekostigd

Uit rechtspraak⁴⁶ blijkt dat aan de voorwaarden ‘met staatsmiddelen zijn bekostigd’ wordt voldaan, indien het uitgaven voor staatssteun (directe staatssteun) of een gebrek aan inkomsten door bijvoorbeeld fiscale maatregelen (indirecte staatssteun) betreft.⁴⁷ Ook indien de middelen niet van de lidstaat zelf, maar van de openbare lichamen die hieronder vallen, afkomstig is, wordt dit aangemerkt als bekostiging met een staatsmiddel.⁴⁸

Bij de uiteindelijke beoordeling of sprake is van een steunmaatregel geniet de Commissie beoordelingsvrijheid, waarbij het HvJ de toets marginaal⁴⁹ uitvoert.

Indien een potentiële regeling mogelijk voldoet aan bovenstaande vier voorwaarden, is de lidstaat verplicht de regeling voor te leggen aan de Commissie.⁵⁰ De Commissie zal vervolgens oordelen of de potentiële regeling ook daadwerkelijk staatssteun is, of dat de regeling, al dan niet onder voorwaarden, wordt goedgekeurd. Zij zal dit doen aan de hand van een onderzoek, wat tot twee jaar in beslag kan nemen.⁵¹ Gedurende dit onderzoek hebben lidstaten de verplichting om de potentiële maatregel op te schorten. Gaat het om een aanpassing van een goedgekeurde regeling, dan dient de wijziging te worden aangemeld maar blijft de goedgekeurde regeling wel in werking.⁵²

Het kan zo zijn dat een regeling voldoet aan de vier genoemde voorwaarden, en dus in principe wordt aangemerkt als staatssteun, maar dat zij valt onder één van de uitzonderingen. Met inwerkingtreding van deze uitzondering keurt de Commissie de staatssteun goed, en

⁴⁵ Zie P. Kavelaars, *Staatssteun in the picture*, *NTFRB* 2012/8. Zie eveneens G. Martínez Bárbara, *Tonnage Tax: A Widespread State Aid Regime in the European Union*, *ET* 2010/7.

⁴⁶ Zie HvJ EU 5 juni 2012, nr. C-124/10 punt 72 en HvJ EU 8 september 2011, nr. C-78/08-C-80/08 punt 46 & 47.

⁴⁷ Zie in gelijke zin ook P.J.G. Kapteyn en P. Veloren van Themaat, *Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen*, Deventer: Kluwer 2003, p. 697.

⁴⁸ Zie M.R. Mok, annotatie bij HvJ EU 15 november 2011, nr. C-106/09, *NJ* 2012/86.

⁴⁹ Dit betekent dat de beoordeling door de Commissie niet mag leiden tot een resultaat dat in strijd is met de specifieke bepalingen van het VwEU.

⁵⁰ Art. 108 VwEU. Zie P. Kavelaars, *Staatssteun in the picture*, *NTFRB* 2012/8.

⁵¹ Zie R.H.C. Luja, *Staatssteun in de winstfeer: een stand van zaken*, *TFO* 2010/61.

⁵² Zie R.H.C. Luja, *Staatssteun in de winstfeer: een stand van zaken*, *TFO* 2010/61.

wordt zij bestaande steun. Er zijn twee soorten uitzonderingen, zijnde de onvoorwaardelijke uitzonderingen en de voorwaardelijke uitzonderingen. Indien een steunmaatregel onder één van de onvoorwaardelijke uitzonderingen valt, betekent dit dat de Commissie de voorgenomen maatregelen per definitie goedkeurt, zonder nadere voorwaarden te stellen.⁵³ Betreft het een steunmaatregel die mogelijk onder een voorwaardelijke uitzondering valt, dan heeft de Commissie de mogelijkheid om de potentiële regeling al dan niet onder voorwaarden goed te keuren.⁵⁴ De tonnageregeling valt onder de tweede categorie uitzonderingen. Is de regeling zonder goedkeuring ingevoerd en oordeelt de Commissie op enig tijdstip dat sprake is van verboden staatssteun, dan bepaalt zij dat de steunmaatregel opgeheven of gewijzigd moet worden binnen een door haar vast te stellen termijn.⁵⁵ Deze verboden steun dient, inclusief rente, te worden teruggevorderd, waarbij de teruggevorderde termijn op kan lopen tot tien jaren.⁵⁶ ⁵⁷ Slechts indien de terugvordering in strijd is met een algemeen beginsel van Gemeenschapsrecht, kan er niet tot terugvordering worden overgegaan. Hierbij valt te denken aan een door de instellingen, en niet nationaliteit autoriteiten, gewekt vertrouwen.⁵⁸ Bij de terugvordering is de de-minimisregel van belang. De Commissie heeft namelijk bepaald dat staatssteun tot een drempel van €200.000,-⁵⁹ het handelsverkeer tussen of binnen lidstaten niet ongunstig beïnvloedt, waardoor zij niet als verboden staatssteun wordt beschouwd.⁶⁰

⁵³ Art. 107 lid 2 VwEU. Zie P. Kavelaars, Staatssteun in the picture, *NTRFB* 2012/8. Deze uitzonderingen zien op maatregelen van sociale aard aan individuele verbruikers op voorwaarde dat deze toegepast worden zonder onderscheid naar oorsprong van producten te maken, steunmaatregelen die leiden tot herstel van schade door natuurrampen en steunmaatregelen aan de economie van bepaalde streken van de Bondsrepubliek Duitsland die nadeel ondervinden van de deling van Duitsland, voor zover deze steunmaatregelen noodzakelijk zijn om de door deze deling berokken economische nadelen te compenseren.

⁵⁴ Art. 107 lid 3 VwEU. Door P. Kavelaars wordt deze categorie met uitzonderingen ook wel de ‘kanbepaling’ genoemd. Deze uitzonderingen zien op steunmaatregelen ter bevordering van zwakke economische regio’s, steunmaatregelen ter verwezenlijking van een belangrijk project van gemeenschappelijk Europees belang, steunmaatregelen ter ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid, steunmaatregelen ter instandhouding van het culturele erfgoed en andere soorten steunmaatregelen aangewezen bij besluit van de Raad.

⁵⁵ Art. 108 lid 2 VwEU.

⁵⁶ Zie A. Gunn, Fiscale staatssteun: dansen op de vulkaan, *NTRF* 2011/1350, merkt hierover op dat het lastig is hoe je precies uit moet rekenen hoeveel steun er in een bepaalde situatie is gegeven. Zij geeft hierbij twee voorbeelden die betrekking hebben op belastingmaatregelen. Zie ook R.H.C. Luja, Staatssteun in de winstsfeer: een stand van zaken, *TFO* 2010/61. Zie ook Verordening (EG) nr. 659/1999 waarin de regels omtrent de terugvordering zijn opgenomen.

⁵⁷ Dit gebeurt zelden. Een voorbeeld hiervan is het geval van Nederland (EC 19-06-2002, 2002 C 2158).

⁵⁸ Zie R. J. M. van den Tweel, Beschouwingen over effectieve terugvordering van onrechtmatige staatssteun, *SEW* 2007/10/15. Op de terugvordering van staatssteun ga ik verder niet.

⁵⁹ In het kader van de economische crisis is deze drempel van 1 april 2009 tot en met 31 december 2010 onder voorwaarden verhoogd tot €500.000,-. Wel bestaat er sinds 2012 een drempel van €500.000,- voor Diensten van Algemeen Economisch Belang. Verder zijn van de-minimissteun uitgesloten de aankoop van vrachtwagens en exportsteun en steun waardoor binnenlandse producten ten opzichte van importproducten worden bevorderd. Voor de sector wegvervoer bestaat vervolgens een andere drempel, zijnde van €100.000,-. Een afwijkende drempel bestaat ook voor de primaire productie van landbouwproducten, €7.500,-, en de visserijsector, €30.000,-.

⁶⁰ Zie Verordening nr. 1998/2006 van de Commissie. Zie ook P. Kavelaars, Staatssteun en subjectieve vrijstellingen in de vennootschapsbelasting, *TFO* 2006/66 en P. Kavelaars, Staatssteun in the picture, *NTRFB* 2012/8. De minimisregeling moet worden beoordeeld in een periode van drie jaren en dient per belastingplichtige getoetst te worden. Op 20 maart 2013 heeft de Commissie echter een ontwerp-de-minimisvrijstellingsverordening gepubliceerd. Deze verordening

2.2 *Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer*

De Commissie heeft geconstateerd dat de fiscale faciliteiten ten behoeve van de scheepvaart aangemerkt dienen te worden als staatssteun zoals hierboven omschreven.⁶¹ In de bepalingen omtrent staatssteun zijn, zoals eerder opgemerkt, vormen van steun opgenomen die verenigbaar zijn met de interne markt of die als verenigbaar met de interne markt kunnen worden beschouwd.⁶² Eén van deze verenigbaarheden ziet op de steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid te vergemakkelijken, mits de voorwaarden waaronder het handelsverkeer plaatsvindt daardoor niet zodanig worden veranderd dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad. Daar deze vorm van steun als verenigbaar met de interne markt kan worden beschouwd, heeft de Commissie in 1989 besloten dat het relevant is om te bepalen wat het gemeenschappelijk belang is in de maritieme sector. Hierbij oordeelde de Commissie dat het gemeenschappelijke belang het behouden van een solide en sterke Europese vloot is, om zo niet afhankelijk te worden van de vloten van derde landen voor de import en export van goederen aangezien dit zou resulteren in een verlies van de kwaliteit van het transport, en het verlies van de controle over de prijzen.

De Commissie gebruikt bovengenoemde uitzondering om te bepalen of de tonnageregeling in bepaalde gevallen verenigbaar is met de interne markt. Zij heeft hierbij te kennen gegeven onder welke voorwaarden overheidssteun aan de zeevaart als verenigbaar met de interne markt zou worden geacht.⁶³ Het kader hiertoe is vastgelegd in de Communautaire Richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer. Deze richtsnoeren hebben betrekking op internationale zeevervoeractiviteiten. Alhoewel de richtsnoeren de lidstaten niet binden, zijn ze toch van groot belang. Dit vanwege het feit dat lidstaten ieder voornemen tot invoering of tot wijziging van een bepaalde steunmaatregel moeten voorleggen aan de Commissie.⁶⁴ De Commissie bepaalt vervolgens, aan de hand van deze richtsnoeren, of de steunmaatregel daadwerkelijk verenigbaar is met de interne markt. Ondanks het feit dat de

komt grotendeels overeen met de huidige verordening, maar verscherpt de handhaving van de- minimissteun. De algemene drempel blijft ongewijzigd, maar de drempel van €100.000,- die betrekking heeft op vrachtovervoer is nader gedifferentieerd. Verder dient elke lidstaat een de-minimisregister voor 2016 te introduceren. De nieuwe de-minimisvrijstellingsverordening treedt per 1 januari 2014 in werking. Zie COMP A3/JW/vn.

⁶¹Zie Communautaire richtsnoeren betreffende overheidssteun voor het zeevervoer (97/C 205/05).

⁶² Art. 107 lid 3c VwEU.

⁶³ Zie SEC(89) 921 def.

⁶⁴ Art. 108 lid 3 VwEU.

richtsnoeren derhalve soft law zijn, zal de Commissie actie ondernemen indien zij van mening is dat de richtsnoeren worden overtreden.

Volgens de Commissie zijn er twee hoofddoelstellingen die ten grondslag liggen aan de fiscaal gunstige behandeling van zeevaartschepen en die geacht worden het gemeenschappelijk belang te dienen. Het eerste hoofddoel is het behoud van schepen onder de communautaire vlaggen. Het tweede hoofddoel is het bevorderen van het concurrentievermogen van vloten op de mondiale zeevervoersmarkt, dus dientengevolge het tewerk stellen van zoveel mogelijk communautaire zeelieden.

De eerste richtsnoeren dateren uit 1989⁶⁵, toen de Commissie vanwege de verschillen in de steunregelingen die werden ingevoerd door lidstaten probeerde om tot een onderlinge afstemming van de maatregelen te komen. De concurrentieslag die echter toen gaande was met landen buiten de toenmalige Gemeenschap (huidige Unie) bleef aanhouden, waardoor het aantal vloten binnen de Gemeenschap af nam. Vandaar ook dat de in 1989 ingevoerde richtsnoeren in 1997 werden herzien.⁶⁶ De richtsnoeren van 1997 werd op haar beurt in 2004 vervangen.⁶⁷ In deze laatste richtsnoeren zijn de huidige criteria opgesteld op grond waarvan de staatssteun voor het zeevervoer goed wordt gekeurd, omdat zij verenigbaar wordt geacht met de interne markt. Verder zijn in 2009 aanvullende richtsnoeren gepubliceerd die zien op de scheepsmanagementbedrijven.⁶⁸

De staatssteun mag echter alsnog alleen worden gegeven als deze door de Commissie is goedgekeurd.⁶⁹ De richtsnoeren zien niet alleen op de tonnageregeling, maar bevatten

⁶⁵ Zie Sec (89) 921 def.

⁶⁶ Zie Communautaire richtsnoeren betreffende overheidssteun voor het zeevervoer (97/C 205/05).

⁶⁷ Zie Mededeling C(2004) 43 van de Commissie- Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer. Twee wijzigingen ten opzichte van de eerdere richtsnoeren zijn bijvoorbeeld het geherformuleerde vlagvereiste en het feit dat scheepsmanagementondernemingen ook onder de tonnageregeling vallen.

⁶⁸ Zie Mededeling van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagementbedrijven (2009/C 132/06).

⁶⁹ Voor de door mij onderzochte lidstaten geldt dat alleen de Maltese regeling niet is aangemeld. De Nederlandse tonnageregeling werd op 12 april 1996 en 31 juli 1997 goedgekeurd (N 738/1995). Verder zijn de aanpassingen die nadien zijn gedaan met betrekking tot de aanpassingen van de richtsnoeren goedgekeurd. Zo is de reductie in het tarief voor grote schepen en scheepsmanagement door de Commissie eveneens goedgekeurd, zie steunmaatregel N 457/2008. In 2010, tot slot, werd eveneens de uitbreiding van de tonnageregeling voor kabelleggers, pijpenleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen goedgekeurd, zie steunmaatregel N 714/2009. De Belgische tonnageregeling is op haar beurt goedgekeurd op 19 maart 2003, zie Beschikking van de Commissie van 19 maart 2003 – Steunmaatregel C 20/03 (ex N 433/2002). Voor de Britse tonnageregeling geldt dat zij is goedgekeurd op 2 augustus 2000, zie steunmaatregel N 790/1999. Vervolgens is de Noorse tonnageregeling door de Efta goedgekeurd op 3 december 2008, 755/08/COL. Ook de Cypriotische regeling is door de Commissie goedgekeurd, namelijk op 24 maart 2010 zie ook steunmaatregel N 37/2010. De Maltese tonnageregeling is echter niet aan de Commissie voorgelegd. Deze laatste wordt momenteel onderworpen aan een onderzoek, daar de Commissie van mening is dat zij op een aantal punten te ruim is. Andere tonnageregelingen die ook door de Commissie goed zijn gekeurd betreffen de Duitse tonnageregeling, N396/1998, de Spaanse tonnageregeling, N736/2001, de Deense tonnageregeling, N 563/2001, de Finse

eveneens richtsnoeren met betrekking tot de steun aan de kant van de arbeidskosten, steun voor de aflossing van de bemanning en bijvoorbeeld investeringssteun. De richtsnoeren zijn van toepassing op steun die door lidstaten of uit staatsmiddelen ten behoeve van het zeevervoer wordt verleend. Hierbij maken de richtsnoeren geen onderscheid tussen typen begunstigen wat hun rechtsvorm betreft, noch tussen openbaar of privé-eigendom.⁷⁰

2.2.1. Doelstelling richtsnoeren

De richtsnoeren hebben als doel om te zorgen voor een grotere transparantie van staatssteun voor zowel de ondernemingen als de particulieren. Daarnaast hebben zij als doel om duidelijkheid te geven over de vraag welke staatssteunregelingen mogen worden ingevoerd ten einde het communautaire maritieme belang te behartigen en:

- ter verbetering van een veilig, efficiënt, beveiligd en milieuvriendelijk zeevervoer;
- de omvlagging of heromvlagging naar registers van lidstaten te bevorderen;
- bij te dragen tot consolidatie van de in de lidstaten gevestigde maritieme sector, terwijl een in het algemeen op de wereldmarkten concurrerende vloot in stand wordt gehouden;
- de knowhow op maritiem gebied in stand te houden en uit te breiden en de werkgelegenheid voor Europese zeelieden te beschermen en te bevorderen; en
- bij te dragen tot promotie van nieuwe diensten op het gebied van korte vaart.

2.3. Toegestane staatssteun

De staatssteun mag uitsluitend worden verleend aan schepen die in het register zijn opgenomen⁷¹, de steun mag niet ten koste gaan van de economie van andere lidstaten en verder moet er aangetoond worden dat zij niet in zodanige mate tot concurrentievervalsing tussen de lidstaten leiden dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad.⁷² Een ander criterium is dat de staatssteun moet worden beperkt tot hetgeen noodzakelijk is om het doel,

tonnageregeling, N195/2002, de Ierse tonnageregeling, N504/2002, de Franse tonnageregeling, N737/2002, de Italiaanse tonnageregeling, N 114/2004, de Litouwse tonnageregeling, N 330/2005, de Poolse tonnageregeling, N93/2006 en de Sloveense tonnageregeling, N 325/2007. De Griekse tonnageregeling is, bij mijn weten niet aan de Commissie voorgelegd. Wel heeft de Commissie in 2012 opheldering gevraagd over de Griekse tonnageregeling.

⁷⁰ Zie Mededeling C(2004) 43 van de Commissie- Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer onder 2.1.

⁷¹ Hiervoor geldt echter een uitzondering indien deze schepen ook wat betreft beveiliging, veiligheid, milieuprestaties en werkomstandigheden aan de internationale normen en het Europese recht voldoen of zij vanuit de Unie worden geëxploiteerd. Tot slot hoeft een schip niet in het betreffende register te zijn opgenomen indien de reder in de Unie is gevestigd en de betrokken lidstaat aantoont dat het register rechtstreeks bijdraagt tot de verwezenlijking van de doelstellingen.

⁷² Zie Mededeling C(2004) 43 van de Commissie- Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer art. 3 lid 7. Alhoewel er binnen de Unie sowieso concurrentie bestaat vind ik het eerlijk dat de steun niet ten koste mag gaan van de economie van andere lidstaten. De vraag is echter in hoeverre dit door wordt gevoerd. Mijns inziens zou men namelijk kunnen beargumenteren dat zolang niet iedere lidstaat een tonnageregeling heeft, de tonnageregeling in theorie altijd ten koste zou kunnen gaan van de economie van een lidstaat. Echter een lidstaat kan er zelf voor kiezen een dergelijke regeling al dan niet in te voeren.

zijnde de terugkeer van het strategisch en commerciële beheer van alle betrokken schepen naar de Unie te bevorderen, te verwezenlijken en dat het op een transparante wijze moet worden verleend.⁷³

Verder dient bij de belasting verlichtende regelingen over het algemeen een binding met een communautaire vlag⁷⁴ te zijn. Voordat er, bij wijze van uitzondering, steun wordt verleend voor vloten die mede onder een andere vlag varende schepen omvatten, dienen de lidstaten ervoor te zorgen dat de begunstigde ondernemingen zich ertoe verbinden de tonnage die zij onder de vlag van een lidstaat exploiteren zullen verhogen of ten minste onder die vlag zullen handhaven.

Indien aan bovenstaande eis niet wordt voldaan, geldt de uitzondering van het vlagvereiste alleen indien het onder communautaire vlag varende deel van de totale tonnage in de afgelopen drie jaren gemiddeld niet is verminderd. Dit geldt echter niet voor ondernemingen die ten minste 60% van hun tonnage onder een communautaire vlag exploiteren. Voor hen geldt namelijk dat van het vlagvereiste afgeweken mag worden, ongeacht het feit of het gemiddelde nettotonnage varende onder de Europese vlag de afgelopen drie jaren in stand is gehouden.⁷⁵

Ook moeten de begunstigde van de regeling aan vennootschapsbelasting in de Unie zijn onderworpen.⁷⁶ Voor de Commissie is verder nog van belang dat alle schepen die geëxploiteerd worden door de onderneming aan de internationale en communautaire veiligheidsnormen inclusief die welke op arbeidsvoorwaarden aan boord betrekking hebben voldoen. Het feit dat de richtlijn lijkt te suggereren dat de tonnageregeling alleen open staat voor vennootschapsbelastingplichtig vind ik enigszins curieus. Temeer aangezien er eerder in de richtsnoeren wordt opgemerkt dat er geen onderscheid wordt gemaakt tussen typen begunstigten wat hun rechtsvorm betreft.⁷⁷ Verder zal later in het onderzoek blijken dat veel andere lidstaten de regeling niet, of beperkt, open hebben staan voor

⁷³ Zie Mededeling C(2004) 43 van de Commissie- Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer art. 3 lid 7.

⁷⁴ Om de Nederlandse vlag te kunnen voeren is het vereist dat men in het bezit is van een zogenoemde zeebrief. Deze zeebrief kan gezien worden als het nationaliteitsbewijs van een zeegaand schip. Om voor een zeebrief in aanmerking te komen moet aan een aantal eisen worden voldaan.
<http://www.ilent.nl/onderwerpen/transport/koopvaardij/scheepsregistratie/toelichtingscheepsregistratie.aspx>

⁷⁵ Zoals later in het onderzoek zal blijken, hanteert Nederland afwijkende uitzonderingen op dit vlagvereiste.

⁷⁶ Zie Mededeling C(2004) 43 van de Commissie- Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer, art. 3 lid 7.

⁷⁷ Zie Mededeling C(2004) 43 van de Commissie- Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer, art. 2.1 lid 1 en art. 3 lid 7.

inkomstenbelastingplichtigen. Ik vraag mij hierbij af of dit een bewuste keuze is geweest op basis van de tekst van de richtsnoeren, of dat zij het, onafhankelijk van de richtsnoeren, niet wenselijk achten dat ook inkomstenbelastingplichtigen gebruik zouden mogen maken van de tonnageregeling.

Tot slot is het vereist dat, indien voor de tonnageregeling wordt gekozen, de regeling gedurende een periode van ten minste tien jaren van toepassing is. Deze tienjaarsperiode blijkt niet expliciet uit de richtsnoeren, maar toen de Poolse tonnageregeling een lock-in periode van vijf jaren wilde implementeren, ging de Commissie hier niet mee akkoord. Daarom kent ook de Poolse tonnageregeling nu een lock-in periode van tien jaar.

Over de minimale belastingdruk die gehanteerd moeten worden bij een tonnageregeling, zijn in de richtsnoeren geen ‘echte’ richtlijnen opgenomen. Wel wordt vermeld dat om bestaande gelijke concurrentievoorwaarden in stand te houden de Commissie alleen goedkeuring zal geven aan de regelingen die leiden tot een belastingdruk die in redelijke mate overeenkomt met reeds goedgekeurde regelingen.

Bovenstaande vind ik arbitrair, uit mijn onderzoek zal namelijk blijken dat de Commissie niet consistent is in haar beleid.

2.3.1. Aanvullende eisen

Voor een aantal vormen van exploitatie gelden strengere regels met betrekking tot het toestaan van de staatssteun. Op 11 juni 2009 heeft de Commissie gedetailleerde nieuwe voorschriften uitgebracht ten aanzien van de scheepsmanagementbedrijven en staatssteun.⁷⁸ Scheepsmanagementbedrijven zijn, aldus de Commissie, entiteiten die verschillende diensten verlenen aan scheepseigenaren, bijvoorbeeld technisch onderzoek, aanwerving en opleiding van bemanning, bemanningsbeheer en scheepsexploitatie.⁷⁹ Ten eerste zal het zo moeten zijn dat er een duidelijke link is met de lidstaat en zijn economie. Ook moet bijgedragen worden aan de doelstellingen van de richtsnoeren zoals hierboven vermeld. Verder geldt dat de technische en/of bemanningsbeheerders alleen in aanmerking komen voor goedkeuring van de Commissie indien de beheerde schepen aan alle onderstaande punten voldoen:

⁷⁸ Zie Mededeling C(2009) 132/06 van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagementbedrijven.

⁷⁹ Zie Mededeling C(2009) 132/06 van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagementbedrijven onder 2.2 .

- bijdrage tot de economie en werkgelegenheid in de Unie;
- economisch verband tussen de beheerde schepen en de Unie;
- naleving van internationale en communautaire normen;
- vlagvereiste.⁸⁰

Van een bijdrage aan de economie of werkgelegenheid wordt gesproken indien de activiteiten plaatsvinden in het territorium van een van de lidstaten van de Unie en indien er voornamelijk burgers uit de Unie werkzaam zijn op de onshore-activiteiten van de scheepvaartmanagers.⁸¹

De economische link tussen de gemanagede schepen en de Unie is er indien de schepen volledig worden gemanaged vanuit de Unie. Omdat dit niet haalbaar is vanwege het feit dat scheepmanagers geen volledig controle hebben over hun klanten, is aan bovenstaande eis voldaan indien ten minste 2/3^e van het tonnage van de gemanagede schepen wordt gemanaged vanuit de Unie. Hetgeen hierbuiten valt, valt niet onder de tonnageregeling.⁸²

Voor het commerciële management geldt dat de winsten die hieruit voortvloeien niet in aanmerking komen als kwalificerende winst voor de tonnageregeling. Deze winsten zullen dus via de normale winstsystematiek belast moeten worden.

Voorts geldt voor de bemanningsbeheerders nog dat alle zeevaarders aan boord van de beheerde schepen geschoold en opgeleid moeten zijn en over een bekwaamheidscertificaat beschikking zoals bedoeld in het Verdrag van de Internationale Maritieme Organisatie betreffende de Normen voor Zeevarende inzake Opleiding, Diplomering en Wachtdienst van 1978. Tevens moeten de bemanningsbeheerders ervoor zorgen dat de bepalingen van het Verdrag betreffende maritieme arbeid (2006) van de Internationale Arbeidsorganisatie op alle beheerde schepen volledig door de werkgever van de zeevaarder worden nageleefd.⁸³

Met betrekking tot het forfait wat in aanmerking genomen moet worden indien de tonnageregeling wordt toegepast, geldt voor de scheepsmanagers dat zij niet het volledige

⁸⁰ Zie Mededeling C(2009) 132/06 van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagementbedrijven onder 5.

⁸¹ Zie Mededeling C(2009) 132/06 van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagementbedrijven onder 5.1.

⁸² Zie Mededeling C(2009) 132/06 van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagementbedrijven. onder 5.2.

⁸³ Zie Mededeling C(2009) 132/06 van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagementbedrijven. onder 6.

bedrag in aanmerking hoeven te nemen zoals dit geldt voor scheepseigenaren of voor charters. Zij moeten wel in ieder geval 25% van het normale forfait in aanmerking nemen.⁸⁴

Verder geldt dat de richtsnoeren alleen van toepassing zijn op het zeevervoer. De Commissie kan echter accepteren dat het slepen op zee van andere schepen, boorplatforms etc. eveneens onder de definitie van zeevervoer valt. Voor slepen geldt hierbij dat sleepactiviteiten alleen onder de richtsnoeren valt als de activiteiten van de sleepboten voor meer dan 50% bestaan uit het daadwerkelijk verrichten van het slepen van zeevervoer. Hierbij vallen sleepwerkzaamheden in bijv. de haven of sleepdienst waarbij schepen die zichzelf niet voortstuwen worden geholpen om een haven te bereiken niet onder zeevervoer. Zie bijvoorbeeld ook beschikking 19 juni 2002, nr. C-2158. Een afwijking van het vlagvereiste is bij sleepdiensten niet mogelijk.

Voor baggerwerkzaamheden geldt dat zij in beginsel niet in aanmerking komen voor de goedkeuring van staatssteun. Tonnageregelingen mogen echter wel worden toegepast op baggeraars waarvan de werkzaamheden voor meer dan 50% van de jaarlijkse bedrijfstijd uit zeevervoer bestaan en dan alleen voor deze vervoerswerkzaamheden. Alleen baggeraars die in een lidstaat geregistreerd zijn, komen in aanmerking voor de goedkeuring. Een afwijking van de vlagkoppeling is hierbij dus niet mogelijk. Het verwijderen of baggeren zelf komt echter niet voor goedkeuring in aanmerking, waardoor een gescheiden boekhouding verplicht is.

De eis dat een gescheiden boekhouding moet worden bijgehouden lijkt, aldus de richtlijnen, alleen te gelden voor de baggerschepen. Immers met betrekking tot de sleepboten wordt vermeld dat de richtsnoeren alleen van toepassing zijn op slepen als meer dan 50% van de door een sleepboot in een gegeven jaar daadwerkelijk verrichte sleepactiviteit ‘zeevervoer’ is etc., maar de eis van een gescheiden boekhouding, en dus winstsplitsing, wordt hier, in tegenstelling tot bij de baggerschepen, niet gesteld.⁸⁵ Dit lijkt erop te duiden dat voor sleepboten geldt dat indien de 50% eis wordt bepaald, de gehele winst van sleepboten kwalificeert als zijnde tonnagewinst. Het is mij onduidelijk of de Commissie bovenstaande eis ook voor sleepboten stelt. Onder andere de Cypriotische tonnageregeling stelt dat voor zowel de sleep- als baggerboten geldt dat de tonnageregeling alleen van toepassing is op de winst die

⁸⁴ Zie Mededeling C(2009) 132/06 van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagementbedrijven. onder 7.

⁸⁵ Zie Mededeling C(2004) 43 van de Commissie- Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer onder 3.1. lid 14, lid 15 en lid 16

wordt behaald in de tijd dat zij zich bezighoudt met maritiem transport. De Commissie merkt hierover op dat aan de voorwaarden zoals gesteld in de richtsnoeren op deze wijze wordt voldaan.⁸⁶ In het onderzoek naar de Maltese regeling echter, wordt gesteld dat Malta nu, vermoedelijk, niet aan de richtsnoeren voldoet aangezien de strikte regels die gelden voor sleep- en baggerboten niet in de Maltese regeling zijn geïncorporeerd. De Commissie merkt hierbij op dat niet wordt voldaan aan het strikte vlagvereiste, aan het feit dat ten minste 50% van de tijd wordt besteed in het maritieme transport en het feit dat dergelijke schepen zichzelf moeten kunnen voortbewegen. Over de winstplitsing die volgens de richtsnoeren, in ieder geval voor de baggerboten, geldt, merkt de Commissie vreemd genoeg niets op.⁸⁷

Een verklaring die hiervoor gevonden kan worden is dat baggeractiviteiten, vanwege hun aard, geen maritiem transport zijn en dus niet in aanmerking komen voor de staatssteun. Toch heeft de Commissie in 2004 een deel van deze werkzaamheden aangemerkt als zijnde maritiem transport.⁸⁸

Sinds 2007 is door de Commissie goedgekeurd dat kabelleggers onder voorwaarden onder de tonnageregeling kunnen vallen. Dit op basis van het feit dat deze activiteiten gekoppeld moeten worden met de analogie van de maritieme sector.⁸⁹

2.3.2. Maximaal toegestane staatssteun

De toegestane staatssteunmaatregelen kennen geen hard plafond. Omdat de belastingstelsels van lidstaten niet geharmoniseerd zijn, moet het zowel mogelijk zijn om via een belastingverlaging de maritieme sector te stimuleren als een rechtstreekse betaling te geven om zo de maritieme sector een handje te helpen. Wel geldt dat de toepassing van het nultarief bij belastingen en sociale lasten voor zeelieden en een verlaging van de vennootschapsbelasting op zeevaartactiviteiten de maximale toegelaten steun is. De totale steun mag echter niet meer bedragen dan het totale bedrag aan belastingen en sociale bijdragen dat afkomstig is van zeevaartactiviteiten en zeelieden.

⁸⁶ Zie steunmaatregel N37/2010 punt 89.

⁸⁷ Zie staatssteun SA.33829 punt 51.

⁸⁸ Zie in gelijke zin ook G. Martínez Bárabara, *Tonnage Tax: A Widespread State Aid Regime in the European Union*, ET 2010/7 onder 3.4.1.

⁸⁹ Zie C 22/07 (N. 43/2007).

2.4 Strategische doelstellingen en aanbevelingen voor het zeevervoersbeleid van de EU tot 2018

Dat de scheepvaart voor Europa nog steeds een belangrijk element is voor economische groei en welvaart blijkt wel uit de Mededeling van de Commissie betreffende de Strategische doelstellingen en aanbevelingen voor het zeevervoersbeleid van de Unie tot 2018.⁹⁰ Hieruit blijkt dat 80% van de wereldhandel over zee verloopt, waarbij 40% van het vrachtvervoer binnen Europa via de korte vaart verloopt. Daarnaast zijn er jaarlijks meer dan 400 miljoen passagiers die de Europese havens bezoeken. In de mededeling wordt verder vermeld dat tegen het eind van 2008 het effect van de financiële crisis voelbaar wordt in de scheepvaartsector, maar dat ongeacht deze conjunctuur Europa er voor moet zorgen dat de essentiële menselijk en technologische knowhow in stand gehouden moet worden ter bevordering van de duurzaamheid en het concurrentievermogen van het huidige en toekomstige zeevervoer.

De Commissie geeft aan dat de richtsnoeren hebben bijgedragen tot het behoud van een deel van de Europese vloot en dat de richtsnoeren hebben gezorgd voor het creëren van banen. Wel blijven de Europese lidstaten onderhevig aan concurrentie van de derde landen wat registratie van schepen betreft. De Commissie is dan ook van mening dat het van essentieel belang is om de stabiele en voorspelbare mededingingsvoorwaarden voor de scheepvaart in stand te houden. Een aantrekkelijk kader voor scheepvaart zal het concurrentievermogen, aldus de Commissie, van de Europese maritieme clusters versterken. Verder is de Commissie van mening dat er een duidelijk en concurrerend communautair kader voor tonnagebelasting, inkomstenbelasting en staatssteun in stand gehouden moet worden en zelfs verbeterd moet worden.

Wellicht dat dit in de toekomst ruimte biedt om de tonnageregelingen binnen Europa aantrekkelijker te maken ten opzichte van derde landen. Een voorbeeld hiervan kan bijvoorbeeld mijns inziens zijn dat ook visserijvaartuigen onder de tonnageregeling vallen voor zover zij bezig zijn met het vervoer op internationale zee. Immers als je de analogie van de baggerboten doortrekt zou dit, mijns inziens, indien voldaan wordt aan dezelfde vereisten zoals deze gelden voor de baggerboten, geen probleem moeten zijn. Hierbij is dan wel van

⁹⁰ COM(2009) 8. Zie ook G. Martínez Bárbara, Tonnage Tax: A Widespread State Aid Regime in the European Union, *ET* 2010/7 onder 1.

belang dat de werkzaamheden van dergelijke vissersvloten voor meer dan 50% van de jaarlijkse bedrijfstijd uit zeevervoer bestaan en dan alleen voor deze vervoerswerkzaamheden. Het vissen zelf zal hierbij niet kwalificeren. De vraag hierbij is natuurlijk wel of dergelijke activiteiten concurrentie ervaren van buiten de Unie en verder zal er onderzocht moeten worden of voor dergelijk schepen ook geldt dat er omvlagging plaatsvindt naar derde landen.

2.5 Conclusie

Lidstaten zijn niet vrij in het toekennen van steun aan bepaalde takken van bedrijvigheid. Onder voorwaarden wordt dergelijke steun namelijk aangemerkt als staatssteun, wat verstrekkende gevolgen kan hebben. Om van deze staatssteun te kunnen spreken, moet er sprake zijn van een staatssteunmaatregel van de staat aan bepaalde ondernemingen, waarbij de steunmaatregel met staatsmiddelen bekostigd moet zijn. Voor de tonnageregeling heeft de Commissie aangegeven dat zij aan bovenstaande voorwaarden voldoet, waardoor in principe sprake is van staatssteun.

Niet alle staatssteun is echter verboden staatssteun, daar sommige soorten staatssteun verenigbaar worden geacht/zijn met de interne markt. Eén van deze verenigbaarheden ziet op de steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid te vergemakkelijken, mits de voorwaarden waaronder het handelsverkeer plaatsvindt daardoor niet zodanig worden veranderd dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad. De Commissie heeft met betrekking tot de bevoordeling van het maritieme transport in 1989 al richtsnoeren opgesteld, met hierin de voorwaarden opgenomen waaronder de staatssteun wordt goedgekeurd. De staatssteun mag uitsluitend worden verleend aan schepen die in het register zijn opgenomen⁹¹, de steun mag niet ten koste gaan van de economie van andere lidstaten en verder moet er aangetoond worden dat zij niet in zodanige mate tot concurrentievervalsing tussen de lidstaten leiden dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad. Een ander criterium is dat de staatssteun moet worden beperkt tot hetgeen noodzakelijk is om het doel, zijnde de terugkeer van het strategisch en commerciële beheer van alle betrokken schepen naar de Unie te bevorderen, te verwezenlijken en dat het op een transparante wijze moet worden verleend. Ook moet er een koppeling zijn met de communautaire vlag, moet de begunstigde onderworpen zijn aan vennootschapsbelasting

⁹¹ Hiervoor geldt echter een uitzondering indien deze schepen ook wat betreft beveiliging, veiligheid, milieuprestaties en werkomstandigheden aan de internationale normen en het Europese recht voldoen of zij vanuit de Unie worden geëxploiteerd. Tot slot hoeft een schip niet in het betreffende register te zijn opgenomen indien de reder in de Unie is gevestigd en de betrokken lidstaat aantoonbaar dat het register rechtstreeks bijdraagt tot de verwezenlijking van de doelstellingen.

binnen de Unie en is het in principe vereist dat de tonnageregeling voor een periode van tien jaren toegepast moet worden. Daarnaast zijn er voor bepaalde soorten beheer, zoals het scheepsmanagement, en bepaalde boten, zoals de sleep- en baggerboten, door de Commissie aanvullende regels opgenomen.

Men zou in principe verwachten dat de Commissie één lijn trekt in de toepassing van bovenstaande richtsnoeren, waardoor de goedgekeurde regelingen grotendeels overeenkomen. Indien de commissie een bepaalde categorie begunstigde in de tonnageregeling van lidstaat X goed heeft gekeurd, kun je mijns inziens allerm minst verwachten dat zij dezelfde categorie begunstigde ook goedkeurt in de tonnageregeling van lidstaat Y. Zoals in de loop van dit onderzoek zal blijken, is dit echter niet altijd het geval.

3. Nederlandse tonnageregeling

3.1 Door de jaren heen

De geschiedenis van de Nederlandse fiscale stimulering voor zeescheepvaart gaat een lange tijd terug. Zo werd het tonnégeld in 1853 al verlaagd van 45 cent naar 20 cent, waarna per 1 januari 1854 het tonnégeld volledig wordt afgeschaft. Ook de afgelopen 45 jaar is er het een en ander aan fiscale stimulering van de scheepvaart ingevoerd. Te denken hierbij valt aan de vervroegde afschrijving en de investeringsaftrek. Toen deze maatregelen geen effect meer bleken te hebben, werden ze maatregelen vervangen door directe subsidieregelingen. Zo werd de Investeringspremieregeling Zeescheepvaart⁹² ingevoerd, welke op werd gevolgd door de Interimregeling Stimulering Zeescheepvaart.⁹³ Bij Wet van 23 juni 1994⁹⁴ werd de Wet stimulering zeescheepvaart ingevoerd, welke door het toekennen van tegemoetkoming in de financiering van nieuwe schepen en het verlenen van een fiscale winstaf trek moest zorgen voor een verbetering van de Nederlandse zeescheepvaartsector.

In 1995 werd met betrekking tot de fiscale stimuleringsmaatregel ten behoeve van de zeescheepvaart een andere koers gevaren. Er werd een compleet nieuw fiscaal systeem ter stimulering van de Nederlandse zeescheepvaart geïntroduceerd; de tonnageregeling. Het doel van deze regeling was, en is, het creëren van duurzame toegevoegde waarde en werkgelegenheid door behoud en uitbreiding van maritieme activiteiten in Nederland.⁹⁵ Deze tonnageregeling is oorspronkelijk opgenomen in art. 8c Wet IB'64 en was, en is, via de schakelbepaling van art. 8 Wet VPB'69 tevens van toepassing voor lichamen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. Bij de invoering van de Wet IB'01 is de tonnageregeling opgenomen in art. 3.22 Wet IB'01 t/m art. 3.24 Wet IB'01.

3.2 Tonnageregeling anno 2012

De tonnageregeling is een regeling die behelst dat belastingplichtigen de mogelijkheid⁹⁶ hebben om voor een periode van ten minste tien jaren⁹⁷ te kiezen voor een systeem waarbij de

⁹² Op grond van deze regeling werd aan degene die aan de gestelde voorwaarden voldeed een subsidie gegeven van 2,5% van het investeringsbedrag gedurende een periode van vijf jaar. Zie, S.W.C. Wortelboer, *Het tonnageregime*, Kluwer: Deventer 2012, p. 4.

⁹³ Doel hiervan was het stimuleren van de zeevaart onder Nederlandse vlag. Investeerders in zeeschepen konden een subsidie ontvangen van nominaal 10% van de investering onder voorwaarde dat het schip na ingebruikname minimaal zes jaar onder Nederlandse vlag voer. Zie, S.W.C. Wortelboer, *Het tonnageregime*, Kluwer: Deventer 2012, p.4.

⁹⁴ Zie Wet van 23 juni 1994, *Stb.* 1994, 513.

⁹⁵ Zie Kamerstukken II 1995/96, 24 482, B.

⁹⁶ Het toepassen van de tonnageregeling gebeurt op verzoek van de belastingplichtige, zie art. 3.22 Wet IB'01.

winst die met de zeescheepvaart wordt behaald, forfaitair wordt vastgesteld aan de hand van het scheepstonnage. De keuze voor toepassing van de tonnageregeling moet worden gedaan in het eerste boekjaar waarin de belastingplichtige winst uit zeescheepvaart geniet, dan wel in het tiende jaar of een veelvoud hiervan.⁹⁸ Indien het verzoek wordt ingewilligd, is de tonnageregeling van toepassing vanaf het jaar waarin het verzoek werd gedaan. Het regime staat open voor degene die in Nederland binnenlands belastingplichtige is en die als ondernemer of medegerechtigde in de inkomstenbelasting of als vennootschapsbelastingplichtige winst uit zeescheepvaart geniet.⁹⁹ Ook een buitenlands belastingplichtige kan de tonnageregeling toepassen indien winst uit een binnenlandse onderneming wordt genoten door middel van een vaste inrichting.

Het toepassen van de tonnageregeling zorgt ervoor dat bij het bepalen van de winst uit zeescheepvaart zowel de feitelijk behaalde omzet als de daarmee samenhangende kosten buiten aanmerking blijven.¹⁰⁰ Voor de forfaitaire winstbepaling onder de tonnageregeling wordt aangesloten bij een bedrag per 1000 nettoton. Het bedrag wat per dag in aanmerking genomen moet worden is afhankelijk van het aantal nettoton en varieert van €9,08 voor de eerste 1000 nettoton tot €0,50 voor tonnages boven de 50 000 nettoton.¹⁰¹ Indien een IB-ondernemer meer dan één onderneming heeft waaruit hij winst uit zeescheepvaart geniet, heeft hij de mogelijkheid voor de ene onderneming wel een verzoek te doen, maar voor de andere niet. Bij belastingplichtige lichamen heeft het verzoek echter betrekking op alle zeeschepen die het lichaam exploiteert.¹⁰²

De tonnageregeling is alleen van toepassing op de door de belastingplichtige behaalde winst uit zeescheepvaart. Indien de belastingplichtige naast zeescheepvaartactiviteiten andere

⁹⁷ Met deze keuze wordt beoogd tegen te gaan dat reders hun verliezen uit zeescheepvaart onder het bestaande regime nemen en in de winstgevende periode overgaan op de forfaitaire wijze van winstbepaling. Indien in het eerste jaar waarin de belastingplichtige uit de desbetreffende onderneming winst uit scheepvaart geniet er niet voor kiest om de tonnageregeling toe te passen, kan dit pas weer in het tiende jaar of een veelvoud daarvan. Indien hij er wel voor kiest de tonnageregeling toe te passen kan deze keuze pas weer herzien worden in het tiende jaar hierna of een veelvoud daarvan. Zie art. 3.22 lid 2 en lid 3 Wet IB'01 en Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr.5.

⁹⁸ Voor belastingplichtige in de inkomstenbelasting wordt hiermee het kalenderjaar bedoeld. Voor vennootschapsbelastingplichtige wordt hiermee het eerste boekjaar bedoeld. Zie ook Besluit Staatssecretaris van Financiën 28 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M, *Stcrt.* 2013/17692. Zie over een eventuele verbreding van deze termijn M.R.A. Hofstee Holtrop, C.J. Roozen en R.M.M.P. Mendez, *Het Nederlandse tonnageregime: kan het voortvarender of gaat het voor de wind?*, *WFR* 2007/1145. Auteurs zijn van mening dat een dergelijke indieningstermijn te strikt en leidt tot onnodig lange onzekerheid over het wel of niet opteren voor de tonnageregeling waarbij zij opperen om een ingroeiperiode in te voeren of de tienjaarstermijn te verkorten. Mijn visie op dit punt komt in hoofdstuk 6 aan bod.

⁹⁹ Art. 3.22 Wet IB'01 en de schakelbepaling van art. 8 Wet VPB'69.

¹⁰⁰ Zie Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr.3, p.3.

¹⁰¹ Art. 3.23 lid 1 Wet IB'01.

¹⁰² Zie Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3, p.4.

activiteiten heeft, blijven deze onder het normale regime van de winstvaststelling vallen. Er moet in dat geval dus een splitsing worden gemaakt tussen beide activiteiten voor het bepalen van de winst en het toerekenen van de kosten.¹⁰³ De Nederlandse tonnageregeling is goedgekeurd door de Commissie.¹⁰⁴

3.3 Winstbegrip in de tonnageregeling & kwalificerende schepen

Onder winst uit zeescheepvaart worden een aantal aspecten verstaan.

Ten eerste valt de winst behaald met de exploitatie van een schip bestemd voor het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee¹⁰⁵ en het vervoer van zaken of personen over zee ten behoeve van de exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen¹⁰⁶ op zee hieronder.¹⁰⁷

Om te kunnen beoordelen of een schip bestemd is voor het vervoer van zaken of personen, wordt gekeken naar de aard en inrichting van het schip. Hierbij is de constructie van een schip doorslaggevend.¹⁰⁸ Verder kunnen cruiseschepen kwalificeren voor de tonnageregeling.¹⁰⁹ Dit geldt eveneens voor zeilende cruiseschepen alsmede voor luxueuze jachten die worden ingezet in de chartervaart.¹¹⁰

Met het vervoer van zaken of personen over zee ten behoeve van de exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen op zee wordt mede de exploitatie van verbindingsvaartuigen, standby-schepen¹¹¹ en supply-schepen bedoeld.¹¹²

¹⁰³ Bij het beleggen van gelden is in beginsel en tot op zekere hoogte van samenhang met de exploitatie van zeeschepen geen sprake. Zie D.E. van Sprundel en K. Dans, 'To tax or not to tax' Vallen rente-inkomsten onder het tonnageregime?', *WFR* 2011/593. Bovendien zijn het winnen van zand, grind en bagger en de zeevisserij uitgesloten van de tonnageregeling. Zie eveneens Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3.

¹⁰⁴ De huidige tonnageregeling werd op 12 april 1996 en 31 juli 1997 goedgekeurd (N 738/1995). Verder zijn de aanpassingen die nadien zijn gedaan met betrekking tot de aanpassingen van de richtsnoeren goedgekeurd. De reductie in het tarief voor grote schepen en scheepsmanagement werd door de Commissie eveneens goedgekeurd. Zie steunmaatregel N 457/2008. In 2010 tot slot werd eveneens de uitbreiding van de tonnageregeling voor kabelleggers, pijpenleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen goedgekeurd. Zie steunmaatregel N 714/2009.

¹⁰⁵ Art. 3.22 lid 4 onderdeel a, sub 1 Wet IB'01.

¹⁰⁶ De winning van olie en gas en de exploitatie van windturbines op zee worden beschouwd als exploitatie van natuurlijke rijkdommen. Opgebaggerd materiaal uit zee wordt echter niet als natuurlijke rijkdom beschouwd, maar baggerboten kunnen deels de tonnageregeling toe passen.

¹⁰⁷ Art. 3.22 lid 4 onderdeel a, sub 2 Wet IB'01.

¹⁰⁸ Zie Kamerstukken I 2004/2005, 29 758, nr. C, blz. 3 en HR 15 oktober 2010, *BNB* 2010/334 onder 8.9. .

¹⁰⁹ Zie HR 15 oktober 2010, *BNB* 2010/334. In casu betrof exploitatie van een luxueus zeewaardig schip dat ter beschikking werd gesteld voor het maken van cruises. De HR oordeelde dat de charterovereenkomst in casu te vergelijken is met het vervoer van personen als bedoeld in artikel 9 van het OESO-modelverdrag. Daar de charterovereenkomst meer behelst dan alleen de verhuur van een schip, werd het schip kwalificerend geacht.

¹¹⁰ Zie HR 15 oktober 2010, nr. 09/00759, *BNB* 2010/334.

¹¹¹ Standby-schepen kwalificeren echter alleen voor de tonnageregeling indien zij daadwerkelijk een vervoersfunctie vervullen. Zie Rechtbank Haarlem 28 juli 2001, *NTFR* 2012/1481.

¹¹² Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3, p. 5.

Verder is hier nog van belang dat de kwalificerende schepen dienen te varen in het internationaal verkeer over zee.¹¹³ Onder het internationale verkeer over zee wordt verstaan het verkeer tussen een Nederlandse en een buitenlandse haven en het verkeer tussen buitenlandse havens.¹¹⁴ Tot dit internationaal verkeer behoort echter niet het verkeer tussen Nederlandse havens met aansluitend vervoer naar het achterland.

Ook geldt dat vervoer over binnenwateren niet kwalificeert voor toepassing van de tonnageregeling.¹¹⁵ Indien een schip zich zowel bezigt met activiteiten op zee als in binnenwateren, wordt zij geacht ten behoeve van werkzaamheden op zee te worden geëxploiteerd indien het zwaartepunt van de activiteiten op zee ligt.

Ten tweede valt de winst behaald met exploitatie van een schip bestemd voor de exploratie van de zeebodem¹¹⁶, het leggen van kabels dan wel pijpen op de zeebodem¹¹⁷ of het verrichten van takel- en heiwerkzaamheden op zee aan schepen als bedoeld in art. 1 lid 2 van de Schepenwet of aan installaties ten behoeve van de exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen onder de winst uit zeescheepvaart.¹¹⁸ Deze bepaling ziet onder meer op de baggerschepen. Verder is de tonnageregeling in 2010¹¹⁹ uitgebreid met kabelleggers, pijpenleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen.¹²⁰ Voor de vervoersactiviteiten van deze categorie schepen geldt dat zij kwalificeren voor de tonnageregeling.¹²¹ Er zal hierbij dus een winstsplitsing moeten ontstaan, waarbij de winst moet worden vermeerderd met winst uit werkzaamheden anders dan het vervoer an sich.¹²²

¹¹³ Art. 3.22 lid 12 Wet IB'01.

¹¹⁴ Zie Kamerstukken II 1995/96, 24 482, MvT.

¹¹⁵ De grens tussen binnenwater en zee is vanaf 1 januari 2006 gesteld op de laagwaterlijn van de kust. Alle wateren buiten deze laagwaterlijn worden geschaard onder de categorie zee. Eveneens worden bepaalde wateren die voorkomen op de lijst van waterwegen van de Unie alsmede de wateren die voorkomen op de lijst van waterwegen van maritieme aard als zee aangemerkt. Zie bijlage I van de Verordening (EG) nr. 13/2004.

¹¹⁶ Art. 3.22 lid 4 onderdeel a, sub 3 Wet IB'01.

¹¹⁷ Art. 3.22 lid 4 onderdeel a, sub 4 Wet IB'01.

¹¹⁸ Art. 3.22 lid 4 onderdeel a, sub 5 Wet IB'01.

¹¹⁹ In het Belastingplan 2010 (nr. 32 128) was deze uitbreiding al voorzien. Aangezien dergelijke uitbreidingen als staatssteun aangemerkt kunnen worden, is deze beoogde uitbreiding voorgelegd ter goedkeuring van de Commissie. De Commissie heeft haar goedkeuring op 27 april 2010 (C(2010) nr. 2544) verleend (steunmaatregel nr. 714/2009) met terugwerkende kracht t/m 1 januari 2010 en tevens vermeld dat de maatregel binnen 10 jaar opnieuw bij de Commissie aangemeld dient te worden.

¹²⁰ Art. 3.22 lid 4 onderdeel a, sub 3 t/m 5 Wet IB'01.

¹²¹ Zie Kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr. 3, p. 11-12.

¹²² Dat dergelijke schepen onder de tonnageregeling kunnen vallen is door de Commissie goedgekeurd in Steunmaatregel N 714/2009. Zie ook art. 3.23 lid 1 sub 2 t/m 5 Wet IB'01.

Verder wordt onder de winst uit zeescheepvaart verstaan de winst behaald met de exploitatie van een schip bestemd voor baggerwerkzaamheden op zee waarvan de jaarlijkse bedrijfstijd grotendeels uit zeevervoer bestaat¹²³ of het verrichten van sleep- en hulpwerkzaamheden¹²⁴ op zee aan schepen als bedoeld in art. 1, lid 2 van de Schepenwet, niet zijnde een schip waarvan het geheel van werkzaamheden en activiteiten grotendeels bestaat uit het meren, ontmeren en verhalen van zeeschepen die gebruik maken van eigen voorstuwing en die inkomen van of uitgaan naar zee.¹²⁵

De tonnageregeling heeft echter slechts betrekking op die baggerschepen die grotendeels, zijnde meer dan 50% van de operationele tijd, een vervoersfunctie vervullen, en slechts voor de winst die toerekenbaar is aan die vervoersfunctie.¹²⁶

Voor de sleep- en hulpverleningswerkzaamheden geldt dat de bestemming moet blijken uit de constructie en de inrichting van het schip. Het moet hierbij gaan om werkzaamheden die worden verricht aan schepen.¹²⁷ Het alleen verrichten van hulpverleningswerkzaamheden is echter niet voldoende om te kwalificeren voor de tonnageregeling.¹²⁸

De werkzaamheden van de sleep- en hulpboten mogen verder –evenals bij de baggerwerkzaamheden- niet grotendeels bestaan uit het meren, ontmeren en verhalen van zeeschepen die gebruik maken van eigen voorstuwing en die inkomen van of uitgaan naar zee. Een schip dat dus voor meer dan 50% wordt gebruikt voor havensleepdiensten kan geen gebruik maken van de tonnageregeling. Ook hierbij geldt dat een winstsplitsing gemaakt dient te worden. De winst van dergelijke sleep- en hulpboten moet namelijk worden vermeerderd met de winst die is behaald met werkzaamheden anders dan sleep- en hulpverleningswerkzaamheden op zee.¹²⁹

Tot slot wordt onder de winst uit zeescheepvaart nog verstaan de winst behaald met de werkzaamheden die direct samenhangen met de bovengenoemde exploitatie van een schip.¹³⁰ Zij vallen echter alleen onder de regeling voor zover zij worden verricht ten behoeve van door

¹²³ Art. 3.22 lid 4 onderdeel b, sub 1 Wet IB'01.

¹²⁴ Het is hierbij niet voldoende wanneer er slechts hulpverleningswerkzaamheden worden verricht. Zie HR 30 september 2005, *BNB* 2006/187 en HR 30 september 2005, *V-N* 2005/47.23.

¹²⁵ Art. 3.22 lid 4 onderdeel b, sub 2 Wet IB'01.

¹²⁶ Zie Kamerstukken II 2005/06, 30 306, nr. 31.

¹²⁷ Als bedoeld in art. 1 lid 2 Schepenwet.

¹²⁸ Zie HR 30 september 2005, *BNB* 2006//187 en *VN* 2005/47.23.

¹²⁹ Art. 3.23 lid 1 sub 5 Wet IB'01.

¹³⁰ Art. 3.22 lid 4 onderdeel c Wet IB'01.

de belastingplichtige geëxploiteerde schepen.¹³¹ Onder direct samenhangende werkzaamheden vallen o.a. het door de reder in eigen beheer laden en lossen, alsmede de in eigen beheer verrichte cargadoorswerkzaamheden.¹³²

Voor inkomsten uit het beleggen van gelden geldt dat zij niet tot de tonnagewinst worden gerekend. Het beleggen van gelden kan niet worden aangemerkt als de exploitatie van een schip of een daarmee direct samenhangende werkzaamheid, zelfs niet indien de middelen worden aangehouden met het oog op de investering in een ander schip.¹³³ Voor de opbrengsten uit beleggingstegoeden die worden aangehouden als werkkapitaal geldt evenmin dat zij behoren tot werkzaamheden die direct samenhangen met de exploitatie van een schip.¹³⁴

Omdat het niet altijd op voorhand duidelijk zal zijn welke werkzaamheden als samenhangende werkzaamheden kwalificeren, kan de belastingplichtige de inspecteur verzoeken om aan te geven of de tonnageregeling op bepaalde activiteiten van toepassing is.¹³⁵

Uit de MvT valt verder te lezen wat wordt verstaan onder niet-kwalificerende activiteiten. Niet tot de zeescheepvaart wordt gerekend schepen die worden gebruikt voor de zeevisserij, het loodswezen, de pleziervaart of het houden van zogenoemde 'Butterfahrten'.¹³⁶

Hofstee Holtrop, Roozen & Mendez (2007) zijn van mening dat de tonnageregeling open moeten worden gezet voor alle schepen die mede actief zijn in het internationale vervoer over zee van goederen en/of personen zonder hierbij een specifieke omschrijving te geven van kwalificerende schepen. Indien zij de richtlijnen (red. ik neem aan dat hier richtsnoeren wordt bedoeld) in aanmerking nemen, zouden de werkzaamheden moeten kwalificeren indien en

¹³¹ Zie Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3.

¹³² Een cargadoor fungeert als plaatsvervanger van de kapitein en zijn rederij en als lasthebber van de verscheper of ontvanger van goederen.

¹³³ Zie onder meer Hof Den Haag 23 maart 2004, nr. 02/4863 en Hof Den Haag 9 maart 2005, nr. 03/2086 en HR 11 november 2005, BNB 2006/41.

¹³⁴ Zie ook M.R.A. Hofstee Holtrop, C.J. Roozen, R.M.M.P. Mendez, Het Nederlandse tonnageregime: kan het voortvarender of gaat het voor de wind?, *WFR* 2007/1145 die menen dat indien het de rente betreft over de uit de verkoop van het schip gegenereerde opbrengst, er een causaal verband aanwezig is waardoor dergelijke rente onder het tonnageregime belast is. In het kader van een level playing field binnen Europa, zou volgens hen de rente op werkkapitaal dan ook moeten kwalificeren onder de tonnageregeling. D.E. van Sprundel en K. Dans, 'To tax or not to tax', *WFR* 2011/593, hebben een uitgebreide analyse gemaakt over de behandeling van rente-inkomsten afkomstig uit aangehouden werkkapitaal en liquide middelen. Ik ga hierop verder niet in.

¹³⁵ Zie Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3.

¹³⁶ Zie Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3, p.6.

voor zover de werkzaamheden voor meer dan 50% van de jaarlijkse bedrijfstijd uit zeevervoersdiensten bestaan waarbij een gescheiden boekhouding verplicht is. Ik deel deze mening, zoals ik in hoofdstuk 2 heb aangegeven, grotendeels. Wel merk ik hierbij op dat het niet alleen in Nederlandse handen ligt om een dergelijke aanpassing te maken, daar er in de richtsnoeren een aantal schepen van de toepassing van de tonnageregeling wordt uitgesloten. De richtsnoeren moeten dus eerst worden aangepast, voordat Nederland een dergelijke uitbreiding door kan voeren. Mede in het licht van het onderzoek dat de Commissie heeft gestart inzake de Maltese tonnageregeling, verwacht ik niet dat de Commissie op korte termijn een dergelijk toezegging zal gaan doen.¹³⁷

Verder zijn Hofstee Holtrop, Roozen & Mendez van mening dat indien bovenstaande algemene omschrijving verder wordt doorgevoerd, de gedachte kan ontstaan om op Europees niveau een gezamenlijke tonnageregeling in te voeren. Ik ben echter van mening dat er op dit moment nog vrij grote verschillen bestaan tussen de diverse tonnageregelingen binnen Europa, waardoor ik een dergelijke Europese tonnageregeling niet snel ingevoerd zie worden. Dit mede vanwege de autonomie die de lidstaten over hun belastingheffing hebben en willen behouden.

3.4 Exploitatie van een schip

Zoals uit bovenstaande blijkt is het van belang dat sprake is van exploitatie van een schip alvorens de winstafbakening plaats kan vinden. Uit de wettekst blijkt dat sprake is van exploitatie van een schip indien de belastingplichtige:

- in Nederland in belangrijke mate het beheer verricht van het schip, het schip de vlag voert van een van de lidstaten van de Unie of van de Europese Economische Ruimte en de belastingplichtige het schip:

- in eigendom heeft of mede in eigendom heeft en niet in rompbevrachting heeft gegeven, of

- in rompbevrachting houdt.

- in Nederland hoofdzakelijk het commerciële beheer verricht van het schip voor een ander, mits de belastingplichtige daarnaast een of meer schepen beheert op een wijze als bedoeld in de aanhef en onderdeel a, waarbij schepen in mede-eigendom alleen in aanmerking worden genomen indien die mede-eigendom ten minste 5% beloopt¹³⁸;

¹³⁷ Op dit onderzoek kom ik in hoofdstuk 5 uitgebreid terug.

¹³⁸ Zie Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3.

-het schip in tijd- of reischarter¹³⁹ houdt, mits de belastingplichtige daarnaast een of meer schepen beheert op een wijze als bedoeld in de aanhef en onderdeel a, waarbij schepen in mede-eigendom alleen in aanmerking worden genomen indien die mede-eigendom ten minste 5% belooft¹⁴⁰, of
-in Nederland voor een ander het volledige bemannings- en technische beheer verricht van een schip.

Het eerste dat opvalt is dat het hier moet gaan om beheer dat in belangrijke mate in Nederland wordt verricht. Met belangrijke mate doelen we in de fiscaliteit op een percentage van 30.

Verder kan het hier om verschillende soorten beheer gaan, namelijk het strategische beheer¹⁴¹, het commerciële beheer¹⁴², het technisch-nautische beheer¹⁴³ of het bemanningsbeheer.¹⁴⁴ De Belastingdienst is hierbij van mening dat ten minste het strategische beheer en een groot deel van het commerciële beheer in Nederland plaats dient te vinden.

Een ander vereiste is dat het schip de vlag moet varen van een van de lidstaten van de Unie of van de EER. Op dit vlagvereiste, en de uitzonderingen daarop, kom ik later terug.

Bovenstaande regels gelden met betrekking tot schepen die de belastingplichtige in eigendom¹⁴⁵ of mede eigendom heeft. Aan de beheerseis in geval van mede-eigendom wordt voldaan als de belastingplichtige het strategisch eigendom van een schip heeft.¹⁴⁶ Van mede-eigendom is sprake indien de belastingplichtige het schip voor ten minste 5% in eigendom heeft. Indien de belastingplichtige het schip in rompbevrachting¹⁴⁷ houdt moet aan

¹³⁹Van een tijdcharter is sprake indien er een overeenkomst gesloten is tussen een reder en een huurder, waarbij het schip wordt verhuurd voor een specifieke periode. Tijdens deze periode kan de charteraar, huurder, zelf bepalen waar het schip heen vaart. Bij een reischarter is er een overeenkomst aangegaan om de vracht per schip tussen twee (of meerder) specifieke havens te vervoeren tegen een vooraf overeengekomen vrachtprijs. Het schip wordt hierbij volledig of gedeeltelijk door de vervrachter (bezitter) ter beschikking gesteld aan de bevrachter (degene die de goederen wenst te vervoeren). De vervrachter is hierbij verantwoordelijk voor de kosten van de bemanning, verzekering, machines etc. De kosten voor het laden en lossen etc. zijn echter voor rekening van de bevrachter.

¹⁴⁰Het feit dat voor tijd- of reischarters geldt dat de tonnageregeling van toepassing kan zijn, komt voort uit praktisch oogpunt. De tonnageregeling zal immers alleen dan toegepast kunnen worden indien de belastingplichtige reeds wordt belast aan de hand van de tonnageregeling. Indien voor tijdelijk gehuurde schepen de regeling niet zou gelden, betekent dit dat de belastingplichtige een splitsing aan moet brengen.

¹⁴¹Ziet onder meer op het nemen van beslissingen met betrekking tot investeringen of het vervreemden of aankopen van een schip.

¹⁴²Hierbij gaat het bijvoorbeeld over de activiteiten die worden ondernomen met betrekking tot het laden en lossen van schepen.

¹⁴³Het technisch-nautische beheer ziet op de activiteiten die ondernomen moeten worden voordat een schip daadwerkelijk kan varen.

¹⁴⁴Van bemanningsbeheer is onder meer sprake als er beslissingen worden genomen met betrekking tot het aannemen van het beheer op een schip. Zie Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3, p.7.

¹⁴⁵Ook bij de economische eigendom wordt gesproken van eigendom. Zie Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3, p.6.

¹⁴⁶Zie Kamerstukken II, 1995/96, 24 482, nr. 3, p. 7.

¹⁴⁷Bij rompbevrachting, oftewel bareboat charter, wordt door de belastingplichtige een schip (zonder bemanning) gehuurd voor een bepaalde periode.

bovenstaande eisen eveneens worden voldaan. Indien de belastingplichtige een schip in rompbevrachting heeft gekregen, wordt aan de beheerseis voldaan indien geheel of nagenoeg geheel het volledig commerciële beheer van een dergelijk schip door de belastingplichtige in Nederland wordt verricht. Heeft de rompbevrachter slechts het technisch-nautisch beheer of het bemanningsbeheer, dan is dit op zich onvoldoende om te kunnen spreken van het exploiteren van een schip.¹⁴⁸

Heeft de belastingplichtige het schip echter in rompbevrachting gegeven, dan geldt dat de tonnageregeling niet kan worden toegepast. De reden hiervoor is dat het met in rompbevrachting geven, de eigenaar voor langere tijd afstand doet van elke vorm van beheer van een schip.¹⁴⁹

Het kan zijn dat een scheepsonderneming naast het beheer van eigen schepen, het commerciële beheer van schepen van derden verzorgt. Indien dit beheer in Nederland wordt verricht kan de belastingplichtige ook voor dit schip opteren voor de tonnageregeling. Hiernaast moet echter naast het beheer van een commercieel schip, ook een schip zijn wat in eigendom/rompbevrachting wordt gehouden.

Ook het in reis- of tijdcharter houden van een schip leidt tot kwalificerende exploitatie. Een aanvullend vereiste hierbij is wel dat er minimaal één schip in eigendom of rompbevrachting gehouden moet worden alvorens deze manier van exploiteren tot kwalificerend exploiteren leidt. Tot 2006 kende de regeling hierbij een maximaal percentage wat in tijd- of reischarter gehouden mocht worden. Dit vereiste is echter uit de wettekst gehaald. Ook slotcharters¹⁵⁰ komen, aldus het besluit¹⁵¹, in aanmerking voor toepassing van de tonnageregeling.¹⁵²

Het voor een ander volledig verrichten van het bemannings- en technisch beheer ziet op de scheepmanagers. De belastingplichtige moet in dit geval wel het volledige bemanningsbeheer en het volledige technische nautische beheer van een schip van een ander verrichten. De uitbreiding voor de winst behaald met werkzaamheden die direct samenhangen met de kwalificerende activiteiten geldt niet voor de inkomsten uit scheepsmanagement. Op grond

¹⁴⁸Zie Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3 , p. 7. Zie in gelijke zin ook L. van Reep, Tonnageregeling- een rechtsvergelijkend onderzoek, *TVR* 2011/5.

¹⁴⁹ Met de uitsluiting wordt aangesloten bij het OESO-modelverdrag.

¹⁵⁰ Onder een slotcharter wordt een overeenkomst verstaan waarbij een partij een deel van de capaciteit van een schip ter beschikking stelt aan een andere partij. Eén slot is hierbij gelijk aan de scheepsruimte die nodig is om een container te vervoeren.

¹⁵¹ Zie ook Besluit Staatssecretaris van Financiën 28 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M, *Stcrt.* 2013/17692.

¹⁵² Zie Besluit Staatssecretaris van Financiën 28 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M, *Stcrt.* 2013/17692 onder 4. 5.

van de richtsnoeren geldt namelijk dat indien scheepsmanagementbedrijven andere gespecialiseerde diensten verrichten, die niet in aanmerking komen voor de tonnageregeling.¹⁵³ Dit geldt bijvoorbeeld tevens voor het verrichten van andere soorten beheer dan alleen het bemanningsbeheer en het technisch-nautische beheer.¹⁵⁴

3.4.1. Vlagvereiste Europese Unie of Europese Economische Ruimte

Voordat gesproken kan worden van exploitatie van een schip kan, zoals hierboven is besproken, één van de vereisten zijn dat het schip de vlag voert van een van de lidstaten van de Unie of van de Europese Economische Ruimte.¹⁵⁵ Dit vlagvereiste is alleen van toepassing voor schepen die in eigendom of rompbevrachting zijn. Voor de overige exploitatievormen bestaat dit vereiste niet.¹⁵⁶ Verder bestaan op dit vereisten een drietal uitzonderingen.¹⁵⁷

Allereerst geldt het vlagvereiste niet indien het een scheepvaartonderneming betreft die al bestond op 17 januari 2004.¹⁵⁸ Er moet dan echter wel gekeken worden in welke verhouding het nettotonnage van reeds door de belastingplichtige geëxploiteerde kwalificerende schepen in eigendom of in rompbevrachting genomen schepen staat tot het nettotonnage van het totaal aantal reeds door de belastingplichtige geëxploiteerde kwalificerende schepen in eigendom of in rompbevrachting. Als op het moment direct voorafgaand aan de ingebruikneming van een schip dit percentage niet is afgenomen in vergelijking met deze verhouding op 17 januari 2004¹⁵⁹ dan hoeft dit nieuw in gebruik genomen schip niet aan de vlageis te voldoen. Indien het een nieuwe scheepvaartonderneming betreft of het een bestaande scheepvaartonderneming betreft die na 17 januari 2004 voor de komende tien boekjaren heeft geopteerd voor de

¹⁵³ Dit in tegenstelling tot de richtsnoeren, waarin opgenomen is dat minimaal 75% gemanaged moet worden vanuit de Unie. De Nederlandse tonnageregeling kan op dit punt dus in strijd zijn met het EU recht. Ik ga hier, wegens de maximale omvang van de scriptie, verder niet op in.

¹⁵⁴ Zie Nota naar aanleiding van Verslag van het Belastingplan 2006.

¹⁵⁵ De vlag die een schip voert geeft aan tot welk rechtsgebied het schip behoort en dus welke wetten er aan boord gelden. Een schip voert de vlag van een lidstaat als het schip is ingeschreven in het scheepsregister van de desbetreffende lidstaat. Men spreekt van een 'goedkope vlag of gelegheidsvlag' indien schepen in landen worden geregistreerd om op deze wijze te kunnen profiteren van lagere belastingen, registratiegelden of loonkosten. Bij een goedkope vlag vaart men onder de vlag van het land waarin het schip geregistreerd staat, maar niet onder de vlag van het land waaruit de eigenaar van een schip afkomstig is.

¹⁵⁶ Dat het vlagvereiste uiteindelijk niet is ingevoerd voor de andere exploitatievormen heeft te maken met het aantrekkelijk houden van de tonnageregeling. Zie Kamerstukken II 2005/06, 30 306, nr. 3 onder 3.2.

¹⁵⁷ Voor het jaar 2012 gold het vlagvereiste in het geheel niet.

¹⁵⁸ Deze datum hangt samen met de datum waarop de Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer zijn gepubliceerd.

¹⁵⁹ Bij het bepalen van de verhouding op 17 januari 2004 tellen, aldus lid 9, ook de kwalificerende schepen mee die worden geëxploiteerd door lichamen waarin de belastingplichtige direct of indirect overwegende zeggenschap heeft in de zin van art. 1 Zevende richtlijn 83/349/EEG van de Raad van de Unie van 13 juni 1983. Voerder moet er alleen rekening worden gehouden met de toenmalige lidstaten van de EG of van de EER.

tonnageregeling dan geldt als peildatum voor deze verhoudingen het nettotonnage aan het einde van het eerste boekjaar waarin geopteerd is.

Ten tweede hoeft aan het vlagvereiste niet te worden voldaan voor een nieuw in gebruik te nemen schip indien direct voorafgaande aan de ingebruikneming ervan 60% van de nettotonnage van alle door de belastingplichtige kwalificerende geëxploiteerde schepen in (mede)-eigendom¹⁶⁰ of in rompbevrachting de vlag voeren van de Unie of van de EER.

Tot slot is het vlagvereiste niet van toepassing indien vóór aanvang van het jaar van ingebruikneming bij ministeriële regeling is bepaald dat voor dat jaar de voorwaarde van het voeren van een kwalificerende vlag niet geldt.¹⁶¹

Het vlagvereiste geldt echter wel, en deze uitzonderingen gelden dus niet, indien de winst wordt behaald met de exploitatie van een schip dat bestemd is voor baggerwerkzaamheden op zee waarvan de jaarlijkse bedrijfstijd grotendeels uit zeevervoer bestaat of het verrichten van sleep- en hulpwerkzaamheden op zee aan schepen als bedoeld in art. 1, lid 2 van de Schepenwet, niet zijnde een schip waarvan het geheel van werkzaamheden ene activiteiten grotendeels bestaat uit het meren, ontmeren en verhalen van zeeschepen die gebruik maken van eigen voortstuwing en die inkomen van of uitgaan naar zee; met andere woorden de sleepboten of baggerschepen.¹⁶²

Verder kan het eerste schip van een nieuwe scheepvaartonderneming alleen onder deze uitzondering vallen indien dit bij ministeriële regeling is bepaald.

3.5 Winstbepaling bij toepassing van de tonnageregeling

Indien de tonnageregeling van toepassing is, wordt de winst voor een periode van ten minste tien jaren forfaitair bepaald aan de hand van de nettotonnage van de schepen waarmee de belastingplichtige winst uit scheepvaart heeft behaald.¹⁶³ Het gevolg van het van toepassing laten zijn van de tonnageregeling, is dat de feitelijk behaalde winst en de daarmee samenhangende kosten van de scheepvaartactiviteiten niet meer van belang zijn. Dit brengt

¹⁶⁰ Bij schepen in mede-eigendom telt het nettotonnage volledig mee indien de mede-eigendom 5% of meer bedraagt.

¹⁶¹ Zie Kamerstukken II 2003/04, 29 758, nr. 3.

¹⁶² Art. 3.22 lid 7 Wet IB'01. Dat het vlagvereiste wel voor deze vormen geldt heeft te maken met de richtsnoeren van de Unie. Zie hiervoor H2.

¹⁶³ In geval van baggerschepen zal er een winstplitsing gemaakt moeten worden. Een dergelijk voorbeeld werk ik echter in dit onderzoek niet uit.

met zich mee dat aftrekbeperkingen in de inkomstenbelasting alsmede de herinvesteringsreserve buiten werking worden gezet.¹⁶⁴

Het nettotonnage¹⁶⁵ is de maat van nuttige capaciteit aan een schip, welke staat vermeld op de Internationale Meetbrief. De bedragen die aan dit nettotonnage worden gekoppeld en die als winst in aanmerking genomen moeten worden kennen een degressief verloop. Op deze wijze wordt getracht rekening te houden met het verschil in winstgevendheid tussen verschillende zeeschepen.¹⁶⁶ In de onderstaande tabel is uiteengezet welke winsten in aanmerking genomen moeten worden. Hierbij heb ik, vanwege het feit dat veel andere tonnageregelingen een winst per 100 nettoton kennen, de winst eveneens aangepast per 100 netto ton.

Netto tonnage	Winst per 100 nettoton per dag
0-1.000	€0,908
1.001-10.000	€0,681
10.001-25.000	€0,454
25.001-50.000	€0,227
>50.000	€0,050 ¹⁶⁷

Dit bedrag moet voor alle dagen in aanmerking worden genomen waarop een schip door de belastingplichtige wordt geëxploiteerd als bedoeld in art. 3.22 lid 5 Wet IB'01.¹⁶⁸ Hierbij komen dagen die geen inbreuk vormen op het exploiteren niet in mindering.¹⁶⁹

¹⁶⁴ Zie Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, d.d. 27 maart 2001, nr. CPP2001/366M. Dit besluit is vervangen door Zie ook Besluit Staatssecretaris van Financiën 28 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M, *Stcrt.* 2013/17692.

¹⁶⁵ Het netto-tonnage van een schip mag op grond van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën, d.d. 27 maart 2001, worden afgerond op duizendtallen naar beneden. Dit Besluit is vervangen door het Besluit Staatssecretaris van Financiën 28 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M, *Stcrt.* 2013/17692.

¹⁶⁶ Zie Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3, p.4. Hierbij wordt ervan uitgegaan dat kleine zeeschepen die zich richten op bijzondere vormen van vervoer per nettoton doorgaans winstgevender zijn dan grote zeeschepen.

¹⁶⁷ Dit lage tarief is ingevoerd met terugwerkende kracht tot 2009, zie Wet 18 december 2009, *Stb.* 2008, 565, om op deze wijze aan te sluiten bij andere Europese landen en de Nederlandse tonnageregeling in Europees perspectief concurrerend te houden, zie Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 3, p. 8-9. Omdat een dergelijke tariefsverlaging als staatssteun beschouwd kan worden, is de wijziging ter goedkeuring voorgelegd aan de Commissie. Zij heeft deze wijziging goedgekeurd. Het tarief wordt echter met €0,177 per 100 nettoton per dag verhoogd, tenzij het schepen betreft die na 31 december 2008 voor het eerst een vlag zijn gaan voeren en waarvan de winst die met het schip wordt behaald vanaf dat moment werd bepaald aan de hand van de tonnageregeling. Ook wordt het tarief op eenzelfde wijze verhoogd indien het schepen betreft die gedurende de vijf jaar onmiddellijk voorafgaand aan het tijdstip waarop de winst werd bepaald aan de hand van de tonnageregeling, de vlag voerden van een land dat geen lidstaat is van de EU of EER. Het feit dat voorbehoud wordt gemaakt voor dit lage tarief, komt omdat de Commissie wil voorkomen dat de invoering van een lage grondslag voor grote schepen in de tonnageregeling het omvlaggen van grote schepen uit andere lidstaten in de hand zou kunnen worden. Zie ook Kamerstukken II 2008/09, 31 301, nr. 16, p. 4-5.

¹⁶⁸ Zie Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3, p.4. Zie ook Besluit Staatssecretaris van Financiën 28 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M, *Stcrt.* 2013/17692.

¹⁶⁹ Zo vormen onderbrekingen als gevolg van onderhoud, reparatie of het vanwege ongunstige markomstandigheden buiten gebruik stellen van een schip echt geen inbreuk op de exploitatie.

Voor de belastingplichtige die een schip in mede-eigendom heeft, geldt dat er nog een derde element een rol speelt bij het bepalen van de te betalen belasting; het eigendomspercentage. Dit geldt echter niet voor een belastingplichtige die een schip in rompbevrachting houdt.¹⁷⁰

Voor scheepsmanagement, art. 3.22 lid 5 onderdeel d Wet IB'01, geldt een speciale regeling met betrekking tot de winstvaststelling. De achterliggende gedachte is dat de forfaitair vastgestelde winst op de voet van de 'normale' tonnageregels hoger blijkt in relatie tot de daadwerkelijk behaalde winst, waardoor de tonnageregeling minder gunstig is.¹⁷¹ Om de tonnageregeling ook voor het scheepsmanagement aantrekkelijk te maken wordt de forfaitaire bepaalde winst met 75% verminderd.^{172 173}

Indien een belastingplichtige er niet vanaf het begin voor kiest zijn scheepvaartonderneming onder de tonnageregeling te brengen, zullen bij de overgang naar de tonnageregeling zowel de fiscus als de belastingplichtige afstand doen van de belastingclaims ten aanzien van stille en fiscale reserves en ten aanzien van de verliescompensatie.¹⁷⁴ De vaststelling van de hoogte van deze stille en fiscale reserves vindt plaats op het tijdstip onmiddellijk voorafgaande aan het begin van het kalenderjaar met ingang waarvan de tonnageregeling van toepassing is.¹⁷⁵ Vanzelfsprekend zal deze vaststelling alleen plaatsvinden voor de bedrijfsmiddelen waarmee de belastingplichtige winst uit scheepvaart heeft behaald zoals is bedoeld in de tonnageregeling. Hierbij is van belang dat alleen positieve stille reserves in aanmerking genomen kunnen worden, en eventuele latente vermogensverliezen buiten beschouwing worden gelaten.¹⁷⁶

In het eerste jaar waarin de winst wordt bepaald aan de hand van de tonnage wordt het gezamenlijke bedrag van de stille en fiscale reserves in beginsel toegevoegd aan de winst van de belastingplichtige. De stille reserves die voorkomen in vermogensrechten, zoals

¹⁷⁰ Ik neem aan dat dit te maken heeft met het feit dat er vanuit Nederlandse optiek nauwelijks verschil bestaat tussen het beheer van een schip in eigendom en een schip in rompbevrachting. Dit is namelijk de reden waarom ook voor schepen in rompbevrachting het vlagvereiste geldt. Zie Kamerstukken II 2005/06, 30 306, nr. 6 onder 3.3.

¹⁷¹ Zie Kamerstukken II 2008/09, 31 704, nr. 3, p. 8-9 en 42.

¹⁷² Art. 3.23 lid 1 sub 1 t/m 5 Wet IB'01. Deze verlaging van het tarief is goedgekeurd door de Commissie in Steunmaatregel N 457/2008 punt 53.

¹⁷³ Verder dient er bij sleepboten een winstsplitsing aangebracht te worden. Een voorbeeld hiervan laat ik buiten beschouwing. Ook voor slotcharters geldt dat er een herberekening gemaakt dient te worden, namelijk naar het aantal slots waarvoor een slotcharter overeenkomst wordt gesloten.

¹⁷⁴ Art. 3.23 lid 2 Wet IB'01. Zij het dat de fiscus pas na een periode van tien jaren afstand doet van de claim.

¹⁷⁵ Dit betekent dus 31 december 00.00 van het jaar voordat de tonnageregeling van toepassing werd. Indien de keuze voor toepassing van de tonnageregeling wordt gemaakt op 21 november jaar X, kijken we dus naar de hoogte van de verliezen en stille en fiscale reserves op 31 december jaar X-1 en is de tonnageregeling van toepassing met ingang van 1 januari jaar X.

¹⁷⁶ Zie S.W.C. Wortelboer, *Het tonnageregime*, Kluwer: Deventer 2012, p. 20.

bijvoorbeeld goodwill, worden echter niet tot de winst gerekend, dit om problemen met de waardering hiervan te voorkomen.¹⁷⁷ Het saldo, echter, van het bedrag aan stille en fiscale reserves blijft buiten beschouwing voor zover zij het bedrag wat open staat aan compensabele verliezen overschrijdt.¹⁷⁸ Deze compensabele verliezen worden, net als de hoogte van de stille en fiscale reserves, berekend op het moment voorafgaand aan het jaar met ingang waarvan de tonnageregeling van toepassing is.¹⁷⁹ Per saldo zullen de stille en fiscale reserves die in de tonnagebedrijfsmiddelen zitten in principe niet belast worden indien de tienjaarsperiode uit wordt gezeten, immers de in aanmerking te nemen stille en fiscale reserves kunnen af worden gezet tegen de nog te verrekenen verliezen.¹⁸⁰

Wortelboer (2012) merkt hierover het volgende op:

‘Indien de nog te verreken verliezen groter zijn dan de stille en fiscale reserves, dan zal de ZOR op nihil worden vastgesteld. De overige nog te verreken verliezen zijn conform artikel 3.150 Wet IB’01 c.q. art. 20 Wet VPB’69 te verrekenen met de positieve winsten van toekomstige jaren. Het is daarbij niet van belang of de positieve winsten voortkomen uit het tonnageregime of door winsten op basis van het normale regime.’¹⁸¹

In de inleiding merkte ik al op dat Nederland voor wat betreft haar tonnageregeling (ook) geen consistente koers vaart. Die inconsistentie komt, mijns inziens, naar voren bij zowel de behandeling van stille en fiscale reserves bij de inwerkingtreding van de tonnageregeling als bij de behandeling van de nog te verreken verliezen die resteren nadat deze zijn gebruikt voor de winst die voortkomt uit de fiscale en stille reserves die aanwezig waren op het moment dat de tonnageregeling van toepassing werd.

De stille en fiscale reserves worden namelijk alleen dan meegenomen als zij leiden tot een positief resultaat. Indien de waarde van de activa juist gedaald is, en er een negatieve reserve in het actief schuilt, zal deze negatieve reserve dus niet tot een verlies kunnen leiden. Zeker gezien het feit dat de verliesverrekening niet verdampt op het moment dat de tonnageregeling van toepassing wordt, vind ik dit een zeer inconsistente lijn. Immers, ook wanneer de tonnageregeling niet geheel wordt uitgezet, zullen deze negatieve waarden niet meer tot

¹⁷⁷ Zie Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3, p.10-11.

¹⁷⁸ Wordt er een verlies behaald op basis van de fiscale en stille reserves, dan zal dit verlies niet in aanmerking genomen kunnen worden.

¹⁷⁹ Art. 3.23 lid 3 Wet IB’01. Het bedrag wat buiten beschouwing blijft wordt door de inspecteur per onderneming bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld.

¹⁸⁰ In het geval er geen verrekenbare verliezen zijn, blijft het totale bedrag van stillen en fiscale reserves eveneens buiten beschouwing indien de gehele periode van tien jaren wordt uitgezet.

¹⁸¹ Zie S.W.C. Wortelboer, *Het tonnageregime*, Kluwer: Deventer 2012, p. 20.

uitdrukking komen. Om de regeling daarom consistent te maken, stel ik voor om ook de negatieve stille en fiscale reserves tot uitdrukking te laten komen waardoor de te verrekenen verliezen groter worden.

Voor de verliesverrekening geldt ook een curieuze regeling. Anders dan we bijvoorbeeld zien bij fusies en splitsingen of de fiscale eenheid, behoeft er geen splitsing gemaakt te worden in de verliezen bij overgang van het normale regime naar het tonnageregime.¹⁸² Dit betekent dat op het moment dat de verliezen erg groot zijn, de belastingplichtige per saldo geen belasting hoeft te betalen onder het tonnageregime. Dit vanwege het feit dat de te verrekenen verliezen die stammen uit de periode voordat de tonnageregeling van toepassing werd, zowel verrekend kunnen worden met de normale winsten als de tonnagewinsten. Stel bijvoorbeeld dat de te verrekenen verliezen, nadat rekening is gehouden met de eventuele stille en fiscale reserves, nog €1 mln. bedragen. De in aanmerking te nemen tonnagewinsten zijn, zoals is gebleken, erg laag, dus stel dat de tonnagewinst ieder jaar €0,1 mln. bedraagt. Per saldo kan dit betekenen dat de tonnageonderneming in zijn geheel geen belasting betaald aangezien er ieder jaar €0,1 mln. van de te verrekenen verliezen gebruikt kan worden.

Mijns inziens zou het, zeker vanwege de systematiek van de tonnageregeling, veel logischer zijn indien er op het moment dat de tonnageregeling van toepassing wordt, een splitsing aangebracht dient te worden in de verliezen. Hierbij zou bepaald moeten worden welke verliezen samenhangen met de tonnageactiviteit, net zoals dit gebeurt bij de stille en fiscale reserves, en welke verliezen voortkomen uit de overige activiteiten. De verliezen die voort zijn gekomen uit de overige activiteiten zouden mijns inziens verrekend kunnen worden met de toekomstige winsten die uit deze activiteiten voortvloeien. Voor de verliezen die toe te rekenen zijn aan de tonnageactiviteiten zal vervolgens eerst gekeken moeten worden in hoeverre zij gebruikt kunnen worden bij de 'heffing' over de stille en fiscale reserves. Indien er verliezen resteren, zou het mijns inziens logisch zijn dat deze alleen nog dan gebruikt zouden kunnen worden op het moment dat de tonnageregeling niet geheel uit wordt gezeten en dan alleen indien de carry forward periode nog niet is verstreken. Dit restant aan tonnageverliezen zou, op het moment dat de tienjaarsperiode niet geheel wordt uitgezeten, toegevoegd moeten worden aan de overige verliezen en vanaf dat moment weer verrekend kunnen worden met de winst die voortkomt uit alle activiteiten.

¹⁸² Zie bijvoorbeeld art. 15ae Wet VPB' 69.

Verder geldt dat het vervreemden van zaken voor zover zij door de belastingplichtige zijn gebruikt bij de exploitatie van een schip, dat zij worden vrijgesteld van belastingheffing en onder de tonnageregeling worden meegenomen. Het betreft hier niet alleen zeeschepen die door de belastingplichtige worden geëxploiteerd, maar ook onroerende zaken vanuit waar het beheer plaatsvindt evenals de bedrijfsmiddelen die worden gebruikt voor het laden en lossen van schepen.¹⁸³ Dergelijke activiteiten worden namelijk gezien als direct met de exploitatie van een schip samenhangende activiteit.

Indien er echter sprake is van handel in schepen, dan neemt de Belastingdienst het standpunt in dat de daarmee behaalde winst niet voor de tonnageregeling kwalificeert.¹⁸⁴

3.6 Beëindiging van winstbepaling op basis van de tonnageregeling

Een belastingplichtige die er aanvankelijk voor gekozen had om de winst die hij uit scheepvaart geniet onder te brengen in de tonnageregeling, kan er voor kiezen om na tien jaren de tonnageregeling niet nogmaals toe te passen. Indien de belastingplichtige de tonnageregeling inderdaad niet langer van toepassing wil laten zijn, moet hij hiervoor een verzoek indienen.¹⁸⁵

Aan de beëindiging van de toepassing van de tonnageregeling zijn regels verbonden. Deze regels zien o.a. op de situatie dat de tienjaarstermijn van de tonnageregeling niet wordt uitgezet. Indien binnen tien jaar na toepassing van de tonnageregeling een gedeelte van de onderneming wordt gestaakt¹⁸⁶, zal het bedrag van de stille en fiscale reserves dat buiten beschouwing gelaten mocht worden namelijk alsnog tot de winst gaan behoren.¹⁸⁷ Het bedrag wat toegevoegd moet worden aan de winst is afhankelijk van het gedeelte van de onderneming dat wordt gestaakt.¹⁸⁸

Ook indien de volledige tien jaren waarin de tonnageregeling van toepassing is afgelopen zijn en de belastingplichtige er niet nogmaals voor kiest de regeling toe te passen, moet de

¹⁸³Zie Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3, p. 5-6.

¹⁸⁴Zie Kamerstukken II 2002/03, 28 857, nr. 1.

¹⁸⁵ Art. 3.24 Wet IB'01.

¹⁸⁶ Er vindt geen staking plaats indien een schip wordt vervreemd met het oogmerk om deze te vervangen. Zie HR 18 januari 1984, *BNB* 1984/1669. Voor de uitleg van het begrip 'gedeeltelijke staking' moet verder worden aangesloten bij de jurisprudentie over het staken van een gedeelte van de onderneming. Hierbij wordt onder andere gekeken of er in belangrijke mate (30%) een duurzame inkrimping is van de activiteit van een onderneming. Zie HR 16 oktober 1985, 23 025, *BNB* 1985/320 en zie ook Besluit Staatssecretaris van Financiën 28 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M, *Stert*. 2013/17692.

¹⁸⁷ Art. 3.24 lid 1 Wet IB'01.

¹⁸⁸ Wordt, bijvoorbeeld, 40% gestaakt, dan zal 40% van het buiten beschouwing gelaten bedrag worden toegevoegd aan de winst.

belastingplichtige een aantal regels volgen. Zo zal het schip na afloop van de tonnageregeling voor de bepaling van de winst onder de normale winstregels gewaardeerd worden op de waarde in het economische verkeer.¹⁸⁹ Ook andere zaken die met de exploitatie van de schepen gebruikt worden, worden op het moment dat de tonnageregeling niet meer van toepassing is opgenomen voor de waarde in het economische verkeer.¹⁹⁰ Per saldo betekent dit dat de waardeaanwinst van stille en fiscale reserves onder de tonnageregeling, geacht worden belast te zijn onder de tonnageregeling en bij een verkoop van het desbetreffende actief niet nogmaals worden belast onder de normale winstbepalingssystematiek.

Verder kan het voorkomen dat binnen de tienjaarstermijn niet meer wordt voldaan aan het vereiste van exploitatie.¹⁹¹ In dat geval wordt de waarde van het schip bepaald op de waarde in het economisch verkeer, waarbij rekening wordt gehouden met het bedrag van stille en fiscale reserves wat buiten beschouwing gelaten mocht worden. Het schip wordt echter niet hoger gewaardeerd dan de boekwaarde direct voorafgaand aan de periode waarin de tonnageregeling gold.

Indien een belastingplichtige binnen de tienjaarstermijn haar schip verkoopt, waardoor er niet langer wordt voldaan aan de vereiste voor toepassing van de tonnageregeling, en vervolgens een ander, kwalificerend, schip aankoopt zal de tonnageregeling van rechtswege weer gaan gelden. De termijn die hierbij nog resteert wordt bepaald aan de hand van het eerste schip, zodat de termijn weer herleeft. In de periode dat de tonnageregeling niet van toepassing was, omdat er geen kwalificerend schip was, zullen de normale winstregels van toepassing zijn.¹⁹²

3.7 Conclusie

De Nederlandse tonnageregeling is de afgelopen jaren meermaals aangepast, om zo concurrerend te blijven ten opzichte van de andere tonnageregelingen binnen de Unie. Zo is er een uitbreiding gekomen voor de kraanschepen, onderzoeksschepen en sleep-en baggerboten, zijn er ruime uitzonderingen voor het vlagvereiste en kent de Nederlandse tonnageregeling geen minimumvereiste voor het houden van tijd- en reischarter anders dan dat er één schip in rompbevrachting/eigendom gehouden moet worden. Toch lijkt er nog ruimte te zijn voor

¹⁸⁹ Indien de tien jaren nog niet verstreken zijn zal het bedrag van stille en fiscale reserves wat buiten aanmerking gelaten mocht worden van deze waarde worden afgetrokken.

¹⁹⁰ Art. 3.24 lid 3 Wet IB'01.

¹⁹¹ Het schip wordt bijvoorbeeld in rompbevrachting gegeven.

¹⁹² De scheepvaart CV's vallen buiten het bereik van mijn scriptie. Voor meer informatie hierover zie J.A.G. van Es, *Werkzaamheden voor scheepvaart-cv's onder tonnageregime?*, *NTRFB* 2012/37.

uitbreiding van de Nederlandse tonnageregeling, bijvoorbeeld op het gebied van de indieningstermijn, het in rompbevrachting geven van schepen of de verliesverrekening. Indien de regeling wordt uitgebreid, zal dit wellicht een stimulans kunnen bieden voor het voorkomen van een verdere uittocht van Nederlandse reders.

4 Vergelijking verschillende tonnageregelingen

4.1 Inleiding

In de afgelopen twee hoofdstukken heb ik de staatssteunregels alsmede de Nederlandse tonnageregeling uiteengezet. In dit hoofdstuk volgt de vergelijking van de Nederlandse tonnageregeling ten opzichte van de door mij gekozen tonnageregelingen. Ik vergelijk hierbij zes verschillende tonnageregelingen op 16 punten. Ik hanteer voor deze vergelijking, zoals ik eerder heb gezegd, een systeem van (--), (-), (0), (+) en (++). Hierbij wordt, zoals ik in hoofdstuk 1 al uiteen heb gezet, in principe een vaste volgorde qua lidstaten aangehouden. Verder wil ik hierbij nogmaals verwijzen naar de bijlagen voor wat betreft een gedetailleerde uitleg van de verschillende andere tonnageregelingen, daar ik niet alle punten van de diverse regelingen mee heb genomen in mijn vergelijking. Na de daadwerkelijke vergelijking sluit ik af met een conclusie. Hierbij zal ik slechts kort in gaan op de verschillen, en daarmee kansen, die ik voor de Nederlandse tonnageregeling bespeur. In het hierop volgende hoofdstuk ga ik namelijk in op de formele onderzoeksprocedure die de Commissie heeft gestart naar aanleiding van de Maltese tonnageregeling. Daar deze onderzoeksprocedure ,in samenhang met de richtsnoeren, er voor zorgt dat sommige mogelijke verbredingen niet doorgevoerd kunnen worden, toets ik de mogelijke verbredingen in het zesde hoofdstuk aan de richtsnoeren.

4.2 Vergelijking

4.2.1 Indieningstermijn verzoek toepassing van de tonnageregeling

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						
Tijdstip keuze	0	++	+	++	++	--

In Nederland is het alleen mogelijk te opteren voor de tonnageregeling in het eerste boekjaar waarin belanghebbende kwalificeert voor toepassing van de tonnageregeling. Wordt de keuze in het eerste jaar niet gemaakt, dan kan deze keuze pas weer worden herzien na tien jaren of een veelvoud hiervan. De reden achter de tienjaarstermijn is dat wordt beoogd om het feit dat

reders hun verliezen uit zeescheepvaart nemen als de tonnageregeling nog niet van toepassing is en de winst te genieten onder de tonnageregeling tegen te gaan.¹⁹³

Is het keuzemoment voor belastingplichtige korter dan een jaar, dan ken ik (-) toe. Is er überhaupt geen keuzemoment dan ken ik (--) toe. Is de keuze voor het toepassing van de tonnageregeling, indien aan de voorwaarden wordt voldaan, ruimer maar niet oneindig, dan wordt (+) toegekend. Is dit keuzemoment, in theorie en indien aan de voorwaarden wordt voldaan, oneindig, dan ken ik (++) toe.

In België is het mogelijk om vóór het einde van ieder boekjaar een keuze te maken voor volgend jaar. Hierbij geldt wel dat indien eenmaal is gekozen voor toepassing van de tonnageregeling, deze keuze tien jaren lang niet herzien kan worden.

Dezelfde indieningstermijn geldt eveneens voor Cyprus en Noorwegen. De tonnageregeling is hierbij van toepassing vanaf 1 januari in het boekjaar volgend op het boekjaar waarin de keuze wordt gemaakt. Verder geldt in Cyprus dat de keuze wel dertig dagen voor het verstrijken van het boekjaar gemaakt moet worden. Ook de Noorse en Cypriotische tonnageregeling hebben een lock-in periode van tien jaren.

Ook het Verenigd Koninkrijk hanteert een ruimere indieningstermijn dan de huidige Nederlandse tonnageregeling, alhoewel deze termijn beperkter is dan de Belgische termijn. In het Verenigd Koninkrijk loopt de indieningstermijn namelijk twaalf maanden vanaf het moment dat belanghebbende kwalificeert voor toepassing van de tonnageregeling. Dit kan in de praktijk een verruiming betekenen ten opzichte van de Nederlandse tonnageregeling indien belanghebbende na 1 januari jaar X kwalificeert voor toepassing van de tonnageregeling. Immers, voor Nederlandse doeleinde wordt het boekjaar gehanteerd. Indien het boekjaar van 1 januari tot en met 31 december loopt, zal ieder kwalificatiemoment na 1 januari ervoor zorgen dat er per saldo een termijn over blijft om de keuze te maken die korter is dan 12 maanden. Indien er voor toepassing is gekozen, is de regeling voor een periode van tien jaren van kracht en treed hij in werking met ingang van 1 januari van het jaar waarin voor toepassing is gekozen.

De Maltese tonnageregeling verschilt enigszins van bovenstaande regelingen. Indien men voldoet aan de voorwaarden om een tonnageonderneming te zijn, is de regeling namelijk

¹⁹³ Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 5.

automatisch van toepassing. De regeling is niet langer van toepassing indien de doelstelling van de onderneming verandert, of indien men zich terugtrekt uit de tonnageregeling. Is dit laatste het geval, dan zal de regeling nooit meer toegepast kunnen worden. Er bestaat onder de Maltese tonnageregeling geen lock-in periode. Wellicht dat dit logisch lijkt, aangezien cherry picking niet voor de hand zou kunnen liggen omdat de tonnageregeling nadat men zich hieruit terugtrekt niet meer toegepast kan worden, maar mijns inziens is dit niet geheel waar. Indien men een aantal jaren verliezen maakt, en men ervoor zorgt dat niet aan alle voorwaarden wordt voldaan, kunnen immers de verliezen worden afgetrokken onder de normale winstsystematiek. Verwacht men veel winsten in de hierop volgende jaren, dan kan men zorgen dat er aan de vereisten wordt voldaan zodat de tonnageregeling van toepassing wordt. Worden er bijvoorbeeld gedurende vijf jaren winsten gemaakt, waarna er weer verliezen opkomen kan men besluiten de tonnageregeling niet langer toe te passen.

4.2.2 Groep kwalificerende belastingplichtigen

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						
Kwalificerende belastingplichtigen	0	--	--	--	-	-

De Nederlandse tonnageregeling staat open voor zowel ondernemingen gedreven in de inkomstenbelasting als ondernemingen die worden gedreven in de vennootschapsbelasting. Staat de tonnageregeling alleen open voor vennootschapsbelasting- of inkomstenbelastingplichtige, dan ken ik (--) toe. Staat de regeling open voor een aantal, maar niet alle inkomstenbelastingplichtige dan wordt (-) toegekend. De andere twee categorieën, (+) en (++), zijn niet aan de orde.

De Belgische tonnageregeling daarentegen staat alleen open voor Belgische rechtspersonen of een Belgisch kantoor van een buitenlandse rechtspersoon. IB-ondernemingen komen derhalve niet in aanmerking.

Van de Britse tonnageregeling kunnen ondernemingen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting gebruik maken van de tonnageregeling. IB-ondernemingen komen derhalve niet in aanmerking.

Naamloze vennootschappen opgericht op basis van de Noorse wet, firma's & CV's hebben toegang tot de Noorse tonnageregeling. Ook de vennootschapsbelastingplichtige lichamen die buiten Noorwegen zijn gevestigd, maar die in Noorwegen scheepvaartactiviteiten uitoefenen komen voor de tonnageregeling in aanmerking.

De Cypriotische regeling staat in beginsel open voor zowel natuurlijke personen als rechtspersonen. Voor scheepsmanagement echter geldt dat de regeling alleen open staat voor rechtspersonen.

Voor de Maltese tonnageregeling kwalificerende de naamloze vennootschappen en een aantal partnerships. Ook de buitenlandse rechtspersonen kunnen onder voorwaarden de tonnageregeling toepassen. Niet alle vennootschapsbelastingplichtige en inkomstenbelastingplichtige kunnen derhalve gebruik maken van de Maltese tonnageregeling.

4.2.3 Groep kwalificerende schepen

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						
Kwalificerende schepen	0	-	++	+	+	++

In Nederland geldt in principe dat vrijwel alle schepen die met goederen of personen in het internationale verkeer over zee varen, in aanmerking kunnen komen voor toepassing van de tonnageregeling. Ook voor de cruiseschepen en luxueuze jachten ingezet in de chartervaart geldt dat zij, onder voorwaarden, onder de tonnageregeling vallen. Verder vallen ook de verbindingsvaartuigen, tankers, containerschepen, roll-on-roll-off schepen, standby-schepen en supply-schepen onder toepassing van de tonnageregeling. De tonnageregeling is eveneens van toepassing op baggerschepen, kabelleggers, pijpenleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen.¹⁹⁴ Zij vallen echter alleen onder de tonnageregeling voor en voor zover deze toerekenbaar zijn aan de vervoersactiviteiten, waarbij een winstsplitsing gemaakt zal moeten worden. Voor de sleepboten geldt dat de tonnageregeling eveneens van toepassing kan zijn. Voor schepen die worden gebruikt in de zeevisserij, het loodswezen of de pleziervaart geldt echter dat de tonnageregeling niet toegepast kan worden.

¹⁹⁴ Dergelijke schepen zijn onder het toepassingsbereik van de tonnageregeling komen te vallen na de goedkeuring van de Commissie hiervan in de Deense tonnageregeling.

Kent de tonnageregeling van een andere lidstaat een ietwat beperktere groep belastingplichtige, dan ken ik (-) toe. Is de groep belastingplichtige ruimer, maar worden er toch eisen gesteld dan ken ik (+) toe. Lijkt het zo alsof, op de boten na die expliciet door de Commissie worden uitgesloten, bijna alle boten gebruik kunnen maken van de tonnageregeling dan wordt (++) toegekend. De categorie (--) is hierbij niet aan de orde.

De Belgische tonnageregeling kent eenzelfde soort kwalificerende groep schepen als de Nederlandse tonnageregeling. Ook onder de Belgische tonnageregeling is het namelijk van belang dat het zeegaande schepen betreft die varen op internationale routes. Zo vallen onder andere de baggerschepen, sleepboten, verbindingsschepen, stand-by schepen en supply vessels gebruikt voor het vervoer van lading of het vervoer van passagiers over de internationale zeeroutes onder de tonnageregeling. De kabelleggers, pijpleggers, duikondersteuningsschepen, oceanografische onderzoeksschepen, kraanschepen en drijvende blokken vallen echter (vooralsnog) niet onder de Belgische tonnageregeling.¹⁹⁵

De Britse tonnageregeling kent –zeker in vergelijking met Nederland en België- een ruime definitie van kwalificerende schepen. De schepen moeten worden gebruikt voor het transport van passagiers over zee, het transport van vracht over zee, sleepdiensten, berging of andere maritieme hulp uitgevoerd op zee of het transport in verband met andere diensten die noodzakelijk zijn op zee. Voor pleziervaartuigen evenals de haven- of rivierboten geldt dat zij expliciet uitgesloten zijn voor toepassing van de tonnageregeling. Ook kunnen vissersvloten, fabrieksschepen en offshore installaties niet in aanmerking komen voor toepassing van de tonnageregeling.

Wel kunnen onder meer tankers, containerschepen, reffers, roll-on-roll-offschepen, bevoorradingschepen, bulkcarriers en tweendeckers gebruik maken van de tonnageregeling. Ook voor de kabelleggers, kabel reparatieschepen, oceanografische schepen, onderzoeksschepen, kraanschepen, duikondersteuningsvaartuigen, brandweerschepen, ziekenhuisschepen, oliebronstimuleringschepen en loodschepen geldt dat de tonnageregeling in beginsel toegepast kan worden. Voor al deze schepen geldt dat het niet alleen de vervoersactiviteiten zijn die in aanmerking komen voor de toepassing, maar dat de gehele winst tonnagewinst vormt. Daar zowel de categorie kwalificerende schepen, als de in aanmerking te nemen winst bij dergelijke schepen ruimer is, acht ik de Britse regeling op dit

¹⁹⁵ MvT, Fiscale Wet Scheepvaart, 31 december 2004.

punt een stuk ruimer, niet in de laatste plaats omdat in de praktijk blijkt dat deze categorie nog ruimer is.

Zeegaande schepen, zijnde de vaartuigen die worden ingezet voor het vervoer van personeel en vracht, sleepboten, bouwschepen of andere bevoorradingsschepen met betrekking tot de exploratie of exploitatie van aardoliebronnen komen in aanmerking voor toepassing van de Noorse tonnageregeling. Ook diverse andere schepen, zijnde: platformbevoorradingsschepen, AHTS-schepen, seismische schepen, interventieschepen, inspectieschepen, onderhoudsschepen, kraanschepen en kabelleggers komen voor toepassing van de Noorse tonnageregeling in aanmerking. Verder zijn er een aantal schepen die niet voor toepassing van de regeling in aanmerking komen, te weten de schepen met een tonnage van minder dan 100 nettoton, boten op binnenwateren, schepen die zich bezighouden met activiteiten in havens, boten die zichzelf niet voortduwen, plezierschepen en vissersvaartuigen.

Onder de Cypriotische tonnageregeling vallen in principe alle zeegaande schepen die in het bezit zijn van een certificaat. Ook de schepen die worden ingezet voor humanitaire hulp vallen hieronder. Er zijn echter een aantal schepen die buiten de definitie vallen, te weten de vissersvloten, boten die primair gebruikt worden voor sport of recreatie, schepen gebruikt voor binnenvaart, niet zelf-voortstuwende kranen, drijvende hotels, drijvende restaurants of drijvende casino's.

Een definitie van kwalificerende, of niet-kwalificerende schepen, is onder de Maltese wetgeving niet opgenomen. Zolang het een schip betreft met een minimaal tonnage van 1.000 nettoton, lijkt de regeling derhalve altijd van toepassing te zijn. Dit betekent dat de tonnageregeling niet alleen toegepast kan worden voor kraanschepen, onderzoeksschepen e.d. maar ook voor bijvoorbeeld plezierboten, jachten, cruiseschepen, vissersvaartuigen, niet-zelf-voortstuwende schepen, booreilanden, kabelreparatie, duikondersteuningsschepen, oliebron stimulatieschepen, survey boten en hydrografische schepen. De Maltese tonnageregeling kent naar mijn mening de grootste categorie kwalificerende boten. Verder lijkt er geen winstplitsing voor dergelijke boten voorgeschreven te worden.

4.2.4 Behandeling sleep-en baggerboten

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
----------------	----	----	----	----	----	----

Winstsfeer						
Sleep- en baggerboten	0	+	++	-	+	++

Sinds de hervorming van de richtsnoeren kunnen in Nederland de sleep- en baggerboten eveneens onder de tonnageregeling vallen. Hierbij kan de regeling echter alleen worden toegepast op dergelijke schepen indien de werkzaamheden voor meer dan 50% van de jaarlijkse bedrijfstijd uit zeevervoer bestaan. Voor de bagger- en sleepboten geldt verder de eis dat alleen de winst uit deze zeevervoersactiviteiten onder de tonnageregeling valt. Ook hulpverleningswerkzaamheden komen in aanmerking voor toepassing van de tonnageregeling, waarbij opgemerkt dient te worden dat alleen het verrichten van hulpverleningswerkzaamheden niet voldoende is. Hierbij zal het dus moeten gaan om een combinatie van sleep- en hulpverleningswerkzaamheden.

Indien zowel de bagger- als de sleepboten niet in aanmerking komen voor toepassing van de tonnageregeling, dan wordt (--) toegekend. Komen bagger- of sleepboten in aanmerking, dan wordt (-) toegekend. Komen zowel sleep- als baggerboten in aanmerking, maar geldt de 50% vervoerseis voor één van beide categorieën, dan ken ik (+) toe. Komen beide categorieën in aanmerking en gelden er geen eisen, dan wordt (++) toegekend.

Ook de Belgische tonnageregeling laat sleep- en baggerboten toe voor de tonnageregeling. Hierbij geldt tevens dat de operationele werkzaamheden ten minste voor 50% moeten bestaan uit zeevervoer en geldt voor de baggerboten dat alleen de vervoersactiviteiten in aanmerking komen voor toepassing van de tonnageregeling. Daar een dergelijke eis voor sleepboten niet in aanmerking wordt genomen, is de Belgische tonnageregeling op dit punt ruimer dan de Nederlandse tonnageregeling.

De Britse tonnageregeling laat eveneens zowel de sleep- als baggerboten toe in haar tonnageregeling. De eis dat alleen de vervoersactiviteiten van dergelijke boten in aanmerking genomen mogen worden geldt hierbij echter niet, waardoor de Britse tonnageregeling op dit punt een stuk ruimer is dan de Nederlandse tonnageregeling. Wel geldt, in lijn met de richtsnoeren, dat ten minste 50% van de operationele tijd gemoeid moet zijn met het vervoer van goederen/slepen over zee. Wordt deze 50% eis gehaald, dan zal derhalve de gehele winst van de sleep- en baggerboten als tonnagewinst in aanmerking genomen worden. Omdat voor beide categorieën geldt dat de regeling geen eisen stelt aan de winsten die in aanmerking genomen mogen worden, acht ik de Britse regeling op dit punt een stuk ruimer.

Alleen de sleepboten komen in aanmerking voor toepassing van de Noorse tonnageregeling. Hierbij geldt als voorwaarde dat de activiteiten van de sleepboten voor meer dan 50% bestaan uit sleepactiviteiten die bijdragen aan de maritieme sector.

Voor sleep- en baggerboten geldt dat zij eveneens in aanmerking genomen mogen worden onder de Cypriotische tonnageregeling. Voor sleepboten geldt hierbij dat ten minste 50% van de jaarlijkse operationele tijd moet worden besteed aan sleep- of bergwerkzaamheden op zee. Een verschil hierbij is dat bergwerkzaamheden expliciet worden vermeld. De winst die wordt behaald met deze activiteiten is in dat geval in zijn geheel aan te merken als tonnagewinst. Ook voor de baggerboten geldt dat zij zich minstens 50% van de tijd bezig moet houden met het vervoer over zee van gebaggerde goederen. Hierbij moet echter een winstsplitsing worden aangebracht, waarbij de overige winst onder de normale winstsystematiek.

In de Maltese tonnageregeling zijn geen regels opgenomen met betrekking tot de behandeling van sleep- en baggerboten. Dit betekent naar mijn mening dat alle activiteiten van dergelijke boten in aanmerking komen voor toepassing van de tonnageregeling, waarbij geen vereiste bestaat dat minimaal 50% van de operationele tijd bestaat uit activiteiten die daadwerkelijk zien op het slepen van andere vloten/het vervoer over zee van gebaggerd materiaal. Ook hoeft er geen winstsplitsing aangebracht te worden voor bagger- of sleepboten. Daar er zowel geen vereiste zijn aan de activiteiten, als geen winstsplitsing is die aangebracht dient te worden ben ik van mening dat de Maltese regeling op dit punt het ruimst is.

4.2.5 Direct samenhangende werkzaamheden

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						
Direct samenhangende werkzaamheden	0	+	++	+	++	++

Onder de direct samenhangende werkzaamheden van de Nederlandse tonnageregeling vallen onder andere het door de reder in eigen beheer laden en lossen, alsmede de in eigen beheer verrichte cargadoorswerkzaamheden. Omdat het niet altijd duidelijk is wat verstaan moet onder samenhangende werkzaamheden, kan de belastingplichtige de inspecteur verzoeken om te beslissen of de tonnageregeling op bepaalde activiteiten van toepassing is.

Vallen onder de tonnageregeling uit de andere lidstaat ook inkomsten als beleggingsinkomsten dan wordt (+) toegekend. Bevat de categorie ook activiteiten die in wezen niets met scheepsvaart te maken hebben, dan wordt (++) toegekend. De categorieën (-) en (--) zijn hierbij niet aan de orde.

De categorie direct samenhangende werkzaamheden onder de Belgische tonnageregeling is door de Commissie goedgekeurd nadat België een limitatieve opsomming heeft gedaan. Onder deze direct samenhangende werkzaamheden worden de korte termijnbeleggingsinkomsten¹⁹⁶, de inkomsten uit reclame en marketing, de scheepsmakelaaractiviteiten voor rekening van eigen schepen en het voor eigen rekening laden en lossen van geëxploiteerde schepen bedoelt. Deze categorie is ruimer dan de Nederlandse categorie, daar kortetermijnbeleggingsinkomsten etcetera in theorie niet onder de Nederlandse tonnageregeling vallen.

Onder de Britse tonnageregeling zijn er twee categorieën die aangemerkt worden als direct samenhangende activiteiten, te weten de kwalificerende ondergeschikte activiteiten en de kwalificerende incidentele activiteiten. Voorbeelden van kwalificerende ondergeschikte activiteiten die in zijn geheel in aanmerking genomen mogen worden zijn:

- het vervoer van personen of vracht anders dan door een kwalificerend schip, waarbij er een contract is opgesteld met de consument voor een reis waarbij een tocht op een kwalificerend schip onderdeel uitmaakt van de reis en de rest van de reis eveneens door de tonnageonderneming is geregeld;
- administratieve of verzekeringsdiensten die een directe relatie hebben met het vervoer;
- het verzorgen van excursies voor passagiers van een kwalificerend schip, het verzorgen van vakanties die worden verkocht aan passagiers waarbij een deel van de reis bestaat uit het vervoer van de passagier met een kwalificerend schip;
- het verzorgen van eten en drinken op een schip;
- de verkoop van alcoholische dranken, parfum en tabak;
- het verzorgen van entertainment.

Ook zijn er kwalificerende ondergeschikte activiteiten die niet in zijn geheel, maar gedeeltelijk in aanmerking komen voor toepassing van de tonnageregeling:

- opbrengsten uit casino's;

¹⁹⁶ Hiermee lijkt een periode van een jaar te worden bedoeld, maar dit kan ook langer zijn. Zie ook D. van Sprundel en K. Dans, 'To tax or not to tax' vallen rente-inkomsten onder het tonnageregime?, *WFR* 2011/593.

- opbrengst uit verkoop van luxe goederen;
- opbrengsten uit werk gedaan voor derde partijen.

Ook worden rente en ontvangen dividenden onder voorwaarden aangemerkt als tonnagewinst.

Als ondergeschikte activiteit in de Noorse tonnageregeling, worden onderstaande activiteiten in ogenschouw genomen:

- laden en lossen van goederen;
- tijdelijk opslaan van goederen in, of vlakbij een haven, waarbij de goederen wachten op verder vervoer;
- transport van goederen en personen in het havengebied;
- inschepen en ontschepen van personen;
- verkoop van goederen en dienst ten behoeve van consumptie aan boort;
- het verhuren van containers;
- het verkopen van tickets;
- het huren van conferentieruimte;
- deur-tot-deur transport van het maritieme gedeelte van het transport (het gezamenlijke transport wat bestaat uit het vervoer op zee op een tonnageschip en het binnenlandse transport, waarbij het binnenlandse transport door een onafhankelijke partij wordt uitgevoerd).

Voor deze ondergeschikte diensten geldt dat zij alleen onder de tonnageregeling vallen voor zover zij verbonden zijn met de transportdiensten die onderworpen zijn aan de tonnageregeling.

De Cypriotische tonnageregeling kent eveneens een categorie ondergeschikte direct samenhangende activiteiten. Hieronder vallen:

- alle opbrengsten uit hotel, catering en entertainment aan boord van een schip, onder de voorwaarden dat alles wordt geconsumeerd of gebruikt aan boord van dat schip;
- het laden en lossen van vracht, inclusief het verplaatsen van containers binnen het havengebied;
- de verkoop van tickets in relatie tot activiteiten die onderworpen zijn aan de tonnageregeling;
- de kantoorfaciliteiten in relatie tot de scheepsactiviteiten die kwalificerende voor toepassing van de tonnageregeling.

Samenhangende kwalificerende activiteiten zijn onder de Maltese tonnageregeling niet verder gedefinieerd. De ondergeschikte activiteiten zijn gedefinieerd als de financiële, commerciële en veiligheidsactiviteiten die samenhangen met het eigendom, exploiteren of managen van een tonnageschip. Ook is het zo dat het geven van leningen en garanties gezien worden als een ondergeschikte activiteit, waardoor financiële instituties die zich met dergelijke activiteiten bezig houden vrij zijn gesteld van inkomstenbelasting voor deze relevante activiteiten. Omdat er geen duidelijke lijst is, is er een behoorlijke vrijheid voor de verantwoordelijk Maltese instanties om dergelijke ondergeschikte activiteiten aan te wijzen. Deze categorie lijkt daarom, in theorie, oneindig groot te kunnen zijn.

4.2.6 Beheerseis

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						
Beheerseis	0	-	-/0	++	++	++

Voor de boten in eigendom of mede-eigendom geldt dat het beheer in belangrijke mate in Nederland moet worden verricht, dit duidt in de fiscaliteit op een percentage van 30 procent. Hierbij kan het om verschillende soorten beheer gaan, te weten het strategisch beheer, het commerciële beheer, het technisch-nautische beheer of het bemanningsbeheer. Voor schepen in eigendom geldt hierbij dat het strategisch beheer van schepen al voldoende is. Voor de schepen die in rompbevrachting worden gehouden geldt dat het commerciële beheer van een dergelijk schip voor ten minste 90 procent in Nederland moet worden verricht. Zoals ik eerder opmerkte, is de Belastingdienst echter van mening dat het gehele strategische beheer en een groot deel van het commerciële beheer in Nederland verricht moet worden.

Geldt er in de lidstaat een hoger percentage qua beheerseis, dan ken ik (-) toe. Moet het gehele beheer plaatsvinden vanuit de lidstaat, dan ken ik (--) toe. Geldt een lager percentage als beheerseis, dan ken ik (+) toe. Is er in zijn geheel geen beheerseis, dan ken wordt (++) toegekend.

In België geldt dat het beheer in belangrijke mate gevoerd moet worden vanuit België, deze beheerseis is enger dan de Nederlandse beheerseis daar met in belangrijke mate ten minste 50% wordt bedoeld. Onder het begrip ‘beheer’ valt hierbij onder meer het afsluiten van overeenkomsten in verband met het schip, het zorgen voor de scheepsbevoorrading, het verzekeren van het technisch onderhoud van het schip, het afsluiten van

verzekeringsovereenkomsten, het voeren van boekhouding en het vervullen van administratieve formaliteiten. Een meerderheid van deze activiteiten moet de belastingplichtige verrichten of laten verrichten om in aanmerking te komen voor toepassing van de tonnageregeling.

De beheerseis in het Verenigd Koninkrijk is zo ingekleed dat het strategische- en commerciële beheer plaats moeten vinden in het Verenigd Koninkrijk. Het beheer hoeft echter niet plaats te vinden door de eigenaar/rompbevrachter.

In Noorwegen gelden geen minimumeisen ten behoeve van het beheer, wel geldt als minimumeis dat ten minste één kwalificerend schip in eigen beheer gehouden moet worden. Het kan ook zo zijn dat een entiteit binnen de groep dit schip houdt, waarbij opgemerkt dient te worden dat in dit geval er minimaal 3% belang gehouden moet worden in deze entiteiten.

Cyprus kent in principe geen beheerseis. Dit is alleen anders indien een onderneming meer dan 60% van zijn vloot onder een Europese, niet zijnde Cypriotische vlag, heeft varen. In dat geval dient het strategische en commerciële beheer van de onderneming binnen de Unie plaats te vinden.

Ook de Maltese tonnageregeling kent in principe geen beheerseis. Alleen indien het schip betreft dat een vlag vaart buiten de Unie, moet het volledige strategische en commerciële beheer verricht worden vanuit de Unie. Verder is de term exploitatie onder de Maltese tonnageregeling erg ruim gedefinieerd. Het lijkt er hierbij op dat het puur en alleen in eigendom hebben van een schip, zonder dat er enige vorm van beheer wordt uitgevoerd, al zorgt dat de eigenaar de tonnageregeling toe kan passen.

4.2.7 Scheepsmanagement

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						
Scheepsmanagement	0	-	--	-	+	+

Om als scheepsmanager in aanmerking te komen voor toepassing van de Nederlandse tonnageregeling moet het technisch en commercieel beheer van een schip volledig uitgeoefend worden in Nederland. Wordt één van beide vormen van beheer uitgeoefend, dan

zal de tonnageregeling niet van toepassing zijn. De andere twee vormen van beheer vallen eveneens buiten toepassing van de tonnageregeling.

Komt scheepsmanagement in zijn geheel niet in aanmerking voor de tonnageregeling, dan wordt (--) toegekend. Is de beheerseis voor scheepsmanagers enger, dan ken ik (-) toe. Geldt dat het technisch en commercieel beheer los gezien al voldoende zijn, dan wordt (+) toegekend. De categorie (++) is hierbij niet aan de orde.

De scheepsmanager die in België de tonnageregeling toe wil passen moet eveneens het technische en commerciële beheer van een schip uitoefenen. De andere twee beheersvormen vallen hierbij, net als in de Nederlandse tonnageregeling, buiten toepassing van de tonnageregeling. Verder geldt dat scheepsmanagement alleen in aanmerking genomen kan worden indien ten minste 75% van het aantal gemanagede schepen ingeschreven staat in het Belgische scheepsregister. Dit is enger dan de Nederlandse tonnageregeling ten opzichte van de scheepsmanagers, waarbij geldt het beheer vanuit Nederland gevoerd moet worden maar waarbij niet vereist is dat dergelijk schepen ingeschreven staan in het Nederlandse scheepsregister.

In het Verenigd Koninkrijk kwalificeert schaapsmanagement an sich niet voor toepassing van de tonnageregeling. Dergelijke activiteiten kunnen echter wel meegetrokken worden indien de onderneming naast scheepsmanager ook eigenaar is van een schip of bevracht van een schip is.

Scheepsmanagement is in de Noorse tonnageregeling als zodanig niet opgenomen. Toch kan het Ministerie voorschriften geven waardoor een dergelijke onderneming zich bezig mag houden met het strategische en commerciële beheer en met de dagelijkse technische werkzaamheden en het onderhoud van schepen.

In Cyprus geldt dat de tonnageregeling voor scheepsmanagers toegepast kan worden indien het technische- of commerciële beheer van een schip uitgeoefend wordt vanuit één van de lidstaten van de Unie. Deze eis is soepeler dan de Nederlandse eis voor scheepsmanagers, aangezien hierbij zowel het technische- als het commerciële beheer verricht moet worden en dit ook nog eens vanuit Nederland gedaan moet worden. Bij de Cypriotische regeling geldt dat overige beheersvormen eveneens buiten de tonnageregeling valt. Verder moeten de

schepen gemanaged worden vanuit de Unie. Aan dit vereiste wordt voldaan indien 2/3^e van het tonnage van de gemanagede schepen wordt gemanaged vanuit de Unie.

Voor de Maltese scheepsmanagers geldt dat zij een zetel moeten hebben binnen de Unie. Verder moet de onderneming zich bezig houden met het technische- of het bemanningsbeheer van een tonnageschip en moet 2/3^e van het tonnage van de gemanagede schepen, geregistreerd zijn binnen de Unie. Omdat zowel het technisch- als het bemanningsbeheer an sich al in aanmerking komen, acht ik de regeling ruimer dan de Nederlandse regeling. De Nederlandse tonnageregeling kent echter geen eis met betrekking tot de vlag die wordt gevaren.

4.2.8 In rompbevrachting geven

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						
In rompbevrachting geven	0	0	+	++	0	++

Voor de Nederlandse tonnageregeling is het niet mogelijk het schip in rompbevrachting te geven. Wordt dit gedaan, dan zal de tonnageregeling derhalve niet langer van toepassing zijn. Indien aan voorwaarden het in rompbevrachting geven is toegestaan, wordt (+) toegekend. Is door het in rompbevrachting geven van een schip de tonnageregeling, zonder additionele voorwaarden, van toepassing, dan wordt (++) toegekend. De categorieën (--) en (-) zijn niet aan de orde.

Ook onder de Belgische tonnageregeling geldt dat het in rompbevrachting geven van boten ervoor zorgt dat de tonnageregeling niet langer toegepast kan worden.

De Britse tonnageregeling laat het onder voorwaarden toe dat het in rompbevrachting geven van schepen eveneens kwalificeert voor toepassing van de tonnageregeling. Allereerst moet het schip in rompbevrachting worden gegeven aan een partij die geen derde is. Ook indien het schip in rompbevrachting wordt gegeven wegens een korte termijn, minder dan drie jaar, overcapaciteit, geldt dat nog steeds sprake is van het exploiteren van een schip.

Indien schepen in rompbevrachting worden gegeven, geldt dit nog steeds als exploitatie voor de Noorse tonnageregeling. Hieraan zijn geen regels verbonden.

Onder de Cypriotische tonnageregeling kunnen boten niet in rompbevrachting worden gegeven. Dit komt overeen met de Nederlandse tonnageregeling.

Het in rompbevrachting geven van schepen onder de Maltese tonnageregeling, wordt eveneens gezien als een vorm van exploitatie. Aan deze vorm zitten geen regels verbonden, waardoor de regeling erg ruim is op dit punt.

4.2.9 Behandeling charterschepen (op rompbevrachting na)

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						
Behandeling charterschepen (excl. rompbevrachting)	0	-	-	0	-	0

De Nederlandse tonnageregeling staat open voor tijd- en reischarterers, waarbij ook slotcharterers toegang tot de tonnageregeling hebben. Verder kent de Nederlandse tonnageregeling geen maximaal percentage wat in tijd- of reischarter gehouden mag worden ten opzichte van de gehele vloot. Staat de tonnageregeling in zijn geheel niet open voor tijd- en reischarterers, wordt (--) toegekend. Staat de tonnageregeling wel open, maar geldt er een maximaal percentage dan wordt (-) toegekend. De categorieën (+) en (++) zijn hierbij niet aan de orde.

De Belgische tonnageregeling staat open voor zowel de tijd- als reischarterers. Hierbij is echter wel een maximum opgenomen, namelijk van 75% van het tonnage van de gehele vloot. Daar dit maximum niet geldt voor de Nederlandse tonnageregeling, is de Belgische tonnageregeling op dit punt enger.

De Britse regeling staat eveneens open voor zowel tijd- als reischarterers. Daar in het Verenigd Koninkrijk de eis wordt gesteld dat niet slechts een gedeelte, maar het volledige schip in rompbevrachting gehouden moet worden vallen de space- en slotcharterers buiten de Britse tonnageregeling. Verder geldt het vereiste dat maximaal 75% in charter gehouden mag worden. Hierbij zijn schepen die in rompbevrachting worden gehouden uitgesloten, even als de schepen die in tijd- en reischarter zijn verkregen van ondernemingen die behoren tot dezelfde groep.

Voor de tijd- en reischarters geldt onder de Noorse tonnageregeling dat er geen maximumpercentage bestaat wat in charter gehouden mag worden. Op dit punt komen de Noorse en Nederlandse tonnageregeling dus overeen.

De tijd- en reischarters kwalificeren onder de Cypriotische tonnageregeling eveneens. Hierbij is wel van belang dat er een maximum geldt voor de vloot die gecharterd mag worden, namelijk 75% van het totale nettotonnage van een onderneming. Hierbij tellen boten die in rompbevrachting worden gehouden echter niet mee. Indien ieder gecharterd schip geregistreerd is binnen de Unie, geldt voorts dat er maximaal 90% in charter gehouden mag worden.

Ook onder de Maltese regeling kunnen de tijd- en reischarters kwalificeren voor toepassing van de tonnageregeling. Hierbij zijn geen voorwaarden opgenomen met betrekking tot een maximum aan gecharterde schepen. De Maltese en Nederlandse tonnageregeling komen op dit punt overeen.

4.2.10 Vlagvereiste

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						
Vlagvereiste	0	--	-	-	-	-

Het Nederlandse vlagvereiste, implicerend dat het schip moet varen onder een vlag van de EU/EER, geldt alleen voor schepen die in eigendom of rompbevrachting worden gehouden. Voor andere exploitatievormen geldt derhalve geen vlageis.

Indien voor de tonnageregeling van een lidstaat geldt dat alleen de vlag van de desbetreffende lidstaat voldoende is, wordt (--) toegekend. Geldt de vlageis van de Unie en geldt deze vlageis voor alle categorieën, dan wordt (-) toegekend. De categorieën (+) en (++) zijn hierbij niet aan de orde.

Het Europese vlagvereiste in de Belgische tonnageregeling geldt voor de schepen in eigendom en de schepen die in rompbevrachting worden gehouden. België kent echter een zeer enge vlageis met betrekking tot bagger- en sleepboten, welke inhoudt dat dergelijke schepen alleen onder de Belgische vlag mogen varen alvorens zij toegang hebben tot de Belgische tonnageregeling. Aangezien er niet alleen een vlageis geldt voor bagger- en

sleepboten, maar zelfs de Belgische vlageis hier van toepassing is, is de Belgische regeling op dit punt mijns inziens veel enger dan het Nederlandse vlagvereiste. Het is echter de vraag of en in hoeverre dit houdbaar is relatie tot het EU recht. Zie voor meer informatie hierover bijlage 2.

Het Britse vlagvereiste houdt in dat ieder schip, ongeacht de exploitatievorm, dat wordt toegevoegd aan de vloot in principe onder de Europese vlag moet varen. Aangezien de vlageis hier geldt voor alle exploitatie vormen, is deze vlageis enger dan de Nederlandse vlageis.

Ook onder de Noorse tonnageregeling is het in beginsel verplicht de vlag van een EER-lidstaat te varen. Dit geldt voor iedere exploitatievorm.

De Cypriotische tonnageregeling stelt in beginsel ook dat alle boten een vlag van een lidstaat van de Unie moeten varen, ongeacht de exploitatievorm.

Ook voor de Maltese tonnageregeling geldt in principe dat het schip altijd moet varen onder een vlag van de Unie. Hierbij dient wel opgemerkt te worden dat de Minister de bevoegdheid heeft schepen als tonnageschip aan te merken, waardoor het zo zou kunnen zijn dat de vlageis toch niet van toepassing hoeft te zijn.

4.2.11 Uitzondering vlagvereiste

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						
Uitzondering vlagvereiste	0	-	0	0	-	+

De Nederlandse tonnageregeling kent een aantal uitzonderingen ten aanzien van het vlagvereiste zoals opgenomen in de tonnageregeling. Zie ook paragraaf 3.4.1, voor het gemak vat ik de eisen hier nog even kort samen. Allereerst geldt het vlagvereiste niet indien de nettotonnage van het aantal schepen dat onder de Europese vlag voer op 17 januari 2004 in verhouding tot het totale nettotonnage van een tonnageonderneming, niet is afgenomen op het moment direct voorafgaand aan de ingebruikneming van een schip. Indien direct voorafgaand aan de ingebruikneming ten minste 60% van het nettotonnage van een tonnageonderneming onder de Europese vlag vaart, is het vlagvereiste eveneens niet van toepassing. Ook geldt dat het vlagvereiste niet van toepassing is, indien voor aanvang van het jaar van ingebruikneming

bij ministeriële regeling is bepaald dat het vlagvereiste niet geldt. Voor sleep- en baggerboten geldt het vlagvereiste echter wel altijd.

Bestaan er geen uitzonderingen op het vlagvereiste, dan wordt (--) toegekend. Bestaat er wel een vlagvereiste, maar zijn de uitzonderingen enger dan wordt (-) toegekend. Indien het aantal uitzonderingen op het vlagvereiste groter is dan in Nederland, wordt (+) toegekend. De categorie (++) is bij deze categorie niet aan de orde.

Ook de Belgische tonnageregeling kent een aantal uitzonderingen, waarbij specifiek wordt verwezen naar de maatregelen zoals opgenomen in de richtsnoeren van de Unie. Dit houdt in dat van het vlagvereiste afgeweken mag worden indien het nettotonnage van het aantal schepen dat onder de Europese vlag voer op 17 januari 2004 in verhouding tot het totale nettotonnage van een tonnageonderneming, niet is afgenomen op het moment direct voorafgaand aan de ingebruikneming van een schip onder de tonnageregeling. Ook indien de drie jaren voorafgaand aan het moment waarop het schip aan de vloot toegevoegd wordt, het nettotonnage van de onder de Europese vlag varende schepen niet is afgenomen de vlageis niet van toepassing is. Indien direct voorafgaand aan de ingebruikneming ten minste 60% van het nettotonnage van een tonnageonderneming onder de Europese vlag vaart, is het vlagvereiste eveneens niet van toepassing. Omdat in de Belgische tonnageregeling geen regeling is opgenomen waarin op basis van ministeriële regeling het vlagvereiste buiten toepassing verklaard kan worden, acht ik de Belgische tonnageregeling op dit punt enger dan de Nederlandse tonnageregeling.

De Britse tonnageregeling kent soortgelijke uitzonderingen op de vlageis als Nederland. Ook in het Verenigd Koninkrijk hoeft niet aan de vlageis voldaan te worden indien dit bij ministeriële regeling is bepaald. Verder hoeft ook niet aan de vlageis voldaan te worden indien gemiddeld genomen meer dan 60% van het totale tonnage van een tonnageonderneming onder een Europese vlag vaart of het totale tonnage dat vaart onder een Europese vlag niet is afgenomen ten opzichte van 17 januari 2004. Verder geldt ook onder de Britse tonnageregeling dat de sleep- en baggerboten altijd onder een Europese vlag moeten varen.

Ook de Noorse tonnageregeling kent een aantal uitzonderingen op het vlagvereiste. Allereerst is er een uitzondering indien de tonnageonderneming zich verbindt aan het feit dat het percentage dat onder de EER-staten voer, gelijk blijft of toeneemt. Hierbij moet dit

voornemen voldoende verzekerd worden bij de verantwoordelijke Noorse instantie. Daarnaast hoeft niet aan de vlageis voldaan te worden, indien het percentage dat onder de vlag van de EER vaart, ten minste 60% is. Tot slot hoeft niet aan de vlageis voldaan te worden indien het aandeel van de onder de EER-varende boten niet is afgenomen in het laatste jaar. Deze uitzonderingen zijn soortgelijk aan de Nederlandse uitzonderingen.

De baggerboten moeten altijd onder een EER vlag varen. Dit is in overeenstemming met de richtsnoeren.

Van het Cypriotische vlagvereiste mag afgeweken worden indien de vloot, op het moment dat de nieuwe boot de tonnageregeling toe wil passen, ten minste 60% van het tonnage heeft varen onder een Europese vlag. Ook indien dit percentage lager ligt, kan het vlagvereiste toch niet van toepassing zijn. Dit is het geval indien drie jaren voorafgaand aan de toepassing van de tonnageregeling, het percentage van het tonnage dat voer onder een Europese vlag niet is afgenomen en de het commerciële en strategische management van de vloot volledig vanaf het grondgebied van de Unie plaatsvindt. Voor gecharterde schepen en scheepsmanagers geldt bovenstaande eveneens. Hierbij is echter wel van belang dat het vlagvereiste altijd geldt voor tijd- en reischarters. Verder geldt het vlagvereiste altijd voor de sleep- en baggerboten.

Van de vlageis onder de Maltese tonnageregeling mag in een aantal gevallen worden afgeweken. Allereerst mag van de vlageis worden afgeweken indien er minimaal 60% van het totale nettotonnage onder een Europese vlag vaart. Ook mag van het vlagvereiste afgeweken worden indien het percentage van het tonnage dat vaart onder een Europese vlag de laatste drie jaar niet is afgenomen, of indien dit percentage niet is afgenomen ten opzichte van 17 januari 2004. Voor de scheepsmanagers geldt hierbij dat het percentage het afgelopen jaar niet afgenomen mag worden, of indien het percentage niet is afgenomen ten opzichte van 11 juni 2009. Verder geldt er geen enge vlageis voor sleep- en baggerboten. Omdat de Maltese regeling een expliciete delegatiebevoegdheid heeft opgenomen, namelijk het feit dat de bevoegde Minister aan kan wijzen in welke gevallen wordt gesproken van een tonnageschip, en vanwege het feit dat er geen enge vlageis geldt voor sleep- en baggerboten acht ik de Maltese tonnageregeling op dit punt ruimer dan de Nederlandse tonnageregeling.

4.2.12 Te betalen tonnagebelasting¹⁹⁷

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						
Te betalen tonnagebelasting	0	-	+	++	+	++

In bijlage 7 heb ik –middels empirisch onderzoek- de te betalen belasting voor ieder land berekend. Ik neem hierbij de te betalen belasting in Nederland als uitgangspunt. Indien de te betalen tonnagebelasting meer dan de 50% hoger ligt dan in Nederland, dan ken ik (--) toe. Indien de te betalen tonnagebelasting in een lidstaat minder dan de helft hoger ligt, ken ik (-) toe. Is de te betalen tonnagebelasting echter meer dan de helft van de in Nederland te betalen tonnagebelasting, maar minder dan de in Nederland te betalen tonnagebelasting, dan ken ik een (+) toe. Is de te betalen tonnagebelasting minder dan de helft van de in Nederland verschuldigde belasting, dan ken ik (++) toe.

De te betalen tonnagebelasting in België ligt voor alle door mij berekende tonnages hoger dan de in Nederland te betalen tonnagebelasting. Dit verschil komt echter niet voort uit het feit dat de in aanmerking te nemen tonnagewinst in België hoger ligt, want de in Nederland in aanmerking te nemen tonnagebelasting ligt hoger, maar vanwege het van toepassing zijnde vennootschapsbelastingtarief in België.

De te betalen tonnagebelasting in het Verenigd Koninkrijk ligt aanzienlijk lager dan de in Nederland te betalen tonnagebelasting. Alleen indien het schepen betreft die een tonnage hebben van boven de 100.000 ton en die na 31 december 2008 voor het eerst een vlag zijn gaan voeren of in de vijf jaar voorafgaand aan de toepassing van de Nederlandse tonnageregeling de vlag van een derde staat zijn gaan voeren is de Nederlandse tonnageregeling wat betreft te betalen belasting voordeliger.

De te betalen Noorse tonnagebelasting is ongeveer de helft van de in Nederland te betalen tonnagebelasting, vandaar dat deze regeling op dit punt een stuk aantrekkelijker is dan de Nederlandse tonnageregeling.

¹⁹⁷ Zie voor een uiteenzetting van de te betalen belasting aan de hand van de forfaitair vastgestelde winst bijlage 7.

De te betalen tonnagebelasting onder de Cypriotische tonnageregeling ligt lager dan de in Nederland verschuldigde tonnagebelasting. Hierbij dient opgemerkt te worden dat een verhoging/verlaging van het nationale tarief geen invloed heeft op de hoogte van de te betalen tonnagebelasting. Verder geldt voor schepen die buiten de Unie zijn geregistreerd dat een hoger tarief van toepassing kan zijn.

De te betalen Maltese tonnagebelasting ligt aanzienlijk lager dan de in Nederland te betalen tonnagebelasting. Hierbij dient opgemerkt te worden dat de uiteindelijk verschuldigde tonnagebelasting wel afhankelijk is van de leeftijd van een schip. Betreft het bijvoorbeeld een schip van tussen de 20 en 25 jaar oud dan wordt de in aanmerking te nemen tonnagebelasting met 50% verhoogd. Zelfs in dat geval ligt de te betalen belasting lager dan in Nederland. Alleen voor schepen met een tonnage van 1.000 ton ligt de te betalen tonnagebelasting hoger. Hierbij is wel van belang dat indien een schip een lengte heeft van minder dan 24 meter, de te betalen tonnagebelasting voor een schip met een tonnage van 1.000 ton slechts €200,- bedraagt. Ook geldt voor schepen die buiten Malta zijn geregistreerd dat zij een korting op de te betalen tonnagebelasting kunnen krijgen die afhankelijk is van de tonnagebelasting die zij in de andere lidstaat hebben betaald. Er moet echter altijd 25% van de normaliter te betalen tonnagebelasting worden betaald.

4.2.13 Te betalen belasting scheepsmanagementbedrijven

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						
Te betalen tonnagebelasting scheepsmanagementbedrijven	0	--	--	--	0	0

Voor de schepen die in management worden gehouden, geldt dat de in aanmerking te nemen tonnagewinst 25% is van de normaliter in aanmerking te nemen tonnagewinst.

Is er geen speciaal tarief voor de scheepsmanagementbedrijf, dan ken ik (--) toe. Is er wel een speciaal tarief, maar is dit hoger dan 25%, dan wordt (-) toegekend. De categorieën (+) en (++) zijn hierbij niet aan de orde.

De Belgische tonnageregeling kent geen verlaagd tarief voor scheepsmanagement, hierdoor liggen de tarieven voor scheepsmanagement in België aanzienlijk hoger dan in Nederland.

Daar scheepsmanagementbedrijven an sich niet in aanmerking komen voor toepassing van de tonnageregeling in het Verenigd Koninkrijk, is dit punt in principe niet van toepassing voor de Britse tonnageregeling. Vanwege het feit dat dergelijke activiteiten wel in aanmerking genomen worden indien het samenhangende activiteiten betreft, ben ik hier uitgegaan van de normale te betalen tonnagebelasting voor de Britse scheepsmanagementactiviteiten. Deze ligt in dat geval aanzienlijk hoger dan in Nederland.

Scheepsmanagementactiviteiten an sich komen niet in aanmerking voor toepassing van de Noorse tonnageregeling. Indien echter door de verantwoordelijk Minister dergelijke activiteiten toch worden goedgekeurd, bestaat er geen afwijkend tarief. Vandaar dat voor dergelijke activiteiten in dat het geval het tarief aanzienlijk hoger zal liggen dan in Nederland.

Ook Cyprus kent een verlaagd tarief ten aanzien van de scheepsmanagementbedrijven. Hierbij geldt dat de tarieven die normaliter gelden, niet per 100 nettoton maar per 400 nettoton in aanmerking genomen moeten worden. De te betalen scheepsmanagementbelasting ligt aanzienlijk lager dan de in Nederland verschuldigde tonnagebelasting voor scheepsmanagers, maar dit komt vanwege het feit dat de in aanmerking te nemen winst hier lager ligt. Daar dit punt al meegenomen is in bovenstaande categorie, ben ik van mening dat beide regelingen op dit punt even aantrekkelijk zijn daar in beide gevallen een maximale korting wordt gegeven.¹⁹⁸ De Cypriotische tonnageregeling lijkt op dit punt echter de richtsnoeren voorbij te gaan, daar er in de richtsnoeren nadrukkelijk wordt gesproken over een maximale korting van 75%.

De Maltese tonnageregeling kent eveneens een verlaging van de te betalen tonnagebelasting indien het een scheepsmanagementbedrijf betreft. Dergelijke ondernemingen betalen namelijk slechts 25% van hetgeen normaliter verschuldigd zou zijn. De verschuldigde tonnagebelasting voor deze bedrijven is aanzienlijk lager dan de in Nederland verschuldigde belasting. Daar dit punt al meegenomen is in bovenstaande categorie, ben ik van mening dat beide regelingen op dit punt even aantrekkelijk zijn omdat in beide gevallen een maximale korting wordt gegeven.

4.2.14 Behandeling fiscale claims bij ingaan tonnageregeling

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						

¹⁹⁸ Uit de door mij uitgevoerde berekeningen blijkt dat de te betalen tonnagebelasting voor scheepsmanagementbedrijven in Cyprus eveneens rond de 25% ligt.

Fiscale claims	0	++	-	--	++	++
----------------	---	----	---	----	----	----

Onder toepassing van de Nederlandse tonnageregeling worden de stille en fiscale reserves toebehorend aan de toekomstige tonnagebedrijfsmiddelen op het moment direct voorafgaand aan de toepassing van de tonnageregeling, belast. Zij blijven echter buiten beschouwing voor zover zij de te verrekenen verliezen te boven gaan. De inspecteur stelt op het moment direct voorafgaand aan de toepassing van de tonnageregeling deze buiten beschouwing blijvende stille en fiscale reserves bij beschikking vast. Wordt de gehele periode van tien jaren uitgezeten, dan vervalt de claim van de fiscus ten aanzien van deze reserves. Per saldo kan dit betekenen dat de stille en fiscale reserves van de tonnagebedrijfsmiddelen in zijn geheel niet worden belast indien de onderneming voorafgaand aan de toepassing van de tonnageregeling geen te verrekenen verliezen had, en de gehele lock-in periode uitzit. Dit kan echter ook betekenen dat alle stille en fiscale reserves over dergelijke bedrijfsmiddelen in zijn geheel worden belast, namelijk indien de te verrekenen verliezen hoger zijn dan de som van stille en fiscale reserves. Deze belastingheffing wordt op dat moment echter wel gecompenseerd door de te verrekenen verliezen. Worden de stille en fiscale reserves bij het ingaan van de tonnageregeling in zijn geheel belast, dan wordt (--) toegekend. Is er geen afrekenmoment op het moment van ingaan van de tonnageregeling, maar worden zij ook niet geacht belast te zijn onder de tonnageregeling, dan wordt (-) toegekend. Indien de stille en fiscale reserves geacht worden belast te zijn onder de tonnageregeling, en derhalve in zijn geheel niet belast, dan wordt (++) toegekend. De categorie (+) is hierbij niet aan de orde.

De Belgische tonnageregeling hanteert als regel dat de fiscale en stille reserves die aanwezig zijn op het moment dat de tonnageregeling intreedt, geacht worden te zijn begrepen in de forfaitair vastgestelde winst. Het al dan niet vrijstellen van de fiscale en stille reserves hangt hierbij niet af van de hoogte van de te verrekenen verliezen, waardoor de Belgische tonnageregeling op dit punt ruimer is.

Onder de Britse tonnageregeling geldt dat stille en fiscale reserves die aanwezig waren voordat de tonnageregeling van toepassing was, niet geacht worden belast te zijn tijdens de tonnageperiode of gedeeltelijk buiten aanmerking mogen blijven. Er geldt echter ook geen afrekenmoment op het moment dat de tonnageregeling van toepassing wordt.

Over de stille en fiscale reserves die aanwezig waren in de toekomstige Noorse tonnageactiva dient afgerekend te worden op het moment direct voorafgaand aan de toepassing van de tonnageregeling waarbij rekening wordt gehouden met de verrekenbare verliezen. Deze meerwaarden zijn onderworpen aan een heffing van 28%.

De Cypriotische tonnageregeling kent geen regeling voor de stille en fiscale reserves ten tijde van het aangaan van de tonnageregeling. Hierdoor ben ik van mening dat niet afgerekend dient te worden over dergelijke aanwezige reserves op het moment direct voorafgaand aan het moment dat de tonnageregeling van toepassing wordt.

Ook voor de stille en fiscale reserves die aanwezig zijn op het moment dat de Maltese tonnageregeling van toepassing wordt, geldt dat er geen speciale regeling is opgenomen. Ik ben daardoor van mening dat er niet afgerekend dient te worden over deze reserves op het moment direct voorafgaand aan het moment dat de tonnageregeling van toepassing wordt.

4.2.15 Verliesverrekening

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						
Verliesverrekening	0	-	-	-	--	0

Indien de stille en fiscale reserves van de bedrijfsmiddelen die onder de Nederlandse tonnageregeling komen te vallen groter zijn dan de te verrekenen verliezen, betekent dit dat vanaf het moment dat de tonnageregeling van toepassing is, er geen te verrekenen verliezen meer zijn; immers zij zijn gebruikt om de winst die wel in aanmerking genomen moet worden over de stille en fiscale reserves te compenseren. Op het moment echter dat dit bedrag lager is dan het bedrag van te verrekenen verliezen, zal het restant aan te verrekenen verliezen gebruikt kunnen worden voor verrekening met zowel normale als tonnagewinsten. Verliezen die worden behaald onder het tonnageregime, kunnen nooit afgetrokken worden.

Indien de verliezen na ingang van de tonnageregeling in zijn geheel niet meer verrekend kunnen worden, dan wordt (--) toegekend. Kunnen de te verrekenen verliezen alleen verrekend worden met 'normale' winsten of indien de verliezen verrekend kunnen worden met winsten behaald in de periode nadat de tonnageregeling van toepassing was, ken ik een (-) toe. De categorieën (+) en (++) zijn hierbij niet aan de orde.

De Belgische tonnageregeling kent als regel dat verliezen die op zijn gekomen voordat de tonnageregeling van toepassing was, niet verrekend kunnen worden met de tonnagewinsten. Deze voorverliezen kunnen echter wel verrekend worden op het moment dat de tonnageregeling niet meer van toepassing is, wat lijkt te impliceren dat dergelijke verliezen ook verrekend kunnen worden met niet-tonnagewinsten. De Belgische tonnageregeling is op dit punt is enger dan de Nederlandse tonnageregeling, aangezien de voorverliezen onder de Nederlandse tonnageregeling nog wel verrekend kunnen worden met tonnagewinsten.

Onder de Britse tonnageregeling geldt dat de verliezen van voor de toepassing van de tonnageregeling alleen verrekend kunnen worden met de niet-tonnagewinsten. Verliezen die echter ontstaan zijn in de periode voordat de tonnageregeling van toepassing was, en die toerekenbaar zijn aan de activiteiten die nu onder de tonnageregeling vallen kunnen niet meer in aftrek worden gebracht. Dit is enger dan de Nederlandse tonnageregeling, daar de verliezen die toe te rekenen zijn aan de tonnageactiviteiten in Nederland wel verrekend kunnen worden. In de beleidsmonitor wordt gesteld dat de Britse verliesverrekening gelijk is aan de Nederlandse verliesverrekening. Ik deel deze mening niet, daar onder de Nederlandse regeling de verliezen die voortkomen uit tonnageactiviteit wel verrekenbaar blijven nadat de tonnageregeling van toepassing wordt.¹⁹⁹

De verliezen die worden geleden onder de Noorse tonnageregeling zijn echter wel aftrekbaar. Ze zijn echter niet aftrekbaar van de tonnagewinst, maar wel van de winsten die worden behaald indien de tonnageregeling niet meer van toepassing is.

In Cyprus geldt dat verliezen die worden behaald met kwalificerende scheepsvaartactiviteiten niet afgetrokken kunnen worden van de winsten die voortkomen uit de niet-kwalificerende activiteiten. Ook kunnen dergelijke verliezen niet worden meegenomen naar de periode waarin de tonnageregeling niet meer van toepassing is.

De Maltese regeling kent geen bepaling voor de te verrekenen verliezen voorafgaand aan de toepassing van de tonnageregeling. Dit lijkt te suggereren dat dergelijke verliezen zowel verrekend kunnen worden met tonnagewinsten als met normale winsten.

¹⁹⁹ Zie Beleidsmonitor zeescheepvaart 2005, S. Wortelboer en E. Visser, 2006.1202/3111046450. In de beleidsmonitor wordt gesteld dat de Britse verliesverrekening gelijk is aan de Nederlandse verliesverrekening. Ik deel deze mening niet, daar in de Nederlandse tonnageregeling expliciet aan wordt gegeven dat afstand wordt gedaan van verliesverrekening. Mijn mening op dit punt is dat voor de activiteiten die onder de tonnageregeling

4.2.16 Fiscale claims bij beëindiging

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						
Fiscale claims beëindiging	0	++	--	0	0	-

Indien de Nederlandse tonnageregeling volledig wordt uitgezeten, zal de fiscus na tien jaar afstand doen van heffing over de fiscale en stille reserves die aanvankelijk buiten beschouwing gelaten mochten worden. Wordt de tienjaarstermijn niet geheel uitgezeten, of vindt binnen de tienjaarstermijn een duurzame inkrimping (een inkrimping van 30% of meer) plaats, dan wordt er alsnog geheven over de stille en fiscale reserves die aanvankelijk buiten beschouwing gelaten mochten worden.

Vindt er een vervreemding van een schip plaats, en zorgt dit niet voor een duurzame inkrimping, dan zal er niet worden geheven over de meerwaarde die met deze verkoop worden gerealiseerd. Een vervreemding wordt namelijk gezien als een direct samenhangende activiteit.

Bij beëindiging van de tonnageregeling worden de activa gebruikt in de tonnageregeling gewaardeerd tegen waarde in het economische verkeer. Dit betekent dat de waardeaan groei van deze activa ontstaan onder toepassing van de tonnageregeling per saldo niet wordt belast, aangezien zij geacht worden belast te zijn onder de forfaitaire winstvaststelling.

Worden, onder de tonnageregeling, de meewaarden behaald bij verkoop van een schip in zijn geheel belast, dan wordt (--) toegekend. Vindt er nadat de tonnageregeling van toepassing was geen herwaardering van de tonnageactieven plaats naar waarde in het economische verkeer, maar worden meerwaarden bij verkoop onder tonnagebelasting niet belast dan ken ik (-) toe. Heeft het niet volledig uitzitten van de tonnageregeling geen consequenties, worden de winsten die zijn behaald op de verkoop van een actief onder de tonnagebelasting niet belast en vindt er herwaardering plaats van de activa nadat de tonnageregeling van toepassing was dan ken ik (++) toe. De categorie (+) is hierbij niet aan de orde.

Voor de Belgische tonnageregeling geldt dat indien de tonnageregeling niet volledig wordt uitgezeten, er vanaf het moment dat de tonnageregeling niet langer van toepassing is de normale winstsystematiek weer van toepassing is. Er zijn echter geen consequenties verbonden aan het buiten beschouwing laten van de stille en fiscale reserves op het beginpunt van toepassing van de tonnageregeling.

Vindt er tijdens de toepassing van de tonnageregeling een vervreemding plaats, dan wordt dit gezien als een samenhangende activiteit waardoor de gerealiseerde stille en fiscale reserves geacht worden belast te zijn onder de tonnageregeling.

Bij beëindiging van de tonnageregeling worden de activa gewaardeerd tegen de waarde in het economische verkeer, waarbij eventuele stille en fiscale reserves die zijn ontstaan gedurende de toepassing van de tonnageregeling geacht worden belast te zijn onder toepassing van de tonnageregeling. Hierbij zien we een overeenkomst met de Nederlandse tonnageregeling. Daar echter bij de Belgische tonnageregeling geen voorwaarden worden gesteld ten aanzien van de stille en fiscale reserves, acht ik de Belgische tonnageregeling op dit punt ruimer.

Indien onder de Britse tonnageregeling een actief wordt verkocht, betekent dit niet dat de stille en fiscale reserves die in dit actief aanwezig waren onder de forfaitaire heffing geacht worden belast te zijn. Er dient hier namelijk een splitsing aangebracht te worden tussen de stille en fiscale reserves die zijn ontstaan tijdens de toepassing van de tonnageregeling, en stille en fiscale reserves die al aanwezig waren op het moment direct voorafgaand aan de toepassing van de tonnageregeling. Voor deze laatste categorie geldt dat zij belast zullen zijn onder de normale winstsystematiek.

Verloopt de tienjaarstermijn, dan worden de activa gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer. Wordt er echter tussentijds uit de tonnageregeling gestapt, dan wordt er gedaan alsof de tonnageregeling niet van toepassing is geweest en zullen de fiscale claims berekend worden alsof de tonnageregeling nooit van toepassing is geweest. Er wordt een herberekening gemaakt op basis van de zes jaren voorafgaand aan de dag waarop de tonnageregeling niet langer van toepassing was. Dit geldt echter alleen voor de winsten, en niet voor de verliezen.

Indien de Noorse tonnageonderneming tussentijds een actief verkoopt, zal de winst geacht worden aanwezig te zijn onder de tonnageregeling. Daar echter of de stille en fiscale reserves die aanwezig waren voordat de tonnageregeling van toepassing werd, afgerekend dient te worden, zien deze stille en fiscale reserves alleen op de meerwaarden behaald onder de tonnageregeling. Verloopt de tienjaarstermijn, of wordt de termijn niet volledig uitgezet, dan wordt het actief gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer. Dit is ook logisch, daar over het de eerder aanwezig meerwaarden immers al is afgerekend.

Op het moment dat er een verkoop plaatsvindt van een Cypriotisch tonnageactief worden dergelijke winsten geacht te zijn belast onder de tonnageregeling. Wordt de tonnageregeling niet geheel uitgezeten, dan brengt dit grote consequenties met zich mee. Er wordt in dat geval namelijk gedaan alsof de tonnageregeling nooit van toepassing is geweest, zodat het verschil in te betalen belasting tussen de normale winstsystematiek en de tonnageregeling betaald moet worden. Indien de te betalen belasting volgens de normale winstsystematiek lager is dan onder de tonnageregeling, zal dit niet zorgen voor een teruggave van belasting.

Vindt er een verkoop van een tonnageactief plaats onder de Maltese regeling, dan hoeft over de vrijgekomen stille en fiscale reserves geen inkomstenbelasting betaald te worden. Dergelijke winsten worden geacht te zijn belast onder de tonnageregeling. Wordt de tonnageregeling niet langer toegepast dan brengt dit geen consequenties met zich mee. Er vindt geen waardering op waarde economisch verkeer plaats, wat kan betekenen dat indien een dergelijk actief nadat uit de tonnageregeling is gestapt wordt verkocht, de gehele stille en fiscale reserves worden belast. Tot deze belaste stille en fiscale reserves kunnen in dat geval ook stille en fiscale reserves behoren die op zijn gekomen tijdens de tonnageregeling. Het feit dat ik de Maltese tonnageregeling op dit punt beperkter vindt dan de Nederlandse tonnageregeling heeft met dit laatste punt te maken. Het is mijns inziens namelijk logisch dat indien tussentijds uit de tonnageregeling wordt gestapt de stille en fiscale reserves niet worden belast op dat moment, aangezien er voor de stille en fiscale reserves die aanwezig waren bij ingang van de tonnageregeling sowieso niets is geregeld en dit element in bovenstaande categorie al is meegenomen.

4.3 Overzichtelijke tabel

Onderdeel/land	NL	BE	VK	NO	CY	MT
Winstsfeer						
Tijdstip keuze	0	++	+	++	++	--
Kwalificerende belastingplichtige	0	--	--	--	-	-
Kwalificerende schepen	0	-	++	+	+	++
Sleep- en baggerboten	0	+	++	-	+	++
Direct samenhangende werkzaamheden	0	+	++	+	++	++

Beheerseis	0	-	-/0	++	++	++
Scheepsmanagement	0	-	--	-	+	+
In rompbevrachting geven	0	0	+	++	0	++
Behandeling charterschepen (excl. rompbevrachting)	0	-	-	0	-	0
Vlagvereiste	0	--	-	-	-	-
Uitzondering vlagvereiste	0	-	0	0	-	+
Te betalen tonnagebelasting	0	-	+	++	+	++
Te betalen tonnagebelasting scheepsmanagementbedrijven	0	--	--	--	0	0
Fiscale claims	0	++	-	--	++	++
Verliesverrekening	0	-	-	-	--	0
Fiscale claims beëindiging	0	++	--	0	0	-

4.4 Conclusie

Tussen de diverse tonnageregeling binnen EU/EER verband zijn op het moment nog (veel te) veel verschillen te bespeuren. Deze verschillen doen zich onder meer voor wat betreft de groep kwalificerende schepen, waarbij de groep kwalificerende schepen in Malta in potentie het grootst is. Ook zijn er grote verschillen te bespeuren in de te betalen tonnagebelasting, waarbij het weer Malta is die de kroon spant. Het is daarom mijns inziens ook niet vreemd dat de Commissie inmiddels een onderzoek is gestart naar de Maltese tonnageregeling, temeer daar deze regeling niet ter goedkeuring aan de Commissie is voorgelegd en blijkt dat zij op een aantal punten wel erg ruim geformuleerd is. Andere opmerkelijke verschillen doen zich voor bij de behandeling van fiscale claims. In de ene lidstaat worden dergelijke claims belast voordat de tonnageregeling van toepassing is, terwijl in de andere lidstaat juist wordt geacht dat de stille en fiscale reserves die aanwezig waren op het moment voordat de tonnageregeling in werking trad, geacht worden belast te zijn onder de tonnageregeling. Opvallen is dat Nederland de ruimste vlageis kent, waarbij namelijk geldt dat de eis alleen van toepassing is indien het rompbevrachting of eigendom betreft. Verder kent Nederland, samen met nog een aantal lidstaten, geen maximum aan voor de boten die in tijd- of reischarter worden gehouden. In het zesde hoofdstuk zal blijken welke verruimingen ik

uiteindelijk houdbaar acht met de richtlijnen en of Nederland op sommige onderdelen juist niet een te ruime tonnageregeling heeft.

5 Onderzoek Commissie Maltese tonnageregeling

5.1. Inleiding

In dit hoofdstuk wordt het onderzoek dat de Commissie heeft ingesteld naar de Maltese tonnageregeling besproken. Dit hoofdstuk is mijns inziens van belang, aangezien de Maltese tonnageregeling de ruimste tonnageregeling binnen de Unie is. Op de punten waarop de Commissie de Maltese regeling niet onderzoekt, mag aangenomen worden dat zij in lijn liggen met de richtsnoeren. Verder kan het onderzoek en de conclusie die hieruit volgt ervoor zorgen dat verruiming die op basis van de vergelijking van het voorgaande hoofdstuk mogelijk leken, door de richtsnoeren en het onderzoek van de Commissie worden tegengehouden.

5.2 Onderzoek Commissie inzake Maltese tonnageregeling

Op 25 juli 2012 is het officiële persbericht gepubliceerd waarin aangekondigd is dat de Commissie een onderzoek gaat doen naar de Maltese tonnageregeling. De Commissie maakt zich zorgen over het feit dat de gunstige fiscale behandeling, die wordt toegestaan door de Europese richtlijnen inzake de staatssteun voor het maritieme transport van passagiers en vracht over zee, door Malta te ver door getrokken wordt waardoor er categorieën van begunstigden ontstaan die eigenlijk niet zouden mogen profiteren van de lagere belasting.²⁰⁰ Dit kan ervoor zorgen dat er binnen Europa oneerlijke concurrentie ontstaat omdat het Maltese tonnageregime wellicht aantrekkelijker kan zijn in relatie tot de andere tonnageregimes die van kracht zijn binnen de Unie.²⁰¹

Er wordt door de Commissie onderzoek gedaan naar een aantal onderdelen van de maritieme sector, te weten de tonnageregeling, de vrijstelling van de heffing over meerwaarden die voortvloeien uit de verkoop van schepen en de vrijstelling van heffing over meerwaarden en dividenden die betrekking hebben op aandelen in scheepvaartorganisaties. De Commissie is van mening dat deze punten gezien moeten worden als nieuwe staatssteun, waarbij zij twijfelt of deze staatssteun verenigbaar is met de interne markt.

²⁰⁰ Zie ook hoofdstuk 2.

²⁰¹ Zie State aid: Commission opens in-depth investigation into Maltese tonnage tax scheme, IP/12/843.

Daar Malta niet de enige lidstaat is die een aantal van bovenstaande componenten in de belastingheffing betreft, zou het mogelijk kunnen zijn dat de uitkomst van dit onderzoek van invloed is op de tonnageregelingen van de overige lidstaten.

5.2.1 Kwalificerende schepen

In de regelgeving van de Maltese tonnageregeling is opgenomen dat de tonnageregeling alleen van toepassing is op inkomsten die voortvloeien uit scheepsactiviteiten. Van scheepsactiviteiten is sprake indien het, het internationale vervoer van goederen of passagiers over zee betreft of indien het activiteiten betreft die hier ondergeschikt aan zijn of hiermee geassocieerd worden inclusief het in eigendom hebben, het charteren of het op een andere manier exploiteren van een schip dat zich bezighoudt met alle bovenstaande of een aantal van bovenstaande activiteiten. Op basis van art. 85(1) en art. 85A(1) van de Merchant Shipping Act is de Commissie van mening dat het zo lijkt te zijn dat schepen met een tonnage beneden de 1000 ton eveneens aangemerkt kunnen worden als tonnageschepen, ongeacht de activiteiten die zij uitoefenen.²⁰² Verder blijkt uit de tabel met hierin de opgenomen in aanmerking te nemen tonnagebelasting, dat de tonnageregeling onder meer betrekking zou hebben op boten die zichzelf niet voortbewegen, vissersvaartuigen en plezierjachten.

Om te voldoen aan de richtsnoeren van de Unie, moeten in principe alleen de schepen die gebruikt worden voor maritiem transport onder de tonnageregeling kunnen vallen. Hiertoe behoren de sleep- en baggerboten onder de voorwaarde dat zij ten minste 50% van hun operationele tijd bezig zijn met het maritieme transport. De Commissie heeft verder nog bepaald dat bepaalde activiteiten, ook al vallen zij misschien niet (of niet geheel) onder de definitie van maritiem transport, toch onderworpen kunnen zijn. Dit is het geval voor kabelleggers, pijpleggers, kranen en onderzoeksschepen. Inkomen dat voortkomt uit andere soorten schepen kan niet onderworpen zijn aan de tonnageregeling. In de Maltese regeling is echter de zinsnede ‘of op andere wijze kan worden voorgeschreven’ opgenomen. Dit lijkt erop te wijzen dat de bevoegde autoriteit aanzienlijke vrijheid heeft om elk andere type activiteit in overweging te nemen voor toepassing van de Maltese tonnageregeling. De Commissie vraagt zich hierbij af of jachten, niet zelf-voortstuwende aken en vissersvloten wel onder de tonnageregeling dienen te vallen. Voor jachten geldt dat zulke boten vaak gebruikt worden voor lokale vaartjes waardoor zij niet erg geschikt zijn voor het varen op open zee. Voor de aken geldt dat zij in principe gebouwd zijn voor rivier of kanaaltransport van zware

²⁰² Ik lees dit echter zelf niet terug in de Maltese tonnageregeling.

goederen, waarbij daarom twijfelachtig is hoe dergelijke constructies zich standhouden op de zee. Vooral voor de aken die getrokken worden is het erg discutabel of zij onder de tonnageregeling moeten vallen, daar zij afhankelijk zijn van sleepboten. Voor vissersvloten geldt verder nog dat zij niet onder de richtsnoeren van de Commissie mogen vallen. Met betrekking tot de FPSO²⁰³ vraagt de Commissie zich af in welke mate zij zich bezighouden met het transport van goederen of personen. Tot slot wordt over de cruiseschepen gesproken daar dergelijke schepen, als aanvulling op de transportactiviteiten, ook een casino, een spa, hotelservices en dergelijke aanbieden die niet lijken te behoren onder de ondergeschikte activiteiten van de schepen. De Commissie vraagt zich af of en zo ja in welke mate dergelijke activiteiten onder de tonnageregeling behoren te vallen. Verder vraagt de Commissie aan Malta om aan te tonen dat de cruiseschepenindustrie te maken heeft met beperkingen op het vlak van concurrentie in verhouding tot de landen buiten de Unie.

Voor kabelreparatie schepen, schepen die voorzien in het ondersteunen van duikwerkzaamheden, oliestimulatie schepen, survey schepen en mobiele platforms vraagt de Commissie zich af of zij wel onderworpen moeten zijn aan de Maltese tonnageregeling. De Commissie heeft op dit moment nog niet voldoende informatie over dergelijke activiteiten om te beslissen of zij in lijn zijn met de richtsnoeren. De Maltese autoriteiten worden daarom verzocht om van elk van deze type schepen gedetailleerde informatie te geven.

5.2.2 Sleep- en baggerboten

De Commissie vraagt zich verder af of de sleep- en baggerboten wel op de juiste wijze zijn geïmplementeerd in de Maltese regeling. Het lijkt zo te zijn dat er niet wordt voldaan aan de eisen die door de Commissie zijn gezet (enge vlageis, ten minste 50% van de tijd bezig met transport).

Verder zorgt de Maltese wetgeving ervoor dat bedrijven die zich bezighouden met het exploiteren, managen of beheren van schepen vrijgesteld zijn van de vennootschapsbelasting voor hetgeen voortkomt uit scheepsactiviteiten die onderworpen zijn aan de betaling van de tonnagebelasting. Financiële instituties die leningen verstrekken, garanties af geven of effecten uitgeven in relatie tot het eigendom, beheren of exploiteren van schepen zijn voor hun relevante activiteiten vrijgesteld van vennootschapsbelasting. Het lijkt, aldus de Commissie, dat de winsten uit verhuur van scheepseigenaren die niet direct te maken hebben met het transport van goederen of passagiers over zee toch kunnen vallen onder de

²⁰³ Floating Production, Storage and Offloading, een speciaal soort schip dat wordt gebruikt om aardolie/gas te behandelen en op te slaan. Zie http://nl.wikipedia.org/wiki/Floating_Production,_Storage_and_Offloading.

tonnageregeling, in plaats van de vennootschapsbelasting, voor hetgeen zij ontvangen. Verder lijkt uit de Maltese regeling afgeleid te worden dat het puur in eigendom hebben van een schip er al voor zorgt dat de tonnageregeling toegepast kan worden. Het lijkt daarom dat de winsten behaald door pure commerciële managers van schepen mede onderworpen kunnen zijn aan de tonnageregeling.

5.2.3 Ondergeschikte activiteiten

Leningen of garanties aan de eigenaren van schepen worden in Malta gezien als ondergeschikte scheepsactiviteiten, waardoor de winst van relevante activiteiten wordt vrijgesteld. De ondergeschikte activiteiten worden namelijk gedefinieerd als financiële, veilige en commerciële activiteiten die ondergeschikt zijn aan het exploiteren van schepen. De Commissie merkt hierover op dat zij tot dusver heeft geaccepteerd dat activiteiten die sterk gerelateerd zijn aan de activiteiten die in aanmerking komen voor toepassing van de tonnageregeling, zoals het laden en lossen, onder de tonnageregeling zouden kunnen vallen. Deze mogelijkheid stond in het verleden echter alleen open tot de onvervalste scheepvaartondernemingen of ondernemingen die hiermee worden gelijkgesteld. De activiteiten aan boord van passagiersschepen die in aanmerking komen voor de tonnageregeling zijn beperkt tot de consumptie van goederen en diensten die inherent zijn aan een reis over zee evenals de opbrengsten die voortkomen uit de advertenties op billboards op de schepen. De Commissie heeft het niet toegestaan dat winsten die voortkomen uit gokken, het casino, de verkoop van luxe goederen en excursies voor passagiers eveneens onder de tonnageregeling vallen.²⁰⁴

Voor een aantal activiteiten is echter bepaald dat indien zij worden uitgevoerd door onvervalste scheepsondernemingen, wel onder de tonnageregeling vallen. Voorbeelden hiervan zijn het verhuren van containers, het laden en lossen van vracht, opslag en douane-inklaring, het faciliteren van verkoop van tickets en passagiersterminal en de kantorenfaciliteiten die nodig zijn in relatie tot de scheepsactiviteiten die onderworpen zijn aan de tonnageregeling.

²⁰⁴ Dit lijkt tegenstrijdig te zijn, daar ik eerder aangaf dat de Britse tonnageregeling eveneens is goedgekeurd door de Commissie en dergelijke opbrengsten onder de Britse tonnageregeling kunnen vallen. De Britse tonnageregeling is echter, na goedkeuring, op een aantal punten verruimd. Zo is de eis van een gescheiden boekhouding bijvoorbeeld komen te vervallen. Dergelijke uitbreidingen zijn niet bij de Commissie aangemeld. Dit zou kunnen betekenen dat de huidige Britse tonnageregeling op dit moment ruimer is dan is toegestaan door de Commissie. Indien de Commissie oordeelt dat dergelijke opbrengsten inderdaad niet onder de tonnageregeling mogen vallen, is het daarom aan te raden om deze opbrengsten zo snel mogelijk ook uit de Britse tonnageregeling te halen.

Tot slot geldt voor zowel de vracht- als passagiersschepen dat de opbrengsten die voortkomen uit bankrekeningen en verzekering- en valuta-afdekking onder de tonnageregeling kunnen vallen. De Commissie is daarom van mening dat het verstrekken van leningen en garanties aan scheepseigenaren, exploitanten of managers niet worden gezien als ondergeschikte activiteiten aan de scheepsactiviteiten in Malta en dat financiële instituties niet zouden moeten kunnen profiteren van de uitzondering in de vennootschapsbelasting in relatie tot de opbrengsten van deze activiteiten.

Over de andere ondergeschikte activiteiten schrijft de Maltese regelgeving niet voor welke activiteiten er precies onder de tonnageregeling kunnen vallen. Dit lijkt te insinueren dat de Maltese verantwoordelijke instanties redelijke vrijheid genieten om te kunnen bepalen welke activiteiten er nog meer onder de tonnageregeling vallen.

5.2.4 Te betalen tonnagebelasting

Ook is de hoogte van de tonnagebelasting onder de loep genomen. Hierbij wordt onder meer gekeken naar het feit dat het standaardtarief afhankelijk is van de leeftijd van een schip, waarbij nieuwe schepen kunnen profiteren van een korting van 30% en oudere schepen juist 50% meer belasting zouden moeten betalen.²⁰⁵ Verder betalen scheepsmanagers, net zoals in Nederland, slechts 25% van de gebruikelijke tonnagebelasting. Het tarief kan worden teruggebracht tot 75% van het van toepassing zijnde tarief indien het schepen betreft die geregistreerd zijn buiten Malta, waarbij dit afhankelijk is van de registratierechten of betaalde tonnagebelasting in het desbetreffende land. De Maltese tonnagebelasting is ietwat anders dan de andere tonnageregeling binnen de Unie. In Malta is het namelijk zo dat de tonnagebelasting een vaste hoeveelheid is op jaarlijkse basis, terwijl je in de rest van de Unie ziet dat dit een vast bedrag per kalenderdag/operationele dag is.²⁰⁶ Malta heft een lump sum belasting per jaar, waarbij andere lidstaten een winst heffen per kalenderdag/operationele dag per 100 ton. In principe is het standaardtarief wat in aanmerking genomen moet worden onder de Maltese regeling een aanvaardbaar tarief, daar het hoger ligt dan het Poolse tarief. Omdat er echter een aantal uitzonderingen zijn, is het niet duidelijk hoeveel belasting er in de praktijk betaald moet worden. De Commissie twijfelt verder over de geschiktheid van een afname van tonnagebelasting op basis van de tonnagebelasting die in het buitenland is betaald.

²⁰⁵ Dergelijke kortingen die afhankelijk zijn van de leeftijd van schepen zijn eerder door de België voorgelegd. Deze korting werd echter door de Commissie niet geaccepteerd. Zie Beschikking van de Commissie d.d. 30 juni 2004, C(2004) 2040.

²⁰⁶ Dit is echter niet geheel waar, daar Cyprus ook een te betalen belasting per jaar weergeeft.

5.2.5 Vlagvereiste en uitzondering op het vlagvereiste

Onder de Maltese regeling kan een schip dat niet in de Unie is geregistreerd een tonnageschip worden wanneer de tonnageonderneming ten minste 60% van de totale tonnage van zijn vloot onder de Europese vlag heeft of indien het percentage van de vloot wat onder een Europese vlag vaart onmiddellijk na het moment waarop de onderneming zijn schip gaat exploiteren niet minder was dan het totale tonnage wat voer onder de Europese vlag op 17 januari 2004. Verder merkt de Unie op dat geldt dat indien het percentage van dat specifieke soort schip dat onder de Europese vlag vaart in de afgelopen drie jaren niet is afgenomen, een schip wat buiten de Unie is geregistreerd toch een tonnageschip kan worden.²⁰⁷ Ik lees dit echter niet terug in de Maltese tonnageregeling. Indien aan deze twee laatste voorwaarden niet wordt voldaan kunnen buiten de Unie geregistreerde schepen toch nog onder de tonnagebelasting vallen indien de scheepvaartonderneming aannemelijk maakt dat het percentage dat onder een Europese vlag vaart, terug gaat of toeneemt ten opzichte van het percentage dat onder de Europese vlag voer op 17 januari 2004.

Het feit dat onder de Maltese regeling een schip alsnog de tonnageregeling in mag als het aandeel van een dergelijk schip in de vloot van een bedrijf niet is toegenomen in de laatste drie jaren is echter niet in lijn met de richtsnoeren van de Commissie. Onder de richtsnoeren is namelijk opgenomen dat een dergelijk schip toch nog een tonnageschip mag worden indien het aandeel van de in de Unie geregistreerde schepen voor alle tonnageschepen niet is afgenomen de laatste drie jaar. Er wordt geen specifiek soort schip aangewezen in deze regeling.

5.2.6 Vrijstelling van heffing over meerwaarden bij verkoop schip

Verder geldt dat meerwaarden die voortkomen uit de transfer van een tonnagebelastingsschip en soortgelijke waarbij een tonnagebelastingsschip is betrokken vrijgesteld is van belasting. Omdat er geen specifieke bepaling is opgenomen voor de situatie waarin een schip wordt aangekocht voordat de tonnageregeling wordt toegepast, wordt er van uitgegaan dat alle winst op de verkoop van dit schip onder de tonnageregeling wordt vrijgesteld.

De winsten die voortkomen uit de verkoop van schepen kan vrijgesteld zijn van belasting en dus onder de tonnageregeling vallen voor zover deze relevante schepen werden gebruikt door onvervalste scheepsondernemingen en werden gebruikt voor het maritieme transport.

²⁰⁷ Ook dit lees ik niet terug in de Maltese tonnageregeling. Er wordt gesproken over 'the said ship'. Ik neem hierbij aan dat er verwezen wordt naar een schip dat niet onder de vlag van de Unie vaart, en niet dat er verwezen wordt naar een bepaald soort schip. Dit blijkt temeer uit de bewoording 'total tonnage'.

Dergelijke vrijstellingen zouden, zonder beperkingen, gelden voor de meerwaarden die voortvloeien uit de verkoop van schepen die verworven zijn nadat de tonnageregeling in werking is getreden voor de desbetreffende onderneming. Met betrekking tot schepen die verworven zijn voordat de tonnageregeling van toepassing was, zou de afname of vrijstelling van heffing over deze meerwaarden een ander soort staatssteun zijn waarbij zij alleen zijn toegestaan als zij binnen de grenzen van de steunmaatregelen vallen zoals opgenomen in de richtsnoeren.

De Commissie is van mening dat er tot nu toe geen bewijzen zijn van het feit dat de vrijstelling van heffing over de meerwaarden bij verkoop van schepen alleen is toegestaan voor onvervalste scheepsondernemingen. Verder voorziet de Maltese regeling niet in een specifieke regeling in relatie tot de schepen die al in het bezit waren voordat de tonnageregeling van toepassing werd.

5.2.7 Vrijstelling van heffing over meerwaarden en dividenden gerelateerd aan aandelen in scheepvaartorganisaties

Organisaties die belangen houden in het vermogen van scheepvaartorganisaties evenals de eigen aandeelhouders betalen in Malta geen inkomstenbelasting over de dividenden die voortkomen uit het houden van dergelijke belangen voor zover zij verband houden met scheepvaartactiviteiten evenals over de meerwaarden die voortkomen uit de transfer van zulke belangen. De Commissie merkt op dat de meerwaarden die voortkomen uit de verkoop van aandelen in scheeporganisaties geen deel uitmaken van inkomen wat voortkomt uit scheepsactiviteiten, maar voortkomt uit investeringsactiviteiten. Daarom geldt dat zelfs in het geval dat de meerwaarden voortkomen uit de verkoop van aandelen van een onvervalste scheepsonderneming, de Commissie twijfelt of een vrijstelling van heffing wel in lijn ligt met de richtsnoeren.

Met betrekking tot de vrijstelling van belastingheffing over de dividenden die worden uitgedeeld door onvervalste scheepsondernemingen is de Commissie in principe van mening dat dergelijk inkomen voortkomt uit investeringsactiviteiten in plaats van scheepsactiviteiten. Tegelijkertijd is de Commissie, gezien de specifieke kenmerken van de Maltese belastingwetgeving²⁰⁸, van mening dat deze belastingvrijstelling een onmisbare aanvulling is op de tonnageregeling, omdat de voordelen van die belastingwetgeving anders grotendeels

²⁰⁸ De Maltese inkomstenbelasting voorziet in een regeling waarbij de aandeelhouders geen belasting betalen over hun dividenden, tenzij het bedrijf wat de dividenden uitkeert geen inkomstenbelasting heeft betaald over haar winsten.

gecompenseerd zouden kunnen worden. De inkomstenbelasting die niet betaald wordt over de winsten van de scheepsondernemingen die de dividenden uitkeren zou anders betaald moeten worden op het niveau van de aandeelhouders voor zover de winsten van dergelijke ondernemingen inderdaad worden uitgekeerd aan aandeelhouders in de vorm van dividend.²⁰⁹ Een dergelijke regeling zou echter alleen opgenomen mogen worden voor scheepsondernemingen die alleen activiteiten uitoefenen die in aanmerking komen voor de tonnageregeling. Indien dit niet het geval is, is de regeling niet verenigbaar met de interne markt.

5.3. Conclusie

De Commissie is een formele onderzoeksprocedure gestart naar de Maltese tonnageregeling. Zij onderzoekt hierbij onder andere de groep kwalificerende schepen, daar het onder de huidige Maltese tonnageregeling zo lijkt te zijn dat deze groep onder andere de vissersvaartuigen, niet-zelf voortstuwende schepen en plezierjachten betreft. Ook wordt gekeken of de Maltese tonnageregeling niet teveel staatssteun geeft, daar de in aanmerking te nemen winst mede afhankelijk is van de leeftijd van het schip waardoor de verschuldigde belasting per saldo erg laag kan zijn. Andere punten waarop de Maltese tonnageregeling mogelijk niet strookt hebben te maken met de eisen voor sleep- en baggerboten, de lock-in periode en de uitzonderingen op het vlagvereiste. In het volgende hoofdstuk zal blijken in welke mate dit onderzoek gevolgen kan hebben voor niet alleen de mogelijke verruiming van de Nederlandse tonnageregeling, maar ook voor de huidige tonnageregeling. Opvallend zijn mijns inziens in ieder geval de groep kwalificerende schepen en de behandeling van stille en fiscale reserves bij verkoop van een tonnageactief. Voor wat betreft dit eerste punt vraagt de Commissie in haar onderzoek namelijk voor een aantal schepen, die zij mijns inziens in Britse en/of Cypriotische tonnageregeling nog goedkeurde, af of deze wel onder de tonnageregeling horen te vallen. Ook de constatering voor de stille en fiscale reserves is mijns inziens enigszins curieus, daar andere goedkeurde tonnageregeling een dergelijke bepaling ook niet bevatten

²⁰⁹ Immers indien een onderneming alleen maar tonnageactiviteiten uitoefent betaald zij geen vennootschapsbelasting over haar winsten. Indien een dergelijke regeling dus niet opgenomen zou worden in de tonnageregeling, zou dit betekenden dat de aandeelhouders van zulke scheepsondernemingen belasting over hun ontvangen dividenden zouden moeten betalen omdat de onderneming onder de tonnageregeling valt.

6 Aanbevelingen

6.1 Inleiding

In de voorgaande hoofdstukken heb ik zowel de vergelijking van de diverse tonnageregelingen, als het onderzoek van de Commissie en de eventuele gevolgen hiervan voor de verschillende lidstaten besproken. In dit hoofdstuk volgt een gecombineerde analyse van deze twee hoofdstukken, waarbij ik onderzoek welke verruimingen er binnen de Nederlandse tonnageregeling mogelijk zijn op basis van de vergeleken tonnageregelingen en tevens toets ik of zij wel houdbaar zijn in verhouding tot de richtsnoeren. Ook toets ik of de Nederlandse tonnageregeling, al zonder deze eventuele verruimingen, wel in lijn ligt met de richtsnoeren van de Commissie. Indien ik van mening ben dat dit op dit moment niet het geval is, doe ik een aanbeveling om ervoor te zorgen dat er geen officiële onderzoeksprocedure komt naar de Nederlandse tonnageregeling. Aan het einde van dit hoofdstuk kan ik derhalve laten zien welke verruimingen er mijns inziens mogelijk zijn voor de Nederlandse tonnageregeling, zonder dat zij in strijd zijn met de richtsnoeren van de Commissie, en op welke punten de Nederlandse tonnageregeling op dit moment al te ruim is.

6.2 Verruimingen en inkrimping

6.2.1. Indieningstermijn

De Nederlandse indieningstermijn is, vergeleken met de andere Europese regelingen, een stuk beperkter. Ik ben dan ook van mening dat deze indieningstermijn verruimd moet worden, om de regeling op deze wijze aantrekkelijker, of zelfs mogelijk te maken, voor sommige belastingplichtige. Hofstee Holtrop, Roozen & Mendez (2007) zijn van mening dat deze beperkte keuzetermijn zorgt voor onnodig lange onzekerheid over het wel of niet opteren voor de tonnageregeling, waarbij zij voorstellen om een soort ingroeiperiode in te voeren of de tienjaarsperiode te verkorten. Hoewel ik de mening van de auteurs deel dat de indieningstermijn in Nederland erg krap is, meen ik dat de tienjaarsperiode vanwege de richtsnoeren van de Commissie niet verkort kan worden. Polen bijvoorbeeld droeg in het eerste voorstel voor een tonnageregeling aan om een lock-in periode van vijf jaren te hebben. De Commissie gaf in reactie hierop echter aan dat een lock-in periode van tien jaren vereist was, waardoor de Poolse regeling op dit punt nu is aangepast en ook Polen een

tienjaarstermijn kent.²¹⁰ Het voorstel van auteurs betreffende de periode waarin een reder een bepaalde keuze niet kan wijzigen, te veranderen naar bijvoorbeeld vijf jaren, kan mijns inziens dan ook geen doorgang vinden.

De vergelijking van de indieningstermijn in andere lidstaten levert, mijns inziens, echter wel mogelijkheden op ter verruimen van deze indieningstermijn, zonder dat de tienjaarstermijn verkort wordt. Ik zie bijvoorbeeld een mogelijkheid om de indieningstermijn zo te verruimen dat in ieder jaar een keuze kan worden gemaakt voor het toepassen van de tonnageregeling. Een keuze in jaar X zorgt er dan voor dat de tonnageregeling, indien nog steeds aan de voorwaarden is voldaan, wordt toegepast met ingang van jaar X+1 en wel voor een periode van tien jaren. Zo wordt cherry picking voorkomen, maar bestaat er toch een ruimer keuzemoment voor de belastingplichtige. Er zullen in dat geval derhalve twee aspecten veranderen. Enerzijds zal er ieder jaar waarin de belastingplichtige aan de voorwaarden voldoet de mogelijkheid bestaan om de tonnageregeling toe te passen. Anderzijds zal dit betekenen dat de tonnageregeling niet meer van toepassing is vanaf het jaar waarin de keuze wordt gemaakt, maar vanaf 1 januari het jaar daaropvolgend. Een soortgelijke systematiek zien we bij toepassing van de functionele valuta.²¹¹

6.2.2. Groep kwalificerende belastingplichtige

De groep belastingplichtige die in aanmerking komt voor de Nederlandse tonnageregeling, zijnde de IB-ondernemingen en de vennootschappen, is mijns inziens de grootste kwalificerende groep belastingplichtige in vergelijking met de andere tonnageregeling. Ik ben van mening dat de Nederlandse tonnageregeling op dit punt niet te ruim is, en in lijn ligt met de richtsnoeren. In de richtsnoeren is immers expliciet aangegeven dat er geen onderscheid wordt gemaakt naar categorie begunstigden.²¹²

6.2.3. Groep kwalificerende schepen

De Nederlandse groep kwalificerende schepen is minder ruim in vergelijking tot de meeste tonnageregelingen. Op basis van deze vergelijking concludeer ik dat er een grote verruiming van deze groep mogelijk is. Zo zouden ook, reffers, kabel reparatieschepen, oceanografisch schepen, duikondersteuningsvaartuigen en oliebronstimuleringsschepen deel uit kunnen maken van de Nederlandse tonnageregeling. Indien men de lijn van de Maltese regeling volgt,

²¹⁰ Commission decision C (2009) 10376.

²¹¹ Zie art. 7 lid 4 Wet VPB'69.

²¹² Zie in dezelfde lijn ook L. van Reep, Tonnageregeling- een rechtsvergelijkend onderzoek, TVR 2011/5.

zouden zelfs de plezierjachten en vissersvaartuigen onderdeel van deze groep uit kunnen maken. Voor deze schepen zou op basis van de Engelse en Maltese tonnageregeling zelfs gelden dat de gehele winst van dergelijke boten in aanmerking zou komen voor toepassing van de tonnageregeling.

Op basis van de huidige richtlijnen en het onderzoek van de Commissie acht ik de kans dat al bovenstaande schepen in aanmerking genomen mogen worden en wel voor hun gehele winst erg klein. Zoals blijkt uit de richtsnoeren heeft de Commissie voor niet-zelfvoortstuwende schepen, jachten en vissersvaartuigen expliciet opgemerkt dat dergelijke boten niet onder de tonnageregeling mogen vallen. Verder geldt dat er een verruiming is geweest van de categorie kwalificerende schepen, alleen deze verruiming is expliciet alleen voor kabelleggers, kraanschepen, pijpleggers en onderzoeksschepen geweest en dan alleen voor wat betreft de vervoersactiviteiten van dergelijke schepen. Daar zowel de Britse regeling, wat dit punt betreft, als de Maltese regeling, in zijn geheel, niet voor zijn gelegd aan de Commissie, acht ik het niet verstandig de categorie kwalificerende schepen vanuit deze regelingen over te nemen. Wel kennen zowel de Noorse als Cypriotische tonnageregelingen een ruimere categorie kwalificerende schepen, waardoor bijvoorbeeld ook interventieschepen, inspectieschepen en seismische schepen voor de Nederlandse tonnageregeling in aanmerking genomen zouden moeten kunnen worden. Vraag blijft hier echter of de Commissie in haar onderzoek naar de Maltese regeling de eerder gegeven beschikkingen voor Cyprus en Noorwegen nog wel hanteert, aangezien er expliciet wordt gezegd dat alleen de verruiming voor kabelleggers, kraanschepen, pijpleggers en onderzoeksschepen wordt geaccepteerd. Hier lijkt de Commissie dus geen uniforme behandeling te hanteren.

6.2.4. Behandeling van sleep- en baggerboten

Ook op het gebied van de sleep- en baggerboten kan een verbreding in lijn met de richtsnoeren plaatsvinden. De eis dat de operationele werkzaamheden voor ten minste 50% moeten bestaan uit zeevervoer moet mijns inziens gehanteerd blijven, daar deze eis wordt gesteld vanuit de richtlijnen. Wel ben ik van mening dat de richtlijnen niet opleggen dat er een winstsplitsing gemaakt moet worden voor de sleepboten, zodat op dit punt de Nederlandse tonnageregeling verruimd zou kunnen worden. Een verruiming van deze categorie zoals opgenomen in de Britse of Maltese tonnageregeling acht ik echter niet in lijn met de richtsnoeren, daar een winstsplitsing voor de baggerboten wel in de richtsnoeren is opgenomen.

6.2.5. Direct samenhangende werkzaamheden

Verder zou de categorie direct samenhangende werkzaamheden onder de tonnageregeling mijns inziens vergroot kunnen worden. Zo zouden ook de verhuur van containers, de verkoop van tickets en de opbrengsten uit kortetermijnbeleggingsopbrengsten –ook op grond van de uitleg van de andere EU lidstaten- bijvoorbeeld onder de tonnageregeling kunnen vallen. Een verbreding van deze categorie zoals het Verenigd Koninkrijk of Malta dit kent acht ik niet wenselijk, omdat deze categorieën mijns inziens niet geheel in lijn zijn met de richtsnoeren. Verder is de Cypriotische tonnageregeling wel geheel goedgekeurd voor wat betreft deze categorie, waarbij ook de opbrengsten uit het vervoer anders dan door een kwalificerend schip, waarbij een tocht met een kwalificerend schip deel uitmaakt van de reis, onder de tonnageregeling valt. Op dit punt zou een eventuele verruiming van de Nederlandse tonnageregeling dus ook mogelijk zijn.

Het feit dat indien het onduidelijk is welke activiteiten als samenhangende activiteit moet worden gezien, deze voorgelegd kunnen worden aan de bevoegde instantie, moet mijns inziens uit de Nederlandse tonnageregeling worden gehaald. Zoals de Commissie immers opmerkt is zij van dergelijke bepalingen niet gecharmeerd, daar dit bevoegdheden bij de nationale verantwoordelijke instanties neerlegt.

6.2.6. Beheerseis

De Nederlandse beheerseis lijkt niet heel erg eng te zijn in vergelijking met andere tonnageregeling. In Noorwegen gelden echter geen minimumeisen ten behoeve van het beheer, en daar deze regeling is goedgekeurd door zou je verwachten dat Nederland de beheerseisen zou kunnen laten varen. Hierbij moet echter opgemerkt worden dat hetgeen voor de EER geldt op dit gebied niet één-op-één geldt voor de Europese lidstaten, terwijl dit andersom wel het geval is. De richtlijnen bestuderend lijkt het mij dat een beheerseis vanuit in ieder geval de Unie moet gelden, omdat het immers gaat om het behouden/terug krijgen van de scheepsvaart naar de Unie. Het feit dat er alleen een band bestaat met een lidstaat, lijkt mij wat dat betreft niet voldoende.

6.2.7. Scheepsmanagement

Een verruiming die ik voor de Nederlandse tonnageregeling op het gebied van scheepsmanagement zie, is dat niet langer vereist hoeft te worden dat zowel het technische als het bemanningsbeheer wordt uitgeoefend. Eén van beide beheersvormen uitoefenen is hierbij namelijk al voldoende. Het beheer van de gemanagede schepen moet op dit moment

plaatsvinden vanuit Nederland. Een eventuele verbreding op dit punt zou kunnen zijn dat wordt geëist dat zij gemanaged worden vanuit een lidstaat van de Unie, zoals bijvoorbeeld de Cypriotische regeling dit ook eist. Dit lijkt mij in lijn met de richtsnoeren.

6.2.8. In rompbevrachting geven

Wat betreft het in rompbevrachting geven van schepen, is er wat mij betreft verruiming mogelijk. De Commissie heeft immers al eerder goedgekeurd dat indien schepen in rompbevrachting worden gegeven voor een periode die korter dan drie jaar duurt vanwege het feit dat er op die termijn sprake is van overcapaciteit, ook het in rompbevrachting geven van schepen leidt tot exploitatie van een schip. Mijns inziens moet hierbij wel voldaan worden aan deze vereisten, waarbij het niet zo is dat het in rompbevrachting geven van schepen altijd zal leiden tot een kwalificerende vorm van exploitatie (zoals bijvoorbeeld het geval is binnen Noorwegen of Malta). De Commissie geeft dit in haar onderzoek naar de Maltese tonnageregeling ook weer. Ik acht het ook in lijn met het doel van de staatssteun om regels te stellen aan het in rompbevrachting geven van een schip daar men feitelijk op het moment dat dit gebeurd geen risico meer loopt ten aanzien van dit schip, aangezien het schip voor een bepaalde periode wordt verhuurd. Het toestaan van het in rompbevrachting geven van schepen brengt echter wel gevolgen met zich mee voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Vennootschappen die namelijk hun schip binnen de groep in rompbevrachting geven, lopen het risico niet meer te voldoen aan de activatoets die is opgenomen in de deelnemingsvrijstelling aangezien het schip in dat geval wellicht ter beschikking wordt gesteld.²¹³

6.2.9. Tijd- en reischarters

Op dit moment is de regeling voor het in tijd- of reischarter houden in Nederland erg ruim. De vraag is echter of de Nederlandse tonnageregeling wat betreft het niet hanteren van een minimumpercentage tijd- of reischarters niet te ruim is. In de Ierse tonnageregeling was oorspronkelijk een beperking opgenomen van het percentage schepen dat maximaal in tijdcharter gehouden mocht worden, namelijk 75% van het door de belanghebbende aantal geëxploiteerde schepen. Ierland was hierbij voornemens deze tijdcharterbeperking af te schaffen, waarbij diverse redenen werden aangedragen. De Commissie oordeelde echter dat volledige afschaffing van de tijdcharterbeperking kan leiden tot fiscale concurrentie tussen

²¹³ Ik ga hierop verder niet in. Zie voor een uitgebreide analyse over het al dan niet toepassen van de deelnemingsvrijstelling bij het ter beschikking stellen van schepen T.M. Mooren en A.J.A. Stevens, De toepassing van de deelnemingsvrijstelling bij het ter beschikking stellen van zeeschepen, *WFR* 2009/698.

meer of minder aantrekkelijke tonnagebelastingregelingen binnen de Unie. De richtsnoeren zelf spreken niet over een beperking van de opname van schepen in tijdcharter, maar wanneer tonnageondernemingen enkel tijdscharters of reischarters zouden exploiteren, zouden zij hun knowhow over het bemanningsbeheer en het technische beheer van schepen verliezen, hetgeen in strijd is met de richtsnoeren. De Commissie is daarom van oordeel dat een minimumverhouding tussen gecharterde en eigen schepen van minstens 10 op 1 moet worden behouden. Verder oordeelt de Commissie dat het gecharterde schip geregistreerd moet zijn in een scheepvaartregister van de Unie of de EER of dat het bemanningsbeheer en het technische beheer worden uitgevoerd op grond van de Unie of de EER.²¹⁴

De Nederlandse tonnageregeling hanteert als vereiste dat minimaal één schip in eigendom/rompbevrachting wordt gehouden. Indien een vloot uit weinig schepen bestaat, kan het zo zijn dat dit minimaal 10% is, maar dit is echter niet altijd het geval. Verder lijkt de Nederlandse tonnageregeling niet te vereisen dat het bemannings- en technische beheer van charters wordt uitgevoerd op de het grondgebied van de Unie of de EER.

Ik ben dan ook van mening dat de Nederlandse tonnageregeling op dit punt niet in lijn ligt met de richtsnoeren van de Commissie, en dat deze bepaling dan ook aangepast moet worden waarbij een minimumpercentage van in eigendom/rompbevrachting gehouden schepen van 10% wordt gehanteerd indien aan de vereiste wordt voldaan dat dergelijke schepen zijn geregistreerd binnen de EER of het bemannings- en technische beheer van dergelijke schepen wordt verricht vanuit de Unie. Wordt aan geen van bovenstaande eisen voldaan, dan zal het minimumpercentage mijns inziens op 25% moeten liggen. Hierbij zou kunnen gelden dat schepen die in tijd- of reischarter worden gehouden vanuit de groep, niet meetellen voor het maximale percentage van gecharterde schepen zoals bijvoorbeeld in het Verenigd Koninkrijk geldt.

De wijziging van de Nederlandse tonnageregeling op dit punt is echter niet voorgelegd aan de Commissie.

6.2.10. Vlagvereiste

Zoals uit hoofdstuk 4 blijkt, kent Nederland mijns inziens de minste eisen ten aanzien van het vlagvereiste. Het vlagvereiste is op dit moment namelijk alleen van toepassing op schepen die in eigendom of rompbevrachting worden gehouden. Ik ben echter van mening dat dit niet in

²¹⁴ Zie beschikking van de Commissie van 25 februari 2009 (2009/626/EG).

lijn ligt met de richtsnoeren van de Commissie. Het feit dat de vlageis niet geldt voor schepen in tijd- of reischarter of in scheepsmanagement lijkt eveneens te ruim te zijn geformuleerd. Er moet immers, aldus de richtsnoeren, een binding zijn met een communautaire vlag. De Commissie merkt hierbij niet op dat dit alleen geldt voor de onvervalste scheepvaartondernemingen, en geeft in de richtsnoeren zelfs aan dat een dergelijke vlageis ook geldt voor de scheepsmanagementbedrijven.²¹⁵ Om er voor te zorgen dat dergelijke steun niet alsnog als verboden steun wordt gezien, acht ik het van belang dat de Nederlandse vlageis wordt aangepast zodat zij gaat gelden voor alle vormen van exploitatie.

6.2.11. Uitzonderingen vlagvereiste

De enige verruiming die ik voor de uitzondering van het vlagvereiste zie, is dat het niet alleen mogelijk zou moeten zijn om van het vlagvereiste af te zien indien het percentage van het nettotonnage dat voer onder een Europese vlag niet is afgenomen ten opzichte van 17 januari 2004, maar ook dat ook afgeweken mag worden indien dit percentage de afgelopen drie jaren niet is afgenomen. De Commissie keurt een dergelijke uitzondering namelijk ook goed, zolang het maar gaat om het totale tonnage wat voer onder de Europese vlag en niet alleen het percentage totale tonnage onder een Europese vlag van een specifiek soort schip.

Tegelijkertijd ben ik van mening dat de Nederlandse uitzonderingen op dit moment te ruim zijn. Dit temeer omdat het nu zo is dat de Nederlandse bevoegde instanties in enig jaar kunnen beslissen dat de vlageis niet van toepassing is.²¹⁶ Mijns inziens vloeit uit de richtsnoeren niet voort dat een dergelijke bepaling opgenomen mag worden, vanwege het feit dat er nu veel vrijheid wordt gegeven aan de Nederlandse bevoegde autoriteiten. Het onderzoek naar de Maltese tonnageregeling bevestigt het feit dat de Commissie dergelijke bepalingen niet op prijs stelt.

6.2.12. Te betalen belasting

De in aanmerking te nemen tonnagewinst ligt in Nederland het hoogst van de in aanmerking te nemen tonnagewinsten die ik vergeleken heb. Hierbij plaats ik echter wel de kanttekening dat dit niet betekent dat de te betalen tonnagebelasting in Nederland ook het hoogst is, want dit is niet het geval vanwege het nationale tarief dat van toepassing is op deze forfaitaire tonnagewinst. De tonnageregeling kan mijns inziens een stuk aantrekkelijker gemaakt worden

²¹⁵ Zie Mededeling C(2004) 43 van de Commissie- Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer onder 3.1 lid 11 laatste volzin.

²¹⁶ In 2012 was dit bijvoorbeeld nog het geval.

op het moment dat de in aanmerking te nemen winsten lager komen te liggen. Uiteindelijk zal het bij de keuze voor het al dan niet toepassing van de tonnageregeling of de keuze voor registratie in een bepaalde lidstaat toch ook grotendeels afhankelijk zijn van de uiteindelijk te betalen tonnagebelasting. Nederland zou bijvoorbeeld aan kunnen sluiten bij de Britse in aanmerking te nemen winsten, of indien de schatkist dit toelaat—wat momenteel een uitdaging is, zeker omdat de mogelijke inverdieneffecten²¹⁷ niet meegenomen kunnen worden— zelfs bij de Cypriotische standaarden.

6.2.13. Te betalen belasting scheepsmanagement

Ik zie op dit punt geen verdere verruiming mogelijk, daar de maximale korting van 75% al wordt toegekend. De Commissie heeft namelijk nadrukkelijk opgemerkt dat er minimaal 25% van de normaliter verschuldigde belasting betaald dient te worden.

6.2.14. Behandeling fiscale claims bij ingaan tonnageregeling

Indien af wordt gegaan op het hetgeen opgenomen is in hoofdstuk 4, zou men kunnen concluderen dat er een verruimingsmogelijkheid bestaat ten aanzien van de behandeling van de fiscale claims bij het ingaan van de tonnageregeling. Het kan immers op basis van de huidige regelgeving zo zijn dat de volledige fiscale en stille reserves per saldo alsnog worden belast, namelijk indien de te verreken verliezen groot genoeg zijn. Dat er uiteindelijk geen belasting betaald hoeft te worden, hangt op dat moment niet samen met de stille en fiscale reserves zelf maar met de hoogte van deze te verrekenen verliezen die ervoor zorgen dat de winst per saldo op dit onderdeel nihil kan zijn.

Indien echter de opmerkingen van de Commissie worden gevolgd, dient de regeling zodanig te worden aangepast dat op het moment dat de tonnageregeling van toepassing wordt, de stille en fiscale reserves die aanwezig waren niet buiten aanmerking mogen blijven. Dit heeft vooral te maken met de verkoop van een tonnageactief. Er hoeft echter ook geen afrekenmoment te ontstaan om in lijn te komen met de eisen van de Commissie wat betreft de stille en fiscale reserves. Indien de systematiek van de Britse tonnageregeling wordt gevolgd, waarbij de hoogte van de stille en fiscale reserves wordt vastgesteld op het moment direct voorafgaand aan de toepassing van de tonnageregeling maar er niet afgerekend hoeft te worden, is de Nederlandse tonnageregeling mijns inziens in lijn met de richtsnoeren van de Commissie.

²¹⁷ Een minder hoge belasting levert wellicht minder baten op, maar levert tegelijkertijd wellicht wel meer reders op die de Nederlandse tonnageregeling toepassen. Deze reders zullen ook andere belastingen afdragen.

Het feit dat de stille en fiscale reserves buiten beschouwing gelaten mogen worden, acht ik ook niet de juiste methode indien de totaalwinstgedachte of de gedachte achter de goedgekeurde staatssteun worden bekeken. Wel ben ik van mening dat de stille of fiscale reserves die zich opdoen tijdens de tonnageregeling vrijgesteld moeten worden van verdere belastingheffing, waarbij je mijns inziens zou moeten denken aan compartimentering van de stille en fiscale reserves.

Wel merk ik op dat het vreemd is dat de Commissie pas in het onderzoek naar de Maltese tonnageregeling met een dergelijke eis komt. Immers de Belgische tonnageregeling, bijvoorbeeld, bevat een dergelijke bepaling niet en is toch goedgekeurd. Ook voor de Nederlandse tonnageregeling geldt dat het afhankelijk is van de te verreken verliezen of de stille en fiscale reserves die aanwezig waren op het moment voorafgaand aan de tonnageregeling, belast worden. De Commissie lijkt hierbij geen consistente lijn te voeren.

6.2.15. Verliesverrekening

Voor wat betreft de verliesverrekening heb ik in hoofdstuk 3 uiteengezet dat ik van mening ben dat de huidige Nederlandse systematiek niet consistent is. In vergelijking met de andere lidstaten, zie je dat Nederland erg ruime regels hanteert voor wat betreft haar verliesverrekeningssystematiek. De Commissie gaat, in haar onderzoek naar de Maltese tonnageregeling, niet in op de systematiek van verliesverrekening onder de Maltese tonnageregeling. Enigszins opmerkelijk vind ik dit wel, daar het vanwege de huidige Nederlandse en Maltese systematiek zo kan zijn dat indien de verliezen erg groot zijn, er per saldo geen tonnagebelasting wordt betaald. Indien de onderneming niet onder de tonnageregeling zou vallen, en belast zou worden op basis van haar werkelijke winsten zou het kunnen gebeuren dat de te verrekenen verliezen veel eerder worden 'ingehaald', waardoor er wel belasting betaald had moeten worden. Vanwege de consistentie in haar beleid, raad ik daarom aan om de verliesverrekening aan te passen en het Britse systeem, zoals ik dat uiteen heb gezet in hoofdstuk 3, te gebruiken voor de verliesverrekening.

6.2.16. Fiscale claims bij beëindiging van de tonnageregeling

Indien een actief tussentijds wordt verkocht, maar er geen duurzame inkrimping plaatsvindt, zijn de stille en fiscale reserves op basis van de huidige Nederlandse regelgeving geheel vrijgesteld van verdere belastingheffing. Zoals ik eerder al schreef, verwacht ik mede naar

aanleiding van het onderzoek van de Commissie inzake de Maltese tonnageregeling niet dat een dergelijke regeling overeind kan blijven. Onder de huidige Nederlandse tonnageregeling is het namelijk bij verkoop van een tonnageactief nog onduidelijk of de stille en fiscale reserves die aanwezig waren op het moment dat de tonnageregeling van toepassing werd, wel geheel worden belast. Dit kan het geval zijn, namelijk indien de te verreken verliezen groot zijn. Indien echter na de verkoop van het actief onder de tonnageregeling, de tonnageregeling geheel wordt uitgezeten en er geen te verrekenen verliezen zijn, kan het ook zo zijn dat de stille en fiscale reserves die aanwezig waren voordat de tonnageregeling van toepassing werd geheel buiten beschouwing worden gelaten en geacht worden belast te zijn onder toepassing van de tonnageregeling.

Om ervoor te zorgen dat de Nederlandse tonnageregeling geheel in lijn ligt met de richtsnoeren, is mijn aanbeveling derhalve om op het moment dat de tonnageregeling van toepassing wordt geen afrekenmoment te creëren. Wel zal de hoogte van de aanwezige stille en fiscale reserves op dat moment bepaald moeten worden. Indien tijdens het van toepassing zijn van de tonnageregeling een tonnageactief wordt verkocht, zal er een compartimentering plaatsvinden. De fiscale en stille reserves die toe te rekenen zijn aan de periode waarin de tonnageregeling van toepassing is, worden hierbij geacht belast te zijn onder de tonnageregeling en de overige fiscale en stille reserves worden toegevoegd aan de normale winst en aldaar belast worden. Mocht het voor komen dat de stille en fiscale reserves zijn gedaald ten opzichte van het ingaan van de tonnageregeling, ben ik niet van mening dat zij afgezet zouden mogen worden tegen de forfaitair vastgestelde tonnagewinst of de niet-tonnagewinst. Het vloeit namelijk voort uit de systematiek van de tonnageregeling, dat de verliezen behaald onder een forfaitair regime niet in aftrek komen.

Indien in dat geval de tonnageregeling niet langer van toepassing is binnen de tienjaarstermijn, zal de hoogte van de stille en fiscale reserves opnieuw bepaald moeten worden. Dit geldt eveneens voor het geval waarin de tonnageregeling wel geheel uit wordt gezeten.

Vanuit de richtsnoeren lijkt niet verplicht dat indien de tonnageregeling niet geheel wordt uitgezeten, er gedaan moet worden alsof de regeling nooit van toepassing is geweest. Alhoewel ik van mening ben dat dit een goed systeem zou zijn om cherry picking in zijn geheel tegen te gaan, hoeft de Nederlandse tonnageregeling op dit moment nog niet dusdanig te worden aangepast. Dit betekent dat alle stille en fiscale reserves die op zijn gekomen

tijdens de toepassing van de tonnageregeling, niet opnieuw belast worden onder toepassing van de normale winstsystematiek. Wordt in enige jaar nadat de tonnageregeling van toepassing is geweest een dergelijk ex-tonnageactief verkocht, dan dient er weer een compartimentering plaats te vinden. Hierbij zal er gekeken moet worden naar de stille en fiscale reserves die aanwezig waren voordat de tonnageregeling van toepassing werd, de hoogte van de stille en fiscale reserves op het moment dat de tonnageregeling niet langer van toepassing was en de waarde aangroei van deze reserves na dit moment. Hierbij geldt dat de aangroei van de fiscale en stille reserves tijdens het van toepassing zijn van de tonnageregeling, niet nogmaals belast worden.

Mijns inziens ligt bovenstaande systematiek het meest in lijn met zowel de totaalwinstgedachte als met de goedkeuring van de staatsteun voor de maritieme sector, aangezien de stille en fiscale reserves die opkomen tijdens de tonnageregeling niet worden belast, en de stille en fiscale reserves die hiervoor aanwezig waren wel worden belast.

6.3. Conclusie

De Nederlandse tonnageregeling kan mijns inziens op een aantal punten verruim worden, waarbij de grootste twee verbredingen de indieningstermijn en de te betalen belasting zijn. De indieningstermijn is op dit moment namelijk erg beperkt, waardoor, indien de keuze voor toepassing van de tonnageregeling niet maakt in het eerste boekjaar waarin hij voor de tonnageregeling in aanmerking komt, de belastingplichtige er pas in het tiende jaar weer voor kan kiezen de regeling toch toe te passen. Het verkorten van de lock-in periode van tien jaren acht ik niet houdbaar in verband met de richtsnoeren, maar het feit dat er, indien de keuze nog niet is gemaakt, ieder boekjaar waarin de belastingplichtige kwalificeert voor toepassing van de tonnageregeling een keuze voor toepassing gemaakt kan worden acht ik een wenselijke verruiming.

Ook ligt de in aanmerking te nemen winst erg hoog in vergelijking tot de andere Europese lidstaten, waarbij een verlaging van deze winst er mijns inziens voor zal zorgen dat het animo voor de Nederlandse tonnageregeling enorm toe kan nemen. Andere punten waarop verbreding kan ontstaan die in lijn ligt met de richtsnoeren zijn op het punt van het scheepsmanagement waarbij bemannings- en technische beheer los in aanmerking genomen kan worden, en wellicht dat het mogelijk is om in de toekomst ook rompbefrachtiging onder de tonnageregeling te laten vallen onder voorwaarden. Verder is ook de categorie

samenhangende werkzaamheden op dit moment erg beperkt, waarbij een verruiming mijns inziens een boost kan geven aan de Nederlandse tonnageregeling.

Er zijn echter ook een aantal punten aan te wijzen waarop de Nederlandse tonnageregeling op basis van de huidige richtsnoeren, en de eerdere goedkeuringen/afwijzingen voor tonnageregeling uit andere lidstaten, te ruim lijkt te zijn. Teneinde een officieel onderzoek te voorkomen, waarbij de kans bestaat dat de gegeven staatssteun terugbetaald moet worden, lijkt het mij daarom verstandig deze punten aan te passen. Hierbij doel ik vooral op de te ruim geformuleerde vlageis, die nu alleen van toepassing is op schepen die in rompbevrachting worden gehouden en schepen die in eigendom zijn, en het ontbreken van een maximaal aantal tijd- en reischarterers.

7 Samenvatting, conclusie en aanbevelingen

7.1 Inleiding

In dit laatste hoofdstuk vat ik mijn onderzoek samen. Daarnaast zal ik in de conclusie mijn probleemstelling beantwoorden, waarbij ook mijn aanbevelingen nogmaals de revue passeren.

7.2 Samenvatting

Mijn onderzoek naar het level playing field binnen Europa op het gebied van de tonnageregelingen bestaat uit een aantal onderdelen. In het tweede hoofdstuk ben ik begonnen met de uiteenzetting van de communautaire richtsnoeren van de Commissie, daar zij de basis vormen van het level playing field en daarmee ook een model vormen voor het ontwerp van de diverse tonnageregelingen binnen Europa.

Hierbij heb ik in eerste instantie de voorwaarden opgenomen waaraan voldaan moet worden, voordat gesproken kan worden van staatssteun. Deze vier voorwaarden zijn dat het moet gaan om een steunmaatregel van de staat aan bepaalde ondernemingen, waarbij deze steunmaatregel bekostigd moet zijn met staatsmiddelen. Ik heb slechts kort bij de uitleg van deze voorwaarden stil gestaan, en mij bij de uitleg dus alleen beperkt tot de essentie.

Vervolgens ben ik uitgebreid ingegaan op de communautaire richtsnoeren betreffende de staatssteun voor het zeevervoer. De Commissie heeft namelijk geoordeeld dat de stimulering van de maritieme sector voldoet aan de vereiste om in beginsel aangemerkt te worden als staatssteun. Er zijn echter een aantal uitzonderingen voor wat betreft de staatssteun, waarbij de staatssteun wordt aangemerkt als goedgekeurde staatssteun. Ook de staatssteun voor de maritieme sector kan, als aan de voorwaarden van de richtsnoeren wordt voldaan, vallen onder deze uitzondering, waarbij er door de Commissie geoordeeld kan worden dat de steun verenigbaar is met de interne markt. Hierbij is het van belang dat de steun aan de maritieme sector aangemeld moet worden bij de Commissie, die op basis van de richtsnoeren een uitspraak zal doen over deze voorgenomen tonnageregeling. Om te voldoen aan de richtsnoeren moeten een aantal punten scherp in de gaten gehouden worden. De tonnageregeling moet namelijk als doel hebben om de schepen onder communautair vlag te houden en verder moet zij ervoor zorgen dat het concurrentievermogen van de Europese vloten op de mondiale zeevervoersmarkt bevorderd wordt. Om deze doelstellingen te verwezenlijken zijn er een aantal eisen waaraan de tonnageregeling moet voldoen. Zo moet er

in beginsel een binding zijn met een communautaire vlag, waarbij afwijking hiervan slechts in een beperkt aantal gevallen plaats mag vinden. Ook is van belang dat niet alle schepen onder de tonnageregeling mogen vallen, het moet hierbij namelijk gaan om schepen die gemaakt en bestemd zijn voor het vervoer van, in beginsel, goederen en personen over internationale wateren. Van belang hierbij is dat vervoer op binnenwateren expliciet uitgesloten is. Verder is vereist dat, indien voor toepassing van de tonnageregeling wordt gekozen, de tonnageregeling voor een periode van minimaal 10 jaren van toepassing is. Een andere, mijns inziens, belangrijke voorwaarden is ook dat de steun niet ten koste mag gaan van de economie van andere lidstaten en dat de steun beperkt moet worden tot hetgeen noodzakelijk is om het doel te verwezenlijken. Verder heeft de Commissie beslist dat een aantal schepen per definitie van toepassing van de tonnageregeling is uitgesloten, en zijn er voor de scheepsmanagementbedrijven specifieke regels op genomen. Tot slot geldt ook voor de sleep- en baggerboten dat zij onder voorwaarden de tonnageregeling toe mogen passen.

Daar alle tonnageregelingen ter goedkeuring aangeboden moeten worden aan de Commissie, en de Commissie een uitspraak doet op basis van de door haar opgestelde richtsnoeren, verwachtte ik in eerste instantie dat de tonnageregelingen binnen de Unie nagenoeg gelijk zouden (moeten) zijn of in ieder geval dat de Commissie consistente beslissingen maakt ten aanzien van bepaalde onderdelen die opgenomen zijn in de door de lidstaten aangeboden tonnageregelingen. Na bestudering, en dit blijkt verderop in het onderzoek meer, bleek echter dat de Commissie deze consistente lijn nogal eens laat varen, waardoor er op dit moment een mengelmoes aan tonnageregelingen binnen de Unie van kracht zijn.

Na de uiteenzetting van de richtsnoeren van de Unie, en dus de voorwaarden waaraan de verschillende tonnageregelingen moeten voldoen, heb ik in hoofdstuk 3 de Nederlandse tonnageregeling uitvoerig besproken. Ik heb dit gedaan omdat de Nederlandse tonnageregeling de basis vormt voor de vergelijking ten opzichte van de overige, door mij gekozen, tonnageregelingen. De tonnageregeling is een optionele regeling waarbij de belastingplichtige, indien hij aan de voorwaarden voldoet, ervoor kan kiezen om de winst uit scheepvaart op forfaitair vastgestelde wijze te bepalen. Hierbij is allereerst van belang dat indien de keuze voor toepassing wordt gemaakt, de tonnageregeling in beginsel voor een periode van tien jaren van toepassing is. Ten tweede dient opgemerkt te worden dat de belastingplichtige de keuze voor toepassing van de tonnageregeling moet maken in het boekjaar waarin er voor het eerst wordt voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de

tonnageregeling. Indien een boekjaar loopt van 1 januari t/m 31 december, en de belastingplichtige op 4 december voor het eerst aan de voorwaarden voldoet, betekent dit dat de beslistermijn op dit moment erg kort is. Wordt er niet voor gekozen om de tonnageregeling toe te passen, dan kan deze keuze pas herzien worden in het elfde boekjaar.

Na deze algemene bepalingen, heb ik ingezoomd op een aantal onderdelen uit de tonnageregeling zijnde het winstbegrip, het begrip kwalificerende schepen, de exploitatie van een schip, het vlagvereiste, de winstbepaling aan de hand van de tonnageregeling en de gevolgen van beëindiging van winstbepaling op basis van de tonnageregeling.

Ten aanzien van het winstbegrip geldt dat het moet gaan om winst uit zeescheepvaart. De winst uit binnenwateren wordt hiermee al buiten spel gezet. Onder winst uit zeescheepvaart valt de winst behaald met de exploitatie van een schip bestemd voor het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee, het vervoer van zaken of personen over zee ten behoeve van de exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen, de winst behaald met de exploitatie van een schip bestemd voor de exploratie van de zeebodem, het leggen van kabels dan wel pijpen op de zeebodem of het verrichten van takel- en heiwerkzaamheden op zee, de winst behaald met de exploitatie van een schip bestemd voor baggerwerkzaamheden op zee waarvan de jaarlijkse bedrijfstijd grotendeels uit zeevervoer bestaat of het verrichten van sleep- en hulpwerkzaamheden, en de winst behaald met de werkzaamheden die direct samenhang met de bovengenoemde vorm van exploitatie van een schip.

Vooraf deze laatste categorie is hierbij van belang, daar later in het onderzoek blijkt dat Nederland voor wat betreft deze categorie haar tonnageregeling nog uit kan breiden.

De exploitatievormen van een schip die onder de tonnageregeling zijn toegestaan, worden in dit hoofdstuk eveneens uiteengezet. Hierbij is vooral van belang dat het vlagvereiste, wat betekent dat het schip moet varen onder een Europese vlag, alleen geldt voor de schepen die in eigendom of rompbevrachting worden gehouden. Andere vormen van exploitatie die toe zijn gestaan zijn het verrichten van het technisch- en bemanningsbeheer en het in tijd- en reischarter houden van een schip. Het in rompbevrachting geven van een schip is hierbij uitgesloten van toepassing van de tonnageregeling. Verder geldt onder de Nederlandse tonnageregeling dat er geen maximum is opgenomen voor wat betreft het houden van tijd- en reischarters, zolang er maar ten minste één schip in eigendom of rompbevrachting wordt gehouden.

Van het vlagvereiste mag in een beperkt aantal gevallen worden afgeweken. De uitzondering is van toepassing indien het nettotonnage van onder de Europese vlag varende schepen in ieder geval 60% bestrijkt van het totale nettotonnage. Ook indien het nettotonnage van de onder de Europese vlag varende schepen niet is afgenomen ten opzichte van 17 januari 2004, behoeft een nieuw schip niet te voldoen aan het vlagvereiste. Tot slot mag ook van het vlagvereiste worden afgeweken indien dit bij ministeriële regeling is bepaald.

Maakt de belastingplichtige, die de keuze heeft, de keuze om de tonnageregeling toe te passen dan zijn de werkelijk gemaakte winsten en verliezen niet langer van belang. Aan de hand van het nettotonnage van een schip, wordt namelijk bepaald hoe hoog de in aanmerking te nemen winst is. Dit moet gedaan worden voor elke schip wat tot een vloot van de belastingplichtige behoort, waarna het nationale tarief van toepassing is. De winst die per 1000 nettoton per dag in aanmerking genomen moet worden, kent een degressief verloop, om op deze wijze rekening te houden met de verschillende winstgevendheid tussen zeeschepen. Voor de eerste 1000 nettoton moet €9,08 per dag in aanmerking genomen worden. Vervolgens daalt dit bedrag steeds verder tot, onder enge voorwaarden, €0,50 per 1000 nettoton per dag voor tonnages boven de 50.000. Voor scheepsmanagers, die het technische- en bemanningsbeheer verrichten, geldt voorts dat zij een korting van 75% van de normaliter in aanmerking te nemen winst krijgen.

Kiest een belastingplichtige er niet vanaf het begin voor om de scheepvaartonderneming onder de tonnageregeling te brengen, dan kunnen er stille en fiscale reserves aanwezig zijn in de activa die onderdeel uit zullen gaan maken van de tonnageregeling. Deze stille en fiscale reserves blijven buiten de heffing van belasting, voor zover zij de te verrekenen verliezen die aanwezig zijn op het moment direct voorafgaand aan de toepassing van de tonnageregeling overschrijden. Het bedrag van stille en fiscale reserves dat buiten beschouwing gelaten mag worden, wordt door de inspecteur bij beschikking vastgesteld. Indien namelijk de tienjaarstermijn van de tonnageregeling niet wordt uitgezeten, bijvoorbeeld door een duurzame inkrimping, dan zal er alsnog moeten worden afgerekend over deze stille en fiscale reserves.

Wordt de tienjaarstermijn wel uitgezeten, dan vervalt deze claim van de belastingdienst en zullen de activa, indien er niet nogmaals voor toepassing wordt gekozen, gewaardeerd worden op waarde in het economische verkeer. Dit betekent de facto dat het zo kan zijn dat bij het

verlaten van de tonnageregeling, alle stille en fiscale reserves die aan zijn gegroeid sinds het begin van de scheepvaartorganisatie, geacht worden belast te zijn onder de tonnageregeling. Hierbij is het niet van belang of deze waarde aangroei daadwerkelijk heeft plaatsgevonden in de periode dat de tonnageregeling van toepassing was.

Vindt er een verkoop van een tonnageactief plaats onder de tonnageregeling, dan zal dit niet leiden tot belastbare winst. De verkoop wordt namelijk geacht een direct samenhangende activiteit te zijn. Ook hierbij geldt dat er niet gekeken wordt naar de stille en fiscale reserves die op zijn gekomen in de periode voor toepassing van de tonnageregeling.

In hoofdstukken twee en drie is de basis gelegd voor de hoofdstukken vier en vijf. In hoofdstuk vier volgt namelijk de vergelijking van de Nederlandse tonnageregeling met vijf andere tonnageregeling, zijnde de Belgische, Britse, Noorse, Cypriotische en Maltese tonnageregeling. Deze tonnageregelingen zijn allemaal met een bepaald doel gekozen, en worden volgens een vaste volgorde vergeleken. Ook voor deze vijf tonnageregelingen geldt dat ik ze, net als de Nederlandse tonnageregeling, onderzocht heb op de eerder genoemde punten. De uitwerking hiervan is te vinden in de bijlagen. De vergelijking focust zich op een 16-tal punten te weten:

- indieningstermijn;
- groep kwalificerende belastingplichtigen;
- groep kwalificerende schepen;
- behandeling van sleep- en baggerboten;
- direct samenhangende werkzaamheden;
- beheerseis;
- scheepsmanagement;
- in rompbevrachting geven van schepen;
- behandeling van charterschepen;
- vlagvereiste;
- uitzondering vlagvereiste;
- te betalen belasting;
- te betalen belasting scheepsmanagementbedrijven;
- behandeling fiscale claims ingaan tonnageregeling;
- verliesverrekening;
- fiscale claims bij beëindiging tonnageregeling.

Ik heb in dit hoofdstuk puur en alleen de vergelijking gemaakt, waarbij ik nog geen aanbeveling heb gedaan. Dit omdat in het vijfde hoofdstuk het onderzoek van de Commissie naar de Maltese tonnageregeling, die door de Commissie te ruim wordt geacht, uiteen is gezet en op basis van dit onderzoek, en de conclusie die hieruit volgt, kan blijken dat bepaalde verruiming die op basis van de vergelijking in hoofdstuk vier mogelijk waren, toch geen doorgang kunnen vinden. Met andere woorden, indien bepaalde verruiming die mogelijk leken toch geen doorgang kunnen vinden, betekent dit mijns inziens dat de Commissie geen consistente lijn voert, aangezien alle door mij onderzochte tonnageregeling, op de Maltese tonnageregeling na, voor zijn gelegd aan de Commissie. Indien zij in het onderzoek naar de Maltese regeling dus wijst op punten die in eerdere tonnageregeling van andere lidstaten wel zijn goedgekeurd, is er mijns inziens geen level playing field binnen Europa. Uit de vergelijking in hoofdstuk vier blijkt dat Nederland vooral achter loopt op de overige lidstaten wat betreft de indieningstermijn en de in aanmerking te nemen winst. Ook de categorie kwalificerende schepen lijkt voor de overige lidstaten over het algemeen een stuk ruimer te zijn. Toch is de Nederlandse tonnageregeling op een aantal punten juist een stuk ruimer dan de andere tonnageregelingen, bijvoorbeeld wat betreft de vlageis en de behandeling van tijd- en reischarters. Ook blijkt de Maltese tonnageregeling veruit de gunstigste tonnageregeling te zijn.

In het vijfde hoofdstuk heb ik het onderzoek van de Commissie naar de Maltese, niet ter goedkeuring voorgelegde, tonnageregeling uiteengezet. Ook hierbij heb ik de focus gelegd op een aantal onderdelen, te weten:

- de groep kwalificerende schepen;
- sleep- en baggerboten;
- ondergeschikte activiteiten;
- te betalen tonnagebelasting;
- vlagvereiste en de uitzondering hierop;
- vrijstelling van heffing over meerwaarden bij verkoop van een schip;
- vrijstelling van heffing over meerwaarden en dividenden gerelateerd aan aandelen in scheepvaartorganisaties.

Voor wat betreft de groep kwalificerende schepen merkt de Commissie hierbij op dat in principe alleen de schepen die gebruikt worden voor maritiem transport onder de

tonnageregeling kunnen vallen. Hiertoe behoren onder voorwaarden ook de sleep- en baggerboten. Voor bepaalde activiteiten heeft de Commissie toegestaan dat zij onder de tonnageregeling mogen vallen, alhoewel zij misschien niet (of niet geheel) onder de definitie van maritiem transport vallen. Dit is het geval voor kabelleggers, pijpleggers, kranen en onderzoeksschepen. De Commissie merkt op dat inkomen dat voortkomt uit andere soorten schepen niet onderworpen kan zijn aan de tonnageregeling. Voor onder andere de kabelreparatie schepen, schepen die voorzien in het ondersteunen van duikwerkzaamheden, oliestimulatieschepen, survey schepen en mobiele platforms vraagt de Commissie zich af of zij wel onderworpen moet worden aan de tonnageregeling. Ook voor bepaalde activiteiten van cruiseschepen is de vraag of dergelijke schepen wel toegang tot de tonnageregeling mogen hebben. Dit is mijns inziens enigszins vreemd, aangezien voor bepaalde van bovengenoemde schepen geldt dat zij eerder, in de Britse en Cypriotische tonnageregeling, wel goed zijn gekeurd.

Een andere, mijns inziens vreemde, constatering van de Commissie betreft de vrijstelling van heffing over meerwaarden bij verkoop van een schip. De Commissie lijkt in het onderzoek te willen dat er compartimentering plaatsvindt van de stille en fiscale reserves bij verkoop van een tonnageactief. Dit betekent dat de hoogte van de stille en fiscale reserves direct voorafgaand aan de toepassing van de tonnageregeling vastgesteld moet worden. Bij verkoop van een actief onder de tonnageregeling zal het gedeelte van de al aanwezige stille en fiscale reserves vervolgens belast worden volgens de normale winstsystematiek, en de overige stille en fiscale reserves worden geacht te zijn belast onder de tonnageregeling. Dit is een voorwaarde die de Commissie nog niet eerder had aangevoerd, daar op dit moment alleen de Britse tonnageregeling een dergelijke constructie kent.

In het zesde hoofdstuk komen het tweede, derde, vierde en vijfde hoofdstuk samen. In dit hoofdstuk zijn namelijk de punten uit de vergelijking van hoofdstuk vier getoetst aan de richtlijnen en het onderzoek van de Commissie inzake de Maltese tonnageregeling. De zestien eerder genoemde punten zijn hierbij uitvoerig uiteengezet, en tegelijkertijd getoetst. Op basis hiervan kan ik een aantal aanbevelingen doen voor de Nederlandse tonnageregeling.

7.3 Conclusie & aanbeveling

Na de samenvatting volgt hier de beantwoording van mijn probleemstelling. Voor de volledigheid heb ik deze probleemstelling hier nogmaals opgenomen:

'Is er sprake van een level playing field op het gebied van de fiscale stimulering van maritiem transport van passagiers en vracht over zee binnen Europa en kan Nederland haar tonnageregeling, binnen de geschetste richtsnoeren, aantrekkelijker maken?'

Voor wat betreft het antwoord op het eerste deel van mijn probleemstelling, concludeer ik dat er op dit moment geen level playing field bestaat op het gebied van fiscale stimulering van het maritieme transport. Natuurlijk gelden de richtsnoeren zoals gepubliceerd door de Commissie voor alle Europese lidstaten, maar zoals blijkt uit mijn onderzoek past de Commissie deze eigen richtsnoeren niet consistent toe. Dit betekent mijns inziens dat de regels in beginsel voor iedereen hetzelfde zijn, maar dat uitleg van de Commissie voor deze regels niet voor iedere lidstaat gelijk zijn.

De twee opmerkelijkste punten uit het onderzoek van de Commissie naar de Maltese regeling betreffen hierbij de groep kwalificerende schepen en de behandeling van meerwaarden bij verkoop van een tonnageactief. Zoals ik eerder uiteenzette, lijkt de Commissie in het onderzoek naar de Maltese regeling schepen die zij eerder voor de Cypriotische regeling goedkeurde, nu aan een onderzoek te onderwerpen. Dit is vreemd, aangezien lidstaten er op mogen vertrouwen dat de regeling, indien zij goed is gekeurd door de Commissie, geen verboden staatssteun vormt. Ook wat betreft de behandeling van de meerwaarden bij verkoop komt de Commissie bij het Maltese onderzoek, mijns inziens uit het niets, met het feit dat er compartimentering plaats dient te vinden van deze meerwaarden indien de meerwaarden mede ontstaan zijn in de periode die voorafging aan de toepassing van de tonnageregeling.

Wellicht dat het ook zo lijkt te zijn dat de Commissie geen consistente lijn hanteert wat betreft de behandeling van tijd- en reischarterers, daar de Nederlandse tonnageregeling geen eis stelt maar de Commissie dit bij andere tonnageregelingen wel doet. Hierbij dient echter opgemerkt te worden dat de Nederlandse tonnageregeling een maximum aan tijd- en reischarterers, zoals

de Commissie dit voorschrijft, voorheen wel hanteerde, en de wijziging niet heeft voorgelegd aan de Commissie.

Een ander punt, en hier is naar mijn weten geen wijziging in geweest, waar de Commissie geen consistent beleid voert lijkt de vlageis te zijn. Dit is, echter, ten gunste van de Nederlandse tonnageregeling. Immers de Nederlandse tonnageregeling schrijft deze eis alleen voor aan schepen die in rompbevrachting of (mede-)eigendom worden gehouden, en niet voor de overige exploitatievormen. Naar mijn weten heeft de Nederlandse tonnageregeling een dergelijke vlageis voor de overige exploitatievormen nooit gehanteerd, terwijl de Commissie deze eis bij andere tonnageregelingen wel hanteert. Ook hier lijkt derhalve een eenzijdig beleid te ontbreken.

Het tweede deel van mijn onderzoeksvraag betreft de mogelijke uitbreiding van de Nederlandse tonnageregeling, waaruit ook gelijk mijn aanbevelingen voortvloeien. De Nederlandse tonnageregeling kan mijns inziens op een aantal punten aantrekkelijker gemaakt worden, zonder dat zij de regels vanuit de Commissie overtreedt. Zo kan zij haar indieningstermijn vergroten, waardoor belastingplichtige per boekjaar de keuze voor het toepassen van de tonnageregeling kunnen maken. Is de keuze gemaakt, dan is hij echter wel voor een periode van tien jaren van toepassing om in lijn te blijven met de regels van de Commissie.

Ook kan de groep kwalificerende schepen wellicht verruimd worden, waarbij het mijns inziens wel afhankelijk is van de 'uitslag' van het onderzoek van de Commissie naar de Maltese tonnageregeling. Op basis van de Cypriotische tonnageregeling, die goedgekeurd is, kunnen immers ook seismische schepen e.d. onder de tonnageregeling vallen. Maar de Commissie lijkt deze eerdere goedkeuring in het onderzoek naar de Maltese tonnageregeling als het ware terug te nemen.

De Commissie schrijft een winstsplitsing voor bij baggerboten, maar lijkt dit voor sleepboten niet te doen. Vandaar dat deze bepaling in principe uit de Nederlandse tonnageregeling gehaald kan worden. De Cypriotische tonnageregeling kent een dergelijke winstsplitsing bij sleepboten eveneens niet en in het onderzoek van de Commissie naar Malta wordt deze winstsplitsingseis niet genoemd.

Nederland lijkt op dit moment een erg beperkte categorie direct samenhangende werkzaamheden te hanteren. Mijns inziens zouden de verhuur van containers, de verkoop van tickets en opbrengsten uit kortetermijnbeleggingsproducten eveneens onder de tonnageregeling kunnen vallen.

Voor wat betreft scheepsmanagement schrijft de Nederlandse tonnageregeling nu voor dat zowel het technisch- als het bemanningsbeheer verricht moet worden. Op basis van de richtsnoeren uit 2009, kan echter geconcludeerd worden dat het uitoefenen van één van beide beheersvormen voldoende is zodat ook op dit punt verruiming mogelijk is.

Op dit moment is het in rompbevrachting geven van schepen onder de Nederlandse tonnageregeling niet mogelijk. Onder de Britse tonnageregeling is echter goedgekeurd dat het in rompbevrachting geven van schepen onder voorwaarden toch nog leidt tot een kwalificerende vorm van exploitatie, zodat ook de Nederlandse tonnageregeling op dit punt uitgebreid kan worden. Hierbij kunnen er echter wel gevolgen zijn met betrekking tot de deelnemingsvrijstelling.

De in aanmerking te nemen forfaitair winst onder de Nederlandse tonnageregeling is de hoogste winst van de door mij onderzochte lidstaten. Dit betekent echter niet dat de te betalen belasting ook het hoogst is, daar het nationale tarief van toepassing is op deze forfaitaire winst. Aangezien ik denk dat de te betalen belasting uiteindelijk een grote ‘trigger’ is voor het al dan kiezen van een bepaalde lidstaat, ben ik van mening dat Nederland een grote slag kan slaan wat dit punt betreft.

Er zijn echter ook een aantal punten waarop de Nederlandse tonnageregeling mijns inziens op dit moment te ruim en niet in lijn met de richtsnoeren is. Behalve de eerdere genoemde niet bestaande vlageis voor bepaalde exploitatievormen, betreft dit ook het feit dat de Nederlandse tonnageregeling geen maximum meer hanteert voor het aantal schepen dat in tijd- en reischarter gehouden mag worden en het feit dat in de Nederlandse tonnageregeling een aantal keren is opgenomen dat bij ministeriële regeling het een en ander bepaald kan worden. Dit ziet vooral op de uitzondering bij het vlagvereiste, maar ook bij de categorie direct samenhangende werkzaamheden. In het onderzoek naar de Maltese tonnageregeling, merkt de Commissie meer dan eens op dat zij dergelijke regeling niet waardeert omdat hierdoor grote bevoegdheid wordt neergelegd bij de nationale instanties.

Ook de behandeling van fiscale claims lijkt, afgaande op het onderzoek naar de Maltese tonnageregeling, niet langer in lijn te liggen met de richtsnoeren. Hierbij merk ik wel op dat dit afhankelijk is van de uitslag van dit onderzoek van de Commissie.

Mijn aanbevelingen voor de Nederlandse tonnageregeling zijn dan ook de volgende, te weten:

- het verruimen van de indieningstermijn;
- het vergroten van de groep kwalificerende schepen;
- geen winstsplitsing meer voor sleepboten;
- een grotere categorie direct samenhangende werkzaamheden;
- schrappen van de zinsnede ‘tenzij anders is bepaald bij ministeriële regeling’;
- vervangen van technisch- en bemanningsbeheer naar technisch- of bemanningsbeheer;
- vlageis invoeren voor alle exploitatievormen;
- de in aanmerking te nemen winst verlagen;
- onder voorwaarden het in rompbevrachting geven ook toestaan;
- een maximum aantal schepen in tijd- en reischarter hanteren.

Mijn aanbevelingen voor de Nederlandse tonnageregeling komen eigenlijk neer op het feit dat de commissie een eenduidig en consistent beleid moet vormen, zodat binnen de EU/EER een level-playing field ontstaat.

Bijlage 1 Overzicht van het in Europa geregistreerde tonnage

Tabel 1. Overzicht van de in Europa geregistreerde tonnage (x 1000) per vlag incl. percentage van het totale tonnage in de Wereld (*) en het Europese tonnage ()²¹⁸**

Vlagland	Jaar		
	2005	2010	2012
Belgie	6.815 *(0,75%) **(2,90%)	6.575 *(0,52%) **(2,23%)	6.663 *(0,43%) **(2,04%)
Cyprus	34.180 *(3,76%) **(14,54%)	31.305 *(2,45%) **(11,43%)	32.986 *(2,15%) **(10,88%)
Malta	36.101 *(3,98%) **(15,35%)	56.156 *(4,40%) **(19,06%)	71.287 *(4,64%) **(21,80%)
Nederland	7.940 *(0,87%) **(3,38%)	7.252 *(0,57%) **(2,46%)	8.279 *(0,54%) **(2,53%)
Noorwegen	24.243 *(2,67%) **(10,31%)	20.811 *(1,63%) **(7,10%)	19.774 *(1,29%) **(6,05%)
Verenigd Koninkrijk	23.161 *(2,55%) **(9,85%)	36.887 *(2,89%) **(12,52%)	43.770 *(2,85%) **(13,86%)

²¹⁸ Gegevens verkregen uit de UNCTAD database. De berekening van de percentages e.d. heb ik echter zelf gedaan.

Tabel 2. Overzicht van de in Europa geregistreerde vloot per vlag incl. percentage van de Wereldvloot(*) en Europese vloot()²¹⁹**

Vlagland	2011	2012
België	235 *(1,28) **(0,28)	245 *(1,35) **(0,23)
Cyprus	1.014 *(5,53) **(0,98)	1.022 *(5,65) **(0,98)
Malta	1.724 *(9,39) **(1,67)	1.815 *(10,03) **(1,74)
Nederland	1.302 *(7,09) **(1,93)	1.382 *(7,64) **(1,92)
Noorwegen	1.995 *(10,87) **(1,93)	2.004 (11,07) **(1,92)
Verenigd Koninkrijk	2.331 *(12,70) **(2,25)	2.375 *(13,13) **(2,28)
Europa	18.351	18.095 ***(-1,40)
Wereld	103.392	104.305 ***(-0,88)

*** Afname/toename ten opzichte van vorig jaar

²¹⁹ Gegevens verkregen uit de UNCTAD database. De berekening van de percentages e.d. heb ik echter zelf gedaan.

Bijlage 2 Belgische tonnageregeling

België kent vanaf 2003 een tonnageregeling. Ze voerde een dergelijke fiscale maatregel voor de zeescheepvaart in omdat dit bij zou dragen aan de werkgelegenheid, het investeringsklimaat, de controle over de kwaliteit, tewerkstelling, de arbeidsvoorwaarden aan boord van de schepen en het imago van België. Tot slot zou invoering van een dergelijke regeling ten gunste komen van de maritieme opleidingen en de publieke- en private dienstverlening.²²⁰

Omdat, zoals besproken in hoofdstuk 2, dergelijke maatregelen door de Commissie gezien (kunnen) worden als staatssteun, heeft België de tonnageregeling ter goedkeuring aangeboden bij de Commissie. Bij beschikking van 19 maart 2003 heeft de Commissie besloten akkoord te gaan met de neergelegde tonnageregeling, omdat zij deze regeling verenigbaar acht met de gemeenschappelijke markt.²²¹ Wel werd een formele onderzoeksprocedure gestart door de Commissie ten aanzien van de toepassing van het tarief van €0,05 per schijf per 100 nettoton boven 40.000 ton, de voorziene belastingaftrek van 50% voor schepen van minder dan vijf jaar oud alsmede de belastingaftrek voor schepen tussen de vijf en tien jaar oud en het in aftrek kunnen brengen van verliezen uit het belastbare tijdperk van de andere divisies dan de zeescheepvaartdivisie van de forfaitair vastgestelde winst. Naar aanleiding van dit onderzoek, en de eindconclusie die werd gegeven op 30 juni 2004²²², werd het tarief dat van toepassing was op de schijf boven de 40.000 nettoton €0,05, onder de voorwaarde dat de betrokken schepen nieuw zijn of anders ten minste gedurende de laatste vijf jaren onder de vlag van een derde land geregistreerd waren, ging de oorspronkelijk ingestelde belastingaftrek voor schepen tot tien jaren oud niet door en kan men verliezen van het belastbaar tijdperk van de andere divisies dan de zeescheepvaartdivisie niet aftrekken van de forfaitair vastgestelde winst.

De Belgische variant van de tonnageregeling kan, evenals bij de hiervoor besproken Nederlandse tonnageregeling, toegepast worden door binnenlandse vennootschappen en Belgische vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen. IB-ondernemingen kunnen de regeling echter, in tegenstelling tot hetgeen in Nederland geldt, niet toepassen.

²²⁰ Zie Fiscale Wet Scheepvaart, 31 december 2004, MvT, Titel XI.

²²¹ Zie Beschikking van de Commissie van 19 maart 2003 – Steunmaatregel C 20/03 (ex N 433/02). Publicatieblad van de Unie – nr. C 145/4.

²²² Zie Beschikking van de Commissie van 30 juni 2004 – Steunmaatregel C(2004)2040 fin).

De tonnageregeling treedt in werking met ingang van het boekjaar dat volgt op het boekjaar waarin het verzoek werd ingediend en kent een looptijd van tien jaren.²²³ De regeling kan tot drie maanden voordat de laatste belastbare periode verstrijkt, worden opgezegd. Wordt de regeling niet opgezegd, dan wordt hij stilzwijgend verlengd voor weer tien kalenderjaren.²²⁴ Indien het verzoek voor toepassing van de tonnageregeling door een belastingplichtige is gedaan, en wordt ingewilligd, wordt de winst niet meer bepaald aan de hand van de normale winstbepalingsystematiek maar op forfaitaire wijze. De in aanmerking te nemen winst wordt vastgesteld op basis van het tonnage van de zeeschepen waarmee die tonnagewinst wordt behaald.²²⁵

Winstbegrip in de tonnageregeling

De tonnageregeling is alleen van toepassing op de door de belastingplichtige behaalde winst uit zeescheepvaart. Onder winst uit zeescheepvaart wordt het volgende verstaan:

-de winst uit exploitatie van een zeeschip varend onder de vlag van een Lidstaat van de Unie voor het vervoer van goederen of personen alsmede alle activiteiten die direct samenhangen met deze exploitatie:

- op internationale zeeroutes;
- op routes van en naar installaties op zee bestemd voor de exploratie of exploitatie;
- de winst uit exploitatie van een zeeschip varend onder Belgische vlag voor het vervoer van opgebaggerd materiaal over volle zee uit exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen op zee wanneer de werkzaamheden van dat zeeschip voor meer dan 50% van de bedrijfstijd tijdens het belastbaar tijdperk bestaat uit het vervoer van zulk opgebaggerd materiaal over volle zee;
- winst uit exploitatie van een zeeschip varend onder Belgische vlag wanneer meer dan 50% van de door dat zeeschip werkelijk verrichte activiteit tijdens het belastbaar tijdperk bestaat uit het verrichten van sleepvaart op volle zee die als zeevervoer kan worden aangemerkt.²²⁶

Bij het oorspronkelijk wetsvoorstel werden tevens de direct samenhangende activiteiten opgenomen. De Commissie verzocht hierbij de Belgische autoriteiten om een limitatieve

²²³ Art. 118 Programmawet 2/8/2002 (B.S. 29/08/2002 Ed. 2).

²²⁴ Art. 118 Programmawet 2/8/2002 (B.S. 29/08/2002 Ed. 2).

²²⁵ Art. 116 Programmawet 2/8/2002 (B.S. 29/08/2002 Ed. 2).

²²⁶ Art. 115 lid 2 paragraaf 1 Programmawet 2/8/2002 (B.S. 29/08/2002 Ed. 2).

opsomming te geven van hetgeen verstaan zou moeten worden onder *direct samenhangende activiteiten*. Met beschikking van 19 maart 2003 besloot de Commissie om een aantal van deze punten aan een formele onderzoeksprocedure te onderwerpen. De Commissie besloot, in haar beschikking van 30 juni 2004 en in haar mededeling van 10 juni 2005, een aantal van de door België opgegeven punten te verwerpen, en een aantal punten in aanmerking te nemen. Vandaar dat in België nu onder direct samenhangende activiteiten onder andere de volgende aspecten worden verstaan:

- korte termijnbeleggingsinkomsten, voor zover zij overeenkomen met de opbrengst van gewone kasmiddelen van de ondernemingen welke uit kwalificerende activiteiten zijn verkregen;
- reclame en marketing, voor zover dit overeenkomt met de verkoop van reclameruimte aan boord van de kwalificerende schepen;
- scheepsmakelaaractiviteiten voor rekening van eigen schepen;
- vervreemding van bedrijfseigendommen die bedoeld zijn voor het maritieme transport.

Het voor eigen rekening laden en lossen van de geëxploiteerde schepen kan tevens worden beschouwd als een activiteit die rechtstreeks samenhangt met zeevervoer.

Voor ontvangen rente/betaalde rente geldt voorts dat zij onder de tonnageregeling valt, indien zij kunnen worden aangemerkt als korte termijn²²⁷ beleggingen.

Met de winst uit exploitatie van een zeeschip varend onder Belgisch vlag voor het vervoer van opgebaggerd materiaal over volle zee uit exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen, worden de baggerschepen bedoeld. In principe komen, overeenkomstig de richtsnoeren, baggeractiviteiten niet in aanmerking voor de goedkeuring van staatssteun. Zoals in Nederland het geval is, mag de regeling echter wel worden toegepast op baggerschepen waarvan de werkzaamheden voor meer dan 50% van de jaarlijkse bedrijfstijd uit zeevervoer bestaan. Met zeevervoer wordt hier het opgebaggerd materiaal over volle zee bedoeld, en dan alleen voor dergelijke vervoerswerkzaamheden. Alleen baggeraars die in België geregistreerd zijn, komen in aanmerking. Het verwijderen of baggeren an sich komt niet in aanmerking voor goedkeuring van staatssteun, het gaat hierbij alleen om de vervoerswerkzaamheden.²²⁸

²²⁷ Hiermee lijkt een periode van een jaar te worden bedoeld, maar dit kan ook langer zijn. Zie ook D. van Sprundel en K. Dans, 'To tax or not to tax' vallen rente-inkomsten onder het tonnageregime?, *WFR* 2011/593.

²²⁸ Zie Fiscale Wet Scheepvaart, 31 december 2004, Memorie van toelichting, Titel XI, Hoofdstuk 1.

Van de Reep²²⁹ (2011) merkt hierover op dat de Belgische wettekst zo geformuleerd lijkt te zijn, dat het volledige resultaat van de baggerschepen onder de tonnageregeling valt. Ik deel deze mening echter niet, daar in de Memorie van toelichting is gezegd dat het verwijderen of baggeren zelf niet in aanmerking komt voor goedkeuring van staatssteun, en het hierbij dus alleen over de vervoerswerkzaamheden gaat. Wel deel ik de mening dat de bewoording enigszins vreemd in de Belgische wettekst is opgenomen.

Met het derde punt wordt de sleepvaart bedoeld. Een verschil hierbij ten opzichte van Nederland is dat hulpdiensten in België niet worden genoemd. Verder geldt, net als dat dit voor baggerschepen geldt, tevens voor sleepvaartboten dat de activiteiten voor meer dan 50% het slepen van zeevervoer moet zijn. Sleepwerkzaamheden die in havens worden uitgevoerd of waarbij schepen met een eigen voortstuwing worden geholpen om een haven te bereiken, vallen niet onder zeevervoer.²³⁰

Voor verbindingsschepen of stand-by en supply vessels gebruikt voor het vervoer van lading of passagiers over internationale zeeroutes voor de offshore-industrie geldt dat zij eveneens in aanmerking komen voor toepassing van de tonnageregeling.²³¹

Exploitatie van een kwalificerend schip

Uit bovenstaande blijkt dat de term exploitatie van een schip van belang is. Van de exploitatie van een zeeschip is sprake wanneer:

- de belastingplichtige eigenaar, mede-eigenaar of rompbevrachter is van een zeeschip dat in belangrijke mate in België wordt beheerd en dat hij zelf niet in rompbevrachting heeft gegeven of;
- de belastingplichtige in België hoofdzakelijk het commerciële beheer van een zeeschip verricht voor een andere belastingplichtige, mits het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen waarvoor hij dit commerciële beheer kleiner is dan driemaal het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen waarvan hij (mede)eigenaar is of die hij in rompbevrachting houdt, waarbij zeeschepen in mede-eigendom voor hun volledige tonnenmaat meetellen indien de mede-eigendom ten minste 5% is;

²²⁹ Zie L. van Reep, Tonnageregeling- een rechtsvergelijkend onderzoek, *TVR* 2011/5.

²³⁰ Zie Fiscale Wet Scheepvaart, 31 december 2004, Memorie van toelichting, Titel XI, Hoofdstuk 1.

²³¹ Zie Fiscale Wet Scheepvaart, 31 december 2004, Memorie van toelichting, Titel XI, Hoofdstuk 1.

-de belastingplichtige in België een zeeschip of tijd- of reischarter houdt, mits het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen die hij in tijd- of reischarter houdt lager is dan driemaal het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen waarvan hij (mede)eigenaar is of die hij in rompbevrachting houdt, waarbij zeeschepen in mede-eigendom voor hun volledige tonnenmaat meetellen indien die mede-eigendom ten minste 5% is.²³²

De definities van de Belgische tonnageregeling komen grotendeels overeen met de definities zoals gebruikt voor de Nederlandse tonnageregeling. Wel is er in de memorie van toelichting bij de Fiscale wet zeescheepvaart op een aantal begrippen een extra toelichting gegeven.

Zo geldt dat onder ‘beheer’ men de verantwoordelijkheid over onder meer de volgende, niet beperkende lijst, van activiteiten verstaat:

- het afsluiten van overeenkomsten in verband met het schip²³³;
- het zorgen voor de scheepsbevoorrading²³⁴;
- het verzekeren van technisch onderhoud van het schip²³⁵;
- het afsluiten van verzekeringsovereenkomsten;
- het voeren van de boekhouding;
- het vervullen van administratieve formaliteiten;
- het aanstellen van kapiteins.²³⁶

Voor het begrip ‘in belangrijke mate’ verstaat men in de Belgische tonnageregeling dat de belastingplichtige een meerderheid van deze activiteiten verricht of laat verrichten. Hier zien we een verschil opkomen met de Nederlandse tonnageregeling, waar geldt dat met in ‘belangrijke mate’ 30% wordt bedoeld.

Een ander verschil ten opzichte van het begrip exploitatie zoals we dat in Nederland kennen, houdt verband met het vereiste voor tijd- en reischarters. In België geldt namelijk het vereiste dat het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen in tijd- of reischarter lager moet

²³² Art. 115 lid 2 paragraaf 2 Programmawet 2/8/2002 (B.S. 29/08/2002 Ed. 2). De Nederlandse tonnageregeling kende tot 2006 ook een dergelijke bepaling waarbij jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen waarvoor hij dit commerciële beheer kleiner moest zijn dan driemaal het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen die hij in (mede) eigendom of rompbevrachting had. In de parlementaire geschiedenis is echter aangegeven dat deze ratio, na de richtsnoeren van de Commissie, geen toegevoegde waarde meer hadden.

²³³ M.a.w. strategisch beheer.

²³⁴ M.a.w. commerciële beheer.

²³⁵ M.a.w. technisch-nautisch beheer.

²³⁶ M.a.w. het bemanningsbeheer.

zijn dan drie maal het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen waarvan de belastingplichtige (mede-)eigenaar is of welke door de vennootschap in rompbevrachting worden gehouden.

Beheer van een zeeschip voor rekening van derden kan eveneens kwalificeren voor toepassing van de tonnageregeling.²³⁷ Met beheer voor rekening van derden worden scheepsmanagementcontracten bedoeld. Bij scheepsmanagement worden contractueel één of meerdere diensten (aan boord of aan wal) door een vennootschap andere dan de scheepseigenaar aangeboden. Het gaat hierbij over het algemeen over het beheer van bemanning, certificatie, training en het technisch beheer van schepen.²³⁸ De scheepsmanagementactiviteiten vallen alleen onder de tonnageregeling indien zowel het technisch- als het bemanningsbeheer wordt verzorgd.²³⁹ Een extra vereiste is dat de regeling alleen toegepast mag worden indien ten minste 75% van het aantal voor derden beheerde zeeschepen ingeschreven is in het Belgisch scheepsregister. Ook mogen de ondernemingen die van deze regeling gebruik willen maken uitsluitend het beheer van zeeschepen als activiteit hebben. Een divisie aanbrengen kan, zoals dit voor andere soorten beheer wel geldt, dus niet.

Een verschil ten opzichte van de Nederlandse tonnageregeling is dat er minimaal 75% van de gemanagede schepen ingeschreven moeten staan in het Belgische scheepsregister, wat betekent dat zij moeten varen onder de Belgische vlag. Dit is een engere eis dan de Nederlandse tonnageregeling voorschrijft.

Verder zijn er een aantal schepen die niet onder de tonnageregeling vallen, namelijk de kabelleggers, pijpleggers, duikondersteuningsschepen, oceanografische onderzoeksschepen, kraanschepen en drijvende blokken.²⁴⁰

²³⁷ Tegen dit onderdeel werd in beginsel evenwel een onderzoek gestart door de Commissie, waarna deze bepaling niet in de oorspronkelijke wet is opgenomen. De beschikking van 30 juni 2004 van de Commissie bepaalde onder meer dat de forfaitaire winstvaststelling op basis van de tonnage ten gunste van de beheerders van schepen voor rekening van derden onder voorwaarde wel verenigbaar is met de gemeenschappelijke markt. Waardoor deze bepaling op een later tijdstip alsnog in de wet opgenomen is.

²³⁸ M.a.w. het bemanningsbeheer en het technisch-nautische beheer.

²³⁹ Dit is ook verplicht op basis van de richtsnoeren van de Commissie. Zie Mededeling van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagementbedrijven, zie C 132/6.

²⁴⁰ Zie Fiscale Wet Scheepvaart, 31 december 2004, MvT, Titel XI.

Vlagvereiste Europese Unie of Europese Economische Ruimte

Vanwege de richtsnoeren van de Commissie geldt het vlagvereiste tevens in België. Zo moet het schip, voordat de tonnageregeling toegepast kan worden, in principe varen onder de vlag van een lidstaat van de Unie. Zoals eerder al is opgemerkt bestaan hierop een aantal uitzonderingen. In de Nederlandse tonnageregeling zie je dat deze uitzonderingen niet één-op-één overgenomen zijn vanuit de richtsnoeren c.q. dat er niet direct verwezen wordt naar de uitzonderingen zoals deze opgenomen zijn onder punt 3.1., achtste en negende lid van de Mededeling C(2004) 43 van de Commissie, maar dat deze in eigen bewoording opgenomen zijn. Voor de Belgische tonnageregeling geldt deze directe koppeling echter wel.

Voor zowel baggerschepen als sleepboten geldt dat er geen afwijking van het vlagvereiste mogelijk is. Hierbij geldt namelijk dat zij moeten varen onder de Belgische vlag. Je ziet hierbij een verschil ten opzichte van de Nederlandse tonnageregeling. Ook daar geldt dat de bagger- en sleepschepen geen aanspraak kunnen maken op de uitzondering van de vlagvereiste, maar zij mogen wel de vlag varen van een van de lidstaten van de Unie of de Europese Economische Ruimte. De Belgische regeling is op dit punt dus enger dan de Nederlandse regeling.

De vraag is echter of hetgeen in de Belgische regeling is opgenomen Europees gezien wel houdbaar is in verhouding tot de verkeersvrijheden die binnen de Unie gelden. Dit omdat een vergelijkbare buitenlands belastingplichtige anders wordt behandeld dan een binnenlands belastingplichtige. Om dit te kunnen beoordelen maakt het HvJ EU gebruik van een beslisboom waarbij er onder andere gekeken wordt naar het feit of er toegang is tot het VwEU²⁴¹, of sprake is van een discriminatie/belemmering²⁴², of er sprake is van rechtvaardiging, of de maatregel proportioneel is en of de maatregel noodzakelijk is.²⁴³

Winstbepaling bij toepassing van de tonnageregeling

Op het moment dat de tonnageregeling van toepassing is, doet de werkelijk behaalde winst van een scheepvaart onderneming er niet meer toe, en wordt de winst forfaitair bepaald aan de

²⁴¹ Rechtspersonen moeten hierbij in ieder gevallen binnen de werkingssfeer van het EU-recht vallen, en moeten naar het recht van een EU-lidstaat zijn opgericht, verder moet het een grensoverschrijdende situatie betreffen. Zie ook J.J.A.M. Korving, *Europees belastingrecht*, SDU 2011, p. 29/30.

²⁴² Er is sprake van discriminatie als twee dezelfde situatie verschillend worden behandeld of als twee verschillende situaties hetzelfde worden behandeld. Een binnenlandse en een grensoverschrijdende situatie worden hierbij met elkaar vergeleken. Bij een belemmering maakt de nationale wettelijke bepaling geen onderscheid op grond van een onderscheid criterium, maar heeft wel een vergelijkbaar effect.

²⁴³ Deze analyse geheel doorlopen zou waarschijnlijk een scriptie an sich op kunnen leveren. Vandaar dat ik hier volsta met het feit dat ik betwijfel of de huidige Belgische regeling wel houdbaar is.

hand van het tonnage.²⁴⁴ De winst die per schip, per dag en per 100 nettoton in acht wordt genomen kent een degressief verloop. De reden voor dit degressieve verloop is dezelfde reden als in Nederland geldt, namelijk dat op deze wijze geprobeerd wordt rekening te houden met het verschil in winstgevendheid tussen de verschillende typen zeeschepen.²⁴⁵ De winst die per 100 netto ton per dag in aanmerking genomen moet worden, is als volgt²⁴⁶:

Netto tonnage	Winst per 100 nettoton per dag
0-1.000	€1,-
1.001-10.000	€0,60,-
10.001-20.000	€0,40
20.001-40.000	€0,20
>40.000	€0,05 ²⁴⁷

Op het moment dat de belastingplichtige er niet vanaf het begin voor heeft gekozen de tonnageregeling toe te passen is het denkbaar dat de tonnage-activa fiscale of stille reserves bevatten. Indien dit inderdaad het geval is, zullen deze waarden geacht worden begrepen te zijn in de forfaitair vastgestelde winst.²⁴⁸

Verder kunnen er verrekenbare verliezen open staan op het moment dat de tonnageregeling van toepassing wordt. Deze verliezen kunnen niet af worden getrokken van de forfaitair vastgestelde winst, maar kunnen wel in aftrek worden gebracht op het moment dat de tonnageregeling niet meer van toepassing is.²⁴⁹

In België wordt aan bestaande vennootschappen de mogelijkheid geboden om voor een apart gecreëerde divisie zeescheepvaart te opteren voor het stelsel van vaststelling aan de hand van de tonnage. Om als divisie aangemerkt te worden is het noodzakelijk dat zij een bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid vormt. Verder dient:

- per divisie een afzonderlijk stel rekeningen te worden gehouden;

²⁴⁴ Voor de uitleg van het begrip tonnage zie onder 2.2.4.

²⁴⁵ Zie Fiscale Wet Scheepvaart, 31 december 2002, MvT, Titel V.

²⁴⁶ Art. 119 Programmawet 2/8/2002 (B.S. 29/08/2002 Ed. 2).

²⁴⁷ Dit laagste tarief is echter alleen van toepassing indien schepen in nieuwe staat zijn verkregen, indien zij minder dan vijf jaar oud zijn en vanaf de oplevering gedurende de gehele periode onmiddellijk voorafgaand aan het moment waarop de tonnageregeling van toepassing wordt onder de vlag van een land dat geen lidstaat is van de Unie is geregistreerd, of op zeeschepen die ten minste vijf jaar oud zijn en die gedurende de vijf jaar onmiddellijk voorafgaand aan het moment waarop de tonnageregeling van toepassing is onder de vlag van een land dat geen lidstaat van de Unie is, geregistreerd was.

²⁴⁸ Art. 119 paragraaf 1 Programmawet 2/8/2002 (B.S. 29/08/2002 Ed. 2).

²⁴⁹ Art. 120 Programmawet 2/8/2002 (B.S. 29/08/2002 Ed. 2). Zoals eerder al aangegeven was het oorspronkelijk het idee dat reguliere verliezen afgetrokken zouden mogen worden van de forfaitair vastgestelde winst.

- elke divisie, wat betreft haar eigen activiteiten, onder haar divisie-benaming naar buiten te treden;
- elke divisie te beschikken over een afzonderlijke personeelslijst voor het personeel dat in die afdeling wordt tewerkgesteld;
- elke kost toegeschreven te worden aan een bepaalde divisie, enkel de kosten die niet op duidelijk wijze kunnen worden toegeschreven aan een bepaalde divisie kunnen gemeenschappelijk worden beschouwd;
- tussen de verschillende divisies dient enkel een doorrekening te gebeuren in het geval het gemeenschappelijk kosten betreft.

Het betreft hier feitelijk de splitsing die in Nederland tevens verplicht is tussen activiteiten die wel en die niet geschaard kunnen worden onder de tonnageregeling.

Beëindiging van winstbepaling op basis van de tonnageregeling

Nadat voor de tonnageregeling is gekozen, is deze van toepassing voor een periode van tien jaar. Mocht men binnen deze tien jaren echter de activiteiten stop zetten, dan wordt de belastbare winst als volgt vastgesteld. Tot het moment waarop de activiteiten stop worden gezet, wordt de winst bepaald aan de hand van de bedragen zoals deze normaliter gelden. De tonnageregeling geldt dus onverkort. Vanaf de stopzetting van het stelsel zullen de gewone regels van de vennootschapsbelasting gaan gelden, waarbij de stille reserves die op zijn gekomen tijdens de tonnageregeling, geacht worden belast te zijn. Je ziet hier dus een duidelijk verschil met de Nederlandse tonnageregeling, waarbij een berekening gemaakt dient te worden en wellicht een deel van de stille en fiscale reserves alsnog belast dienen te worden tegen het reguliere tarief.

De meerwaarde die wordt gerealiseerd op het moment dat het schip wordt verkocht, valt nog binnen de forfaitaire vaststelling van de winst zodat je deze meerwaarde als zodanig niet terug ziet.²⁵⁰

Conclusie

De Belgische tonnageregeling komt in de basis overeen met de Nederlandse tonnageregeling. Immers ook de Belgische tonnageregeling kent een lock-in periode van tien jaren, eenzelfde soort kwalificerende groep schepen en ongeveer eenzelfde behandeling van sleep- en

²⁵⁰ Teneinde discriminatie tussen degene die wel en die niet kiezen voor toepassing van de tonnageregeling te voorkomen, voorziet de Belgische wetgeving, onder voorwaarden, in een vrijstelling van meerwaarden op zeeschepen voor degene die de tonnageregeling niet heeft toegepast. Zie art. 122 Programmawet 2/8/2002 (B.S. 29/08/2002 Ed.2).

baggerboten. Verschillen bestaan er echter ook. Deze komen onder andere terug in het indieningsmoment, de omvang van de direct samenhangende werkzaamheden, de uitzondering op het vlagvereiste en de behandeling van fiscale claims bij toepassing van de tonnageregeling. Op sommige van deze punten is de Nederlandse tonnageregeling ruimer, terwijl zij op andere punten juist enger is. Vooral de punten waarop de Nederlandse tonnageregeling enger is zijn hierbij interessant, aangezien dit een mogelijke verruiming in de toekomst kan betekenen.

Bijlage 3 Britse tonnageregeling

Het Verenigd Koninkrijk kent vanaf het jaar 2000 een tonnageregeling.²⁵¹ Sinds de invoering van de tonnageregeling is het aantal schepen in eigendom verdrievoudigd en is het aantal geregistreerde schepen zelfs zes keer zo hoog. Ieder uur van de dag wordt er met de scheepsvaart £1,5 miljoen verdiend voor de Britse economie. Er wordt zelfs gesuggereerd dat geen van bovenstaande mogelijk zou zijn, zonder een tonnageregeling oftewel een tonnage tax.²⁵²

Uit een studie uit 2013 gedaan door Oxford Economics bleek te meer het succes van de tonnageregeling binnen het Verenigd Koninkrijk. De conclusie was dat de tonnageregeling voor significante voordelen voor de Britse economie heeft gezorgd. De tonnageregeling heeft er namelijk voor gezorgd dat er 37.800 mensen aan een baan zijn gekomen en het GDP naar schatting £4,4 miljoen hoger is dan de situatie waarin de tonnageregeling er niet was.²⁵³

De regeling die door het Verenigd Koninkrijk wordt gehanteerd lijkt op het systeem dat verschillende andere landen binnen de Unie aanhouden, zijnde het Nederlandse systeem. Een verschil met de tonnageregelingen zoals we die tot dus ver hebben gezien, is dat er aan een bepaald trainingsvereiste voldaan moet worden voordat de tonnageregeling van kracht is.

Verder kun je alleen een tonnageonderneming worden, op het moment dat je onderworpen bent aan corporate tax, je een kwalificerend schip exploiteert en het strategisch en commerciële beheer van deze schepen plaatsvindt vanuit het Verenigd Koninkrijk.²⁵⁴ Dit beheer hoeft echter niet verricht te worden door de eigenaar of rompbevrachter.²⁵⁵ Net zoals we in Nederland zien, geldt de keuze die wordt gemaakt met betrekking tot het al dan niet toepassen van de tonnageregeling voor alle kwalificerende schepen binnen een groep.²⁵⁶ De aanvraag voor het toepassen van de tonnageregeling moet hierbij gedaan worden door alle kwalificerende onderneming die tot een groep behoren.²⁵⁷ Verder geldt dat de tonnageregeling

²⁵¹ Ingevoerd op 28 juli 2000.

²⁵² Zie <http://www.ukchamberofshipping.com/information/tonnage-tax/>.

²⁵³ 'The economic impact of UK Maritime Services Sector: Shipping', Oxford Economics 2013.

²⁵⁴ Art. 16 Schedule 22 Finance Act 2010.

²⁵⁵ Zie in gelijke zin ook L. van Reep, Tonnageregeling- een rechtsvergelijkend onderzoek, *TVR* 2011/5.

²⁵⁶ Art. 7 lid 2 Schedule 22 Finance Act 2000.

²⁵⁷ Art. 9 lid 2 Schedule 22 Finance Act 2000.

niet open staat voor ondernemingen die belast worden in de inkomstenbelasting, dit is een verschil ten opzichte van de Nederlandse regeling.

Een ander verschil ten opzichte van de tonnageregeling in Nederland is dat de keuze voor het al dan niet toepassen van het tonnageregime gemaakt moet worden binnen 12 maanden nadat een bedrijf of groep voor het eerst aangemerkt wordt als kwalificerend.²⁵⁸ Dit is een ruimere benadering dan de benadering die Nederland hanteert.²⁵⁹

De regeling is in beginsel tien kalenderjaren van toepassing.²⁶⁰ De keuze voor toepassing van de tonnageregeling kan op ieder moment worden hernieuwd. Daarbij geldt dat deze hernieuwde keuze de huidige toepassing vervangt, waardoor de tienjaarstermijn vanaf deze dag opnieuw gaat lopen.²⁶¹

Winstbegrip in de tonnageregeling

De relevante winst onder de tonnageregeling bestaat uit het relevante zeescheepvaart inkomen.²⁶² Het relevante zeescheepvaart inkomen bestaat uit het inkomen dat voorkomt uit de tonnagebelastingactiviteiten en ieder inkomen dat als relevant scheepsvaart kwalificeert. Van een tonnagebelastingactiviteit is onder meer sprake indien het een activiteit betreft die te maken heeft met het exploiteren van kwalificerende schepen evenals andere scheepsgerelateerde activiteiten die een noodzakelijk en integraal deel uitmaken van het uitoefenen van de exploitatie van kwalificerende schepen.²⁶³

De tonnagebelastingactiviteiten bestaan uit drie categorieën zijnde:

-kernactiviteiten van de exploitatie van een schip;

²⁵⁸ Indien er niet binnen deze periode wordt gekozen voor toepassing van het tonnageregime, maar naderhand wil een bedrijf of een groep toch het tonnageregime toepassen dan kan dit alleen als de Treasury dit toestaat.

²⁵⁹ Indien in oktober jaar X voor het eerst winst uit scheepvaart wordt genoten, en het boekjaar van 1 januari t/m 31 december loopt, betekent dit, voor de toepassing van de Nederlandse tonnageregeling, dat een belastingplichtige slechts 3 maanden de tijd heeft om de keuze te maken. Verder kan er een keuzemoment ontstaan op het moment dat er sprake is van een nieuwe groep, dit ongeacht het feit dat er wellicht bedrijven in de groep opgenomen zijn die er in eerste instantie, wanneer zij de keuze hadden, ervoor kozen de tonnageregeling niet toe te passen. Ook hierbij geldt de twaalf maanden periode die gaat lopen vanaf het moment dat een nieuwe groep ontstaat. Zie Art. 10 Schedule 22 Finance Act 2000.

²⁶⁰ Art. 13 Schedule 22 Finance Act 2000. De tonnageregeling blijft niet in stand om het moment dat een enkele onderneming ophoudt om een kwalificerende onderneming te zijn, of als de groep ophoudt een kwalificerende groep te zijn. Ook kan het zijn dat er aan bepaalde extra vereisten niet meer wordt voldaan, denk hierbij bijvoorbeeld aan het feit dat niet meer dan 75% van het netto tonnage gecharterd mag worden.

²⁶¹ Dit is een verschil ten opzichte van de Nederlandse tonnageregeling. Bij de Britse regeling is het in de regel mogelijk om, ondanks dat je een kwalificerende onderneming blijft, de tonnageregeling voor bijvoorbeeld 13 jaar toe te passen. Dit kan bewerkstelligd worden door na het derde jaar waarin de tonnageregeling van toepassing is, de keuze te hernieuwen. Voor de Nederlandse tonnageregeling geldt dit niet, daar zal gelden dat, indien je de gehele periode kwalificerend blijft, de regeling per 10 jaren wordt toegepast.

²⁶² Art. 44 Schedule 22 Finance Act 2000.

²⁶³ Art. 45 en art. 46 Schedule 22 Finance Act 2000.

- kwalificerende ondergeschikte activiteiten;
- kwalificerende incidentele activiteiten.

Van kernactiviteiten van de exploitatie van een schip is sprake wanneer het de activiteiten van de kwalificerende schepen betreft of indien het andere schip gerelateerde activiteiten betreft die een noodzakelijk en integraal deel uitmaken van bovenstaande activiteiten.²⁶⁴ Van dit laatste wordt gesproken indien zij essentieel zijn voor het exploiteren van een schip. Denk hierbij aan scheepmanagementactiviteiten zoals het aankopen van brandstof, het huren van crew en het commerciële management.

Voorbeelden van kernactiviteiten zijn bijvoorbeeld de verkoop van kaartjes aan passagiers, het verzorgen van tijd- of reischarter, het transportelement van kabelleggers, het verzorgen van eten en drinken voor de passagiers van een cruiseschip en het behouden/onderhouden van de vracht zoals bijvoorbeeld het verzorgen van gekoelde opslagruimtes.²⁶⁵ Verder vallen de research- of bluswerkzaamheden van een onderzoeks- of blusschip onder de tonnageregeling, evenals de niet-vervoersactiviteiten van baggerschepen.²⁶⁶

Alleen scheepsmanagement komt in de Britse regeling dus niet in aanmerking voor toepassing van de tonnageregeling. Op dit punt is de regeling dus beperkter dan de Nederlandse regeling. Wel is het zo dat scheepmanagementactiviteiten worden meegetrokken. De Nederlandse tonnageregeling is derhalve aantrekkelijker, omdat de scheepsmanagementactiviteiten onder de Nederlandse regeling separaat kunnen kwalificeren voor de regeling.²⁶⁷

Voor de kwalificerende ondergeschikte activiteiten geldt dat de HMRC de mogelijkheid heeft om een omschrijving te geven van activiteiten die kwalificeren. Verder heeft de HMRC de mogelijkheid te bepalen tot welk niveau zulke activiteiten binnen de tonnageregeling vallen. Van kwalificerende ondergeschikte activiteiten is sprake wanneer het schip gerelateerde activiteiten betreft, andere dan commerciële activiteiten, die gewoonlijk worden verstrekt als onderdeel van de kwalificerende scheepsactiviteiten. Hierbij moet het wel zijn dat zij een nauwe band hebben met de kernactiviteiten van de onderneming. Kwalificerende

²⁶⁴ Van kernactiviteiten wordt echter niet gesproken indien het activiteiten betreft die louter wenselijk zijn of indien het werkzaamheden betreft die worden verricht ten behoeve van andere ondernemingen die tot dezelfde tonnagegroep behoren.

²⁶⁵ Art. 46 Schedule 22 Finance Act 2000.

²⁶⁶ De Britse tonnageregeling heeft, na aanleiding van de beschikking die Denemarken heeft gekregen, de eis dat van dergelijke activiteiten alleen de vervoersactiviteiten in aanmerking genomen mogen worden, laten varen. Deze verruiming is echter niet aan de Commissie voorgelegd. Zie in gelijke zin ook L. van de Reep, Tonnageregeling - een rechtsvergelijkend onderzoek, *TVR* 2011/5.

²⁶⁷ Tevens geldt dat de scheepsmanagement winsten onder de Nederlandse regeling tegen 25% van de tonnagebelasting wordt belast.

ondergeschikte activiteiten die in zijn geheel in aanmerking genomen mogen worden zijn onder meer:

- het vervoer van personen of vracht anders dan door een kwalificerend schip waarbij er een contract is met de consument voor een reis waarbij een tocht op een kwalificerend schip onderdeel uitmaakt van de reis, en waarbij de rest van het transport tevens is geregeld door de tonnageonderneming;²⁶⁸
- administratieve of verzekeringsdiensten die een directe relatie hebben met het vervoer van passagiers of vracht;²⁶⁹
- het verzorgen van excursies voor passagiers van een kwalificerend schip, het verzorgen van vakanties die verkocht worden aan passagiers waarbij een deel van de reis bestaat uit het vervoer van de passagier met een kwalificerend schip, het verzorgen van eten en drinken, het verzorgen van entertainment²⁷⁰ en de verkoop van alcoholische dranken, parfum en tabak²⁷¹ onder kwalificerende ondergeschikte activiteiten die in zijn geheel in aanmerking genomen mogen worden.
- opbrengsten uit gokken, de verkoop van luxe goederen en het werk dat gedaan wordt voor derde partijen geldt dat zij in een bepaalde mate zijn toegestaan.

Tot slot is er nog de categorie kwalificerende incidentele activiteiten. Deze categorie is erg beperkt en zal vooral zien op kleine onderdelen van het met scheepvaart gerelateerde inkomen die niet vallen c.q. niet goed passen onder kernactiviteiten of de kwalificerende ondergeschikte activiteiten.²⁷²

Er zijn altijd bepaalde activiteiten die geen toegang hebben tot de tonnageregeling maar wel worden uitgevoerd door tonnageondernemingen die zich wellicht alleen bezig houden met het exploiteren van kwalificerende schepen. Voorbeelden hiervan zijn de activiteiten die niet gerelateerd zijn aan schepen, zoals bijvoorbeeld een conferentiecentrum of activiteiten die veelal op land plaatsvinden.

²⁶⁸ Voorbeelden hiervan zijn bijvoorbeeld de trein of busrit die door de onderneming worden geregeld om op deze wijze de passagiers aan boord te krijgen.

²⁶⁹ Hierbij valt te denken aan de verzekering van de reis.

²⁷⁰ Op gokken na.

²⁷¹ Maar niet de verkoop van luxe goederen.

²⁷² Het doel van deze laatste categorie is vooral om ervoor te zorgen dat ondernemingen die zich puur en alleen bezig houden met scheepvaart, niet vanwege deze laatste activiteiten de normale vennootschapsbelastingregels toe te passen. Dergelijke activiteiten vallen alleen dan onder de tonnageregeling indien zij niet meer dan 0,25% beslaan van de totale omzet die wordt behaald met de kernactiviteiten en de kwalificerende ondergeschikte activiteiten

Er zijn twee soorten inkomen die worden bestempeld als relevant inkomen, zijnde uitkeringen ontvangen van een bedrijf dat geen inwoner is van het Verenigd Koninkrijk en in sommige gevallen rente.²⁷³ Hierbij valt te denken aan dividenden die worden ontvangen van ondernemingen buiten het Verenigd Koninkrijk.²⁷⁴

Exploitatie van een kwalificerend schip

Van exploitatie is sprake indien de onderneming eigenaar is van het schip, of het schip in charter²⁷⁵ houdt. Bij charteren moet het echter wel om het schip in zijn geheel gaan, en niet slechts om een gedeelte van een schip wat in charter wordt gehouden. Deze bepaling is opgenomen om er zo voor te zorgen dat slot charters en space charters, waar slechts een gedeelte van een schip wordt gehuurd in plaats van het schip zelf, niet in aanmerking komen voor toepassing van de tonnageregeling.²⁷⁶

Een onderneming wordt beschouwd als eigenaar of charterer van een schip indien het schip gebruikt wordt door de onderneming, in tijd- of reischarter wordt gebruikt of in sommige gevallen in rompbevrachting is gegeven. Hierbij dient opgemerkt te worden dat er een limiet is opgenomen voor de boten in tijd- of reischarter, waarbij maximaal 75% van het totale nettotonnage van een tonnageonderneming mag bestaan uit boten in tijd- of reischarter. Hierbij tellen boten die in rompbevrachting worden gehouden niet mee als tijd- of reischarters, zij behoren tot de boten in eigendom. Verder tellen boten die in tijd- of reischarter worden gehouden, maar die eigendom zijn van een onderneming die tot dezelfde groep behoort, eveneens niet mee voor de 75% limiet.²⁷⁷

In principe zal in het geval dat het schip in rompbevrachting is gegeven, voor degene die dit gedaan heeft geen sprake zijn van exploitatie. Slechts indien de partij die het schip in rompbevrachting heeft gekregen geen derde²⁷⁸ is, zal er voor de onderneming die het schip in

²⁷³ Indien het echter inkomen vormt uit een investering dan vormt dat inkomen geen tonnage-inkomen. Zie art. 51 Schedule 22 Finance Act 2000.

²⁷⁴ Hierbij zijn een aantal voorwaarden. Zo moet de onderneming buiten het Verenigd Koninkrijk zijn gevestigd en kwalificerende schepen exploiteren, meer dan 50% van het stemrecht van deze onderneming moet worden gehouden door een onderneming die inwoner is van een van de lidstaten van de EU, dat het inkomen van deze onderneming, indien het een tonnageonderneming zou zijn, relevant scheepvaartinkomen zou vormen etc.

²⁷⁵ Zowel rompbevrachting als tijd- en reischarters bijvoorbeeld vallen hieronder.

²⁷⁶ Art. 18 lid 2 Schedule 22 Finance Act 2000.

²⁷⁷ Art. 39 Schedule 22 Finance Act 2000.

²⁷⁸ Van een derde partij wordt in het geval dat het gaat om een enkele onderneming gesproken als het elk ander persoon betreft. Hierbij zal het geven van een schip in rompbevrachting dus nooit leiden tot exploitatie van het schip. In het een groep tonnageonderneming betreft, geldt dat een ieder die geen lid is van de groep aan wordt gemerkt als derde. De ondernemingen binnen de groep die geen tonnageonderneming zijn, worden eveneens als derde beschouwd.

rompbevrachting heeft gegeven toch sprake zijn van exploitatie.²⁷⁹ Verder geldt dat indien het schip door de onderneming in rompbevrachting wordt gegeven wegens korte termijn overcapaciteit en het schip voor een periode die korter is dan drie jaar in rompbevrachting wordt gegeven, er sprake is van exploitatie.²⁸⁰

Indien een onderneming er tijdelijk niet in slaagt om het kwalificerende schip te exploiteren, kan onder voorwaarde de tonnageregeling toch van toepassing zijn.²⁸¹ Hierbij moet het schip wel een kwalificerend schip blijven gedurende deze periode.

Voorbeeld in rompbevrachting gegeven schepen Verenigd Koninkrijk

Een onderneming heeft schip A, B en C in zijn bezit en houdt schip D & E in charter. Nu geeft deze onderneming boot B voor 5 jaar in charter en vanwege een tijdelijke overcapaciteit wordt ook boot E in charter gegeven voor een jaar. Verder wordt schip A in charter gegeven voor een jaar, maar dit heeft te maken met een goede deal.

-Voor schip A geldt dat de onderneming dit schip niet langer exploiteert, omdat het schip in charter wordt gegeven vanwege een goede deal en niet vanwege overcapaciteit.

-Voor schip B geldt dat de onderneming dit schip niet langer exploiteert, omdat de periode waarvoor het schip in charter wordt gegeven langer is dan drie jaren.

-Voor schip C geldt dat de onderneming dit schip exploiteert.

-Voor schip D geldt dat de onderneming dit schip exploiteert

-Voor schip E geldt dat de onderneming dit schip exploiteert, omdat het schip voor een periode die korter is dan 3 jaar in charter wordt gegeven vanwege het feit dat er overcapaciteit is.

Een schip is voor de bepaling van de tonnageregeling kwalificerend indien het een zeegaand schip is waarvan de tonnage 100 ton of groter is²⁸² en wat in het bezit is van een geldig

²⁷⁹ Art. 18 lid 4 Schedule 22 Finance Act 2000.

²⁸⁰ Een dergelijke regeling voor het tijdelijk in rompbevrachting geven van je schip is ook opgenomen in de Finse tonnageregeling. De Finse autoriteiten hebben deze wijziging in hun tonnageregeling voorgelegd aan de Commissie. De Commissie is van mening dat het gerechtvaardigd is enige flexibiliteit te bieden aan situaties van korte termijn overcapaciteit van de eigen scheepsactiviteiten. De administratieve lasten van het uit de tonnageregeling halen van een tonnageschip en het daarna weer onder de tonnageregeling plaatsen van een dergelijk schip disproportioneel kan zijn in verhouding met het mogelijke voordeel van het heffen van belasting. Ook de Ierse tonnageregeling kent een dergelijke bepaling, en ook die bepaling is goedgekeurd. Omdat de regeling alleen in uitzonderlijke situatie waarin er overcapaciteit is kan worden toegepast, heeft de Commissie een dergelijke regeling goedgekeurd. Hierbij moet wel opgemerkt worden dat er niet meer dan 20% van de totale vloot in rompbevrachting gegeven kan worden onder de Finse regeling. Een dergelijke bepaling is in de Britse regeling echter niet opgenomen.

²⁸¹ Art. 17 lid 1 Schedule 22 Finance Act 2000.

²⁸² De wijze waarop de bruto of netto tonnage van een schip wordt bepaald, is afhankelijk van de grootte van het schip. Indien het schip 24 meter of langer is, wordt het totale tonnage van een schip bepaald in overeenstemming met de IMO

International Tonnage certificaat of een geldig certificaat waarop staat dat de tonnage is bepaald aan de hand van de binnenlandse tonnagebepalingen.²⁸³ Naast bovenstaande drie voorwaarden, moet het schip worden gebruikt voor één of meer van de onderstaande handelingen:

- transport van passagiers over zee;
- transport van vracht over zee;
- sleepdiensten, berging of andere maritieme hulp uitgevoerd op zee;
- transport in verband met andere diensten die op zee noodzakelijk zijn.²⁸⁴

Een schip moet allereerst zeewaardig zijn. Een schip is zeewaardig indien het gecertificeerd is voor navigatie op zee door de bevoegde autoriteiten. Hierbij moeten de normale commerciële activiteiten zich afspelen op de zee. Van een zee is geen sprake indien het gaat om de haven, de binnenwateren, riviermondingen en indien het bepaalde wateren binnen het Verenigd Koninkrijk betreft.²⁸⁵

De term transport van passagiers over zee is verder niet gedefinieerd. Wel kwalificeren twee soorten vervoer van passagiers expliciet niet voor toepassing van de tonnageregeling. Ten eerste gaat het hier om pleziervaartuigen.²⁸⁶ Van een pleziervaartuig is sprake indien het schip primair gebruikt wordt voor sport of recreatieve doeleinde. Voor een schip dat individueel betalende passagiers heeft, geldt echter dat zij niet wordt aangemerkt als een pleziervaartuig. Een commercieel geopereerd cruiseschip zal, alhoewel zij vooral ter recreatie dient, niet worden aangemerkt als een pleziervaartuig. Een vaartuig dat in zijn geheel wordt gecharterd door de passagiers, bijvoorbeeld een vakantievaartuig, is echter wel een pleziervaartuig. Ten tweede worden haven- of rivierboten uitgesloten van toepassing van de tonnageregeling. Van een haven- of rivierveerboot wordt gesproken als het schip wordt gebruikt in de haven, in de riviermonding of voor het oversteken van de rivier.²⁸⁷

International Convention on Tonnage Measurement of Ships (ITC69). Is de lengte van het schip minder dan 24 meter, dan wordt het tonnage bepaald aan de hand van sectie 19 van de Merchant Shipping Act 1995.

²⁸³ Art. 6 lid 2 Schedule 22 Finance Act 2000.

²⁸⁴ Art. 19 Schedule 22 Finance Act 2000.

²⁸⁵ Art. 19 lid 5 Schedule 22 Finance Act 2000. Hierbij wordt gewerkt met een aantal categorieën. De categorieën variëren van A, smalle rivieren, tot D, getijderivieren en riviermonden waar de hoogte van de golven naar alle waarschijnlijkheid niet hoger is dan 2 meter.

²⁸⁶ Art. 20 lid 1 onderdeel b Schedule 22 Finance Act 2000.

²⁸⁷ Art. 20 lid 4 Schedule 22 Finance Act 2000.

Van transport van vracht over zee is onder meer sprake indien het tankers, containerschepen, reefers²⁸⁸, roll-on-roll-offschepen²⁸⁹, bevoorradingsschepen²⁹⁰, bulkcarriers²⁹¹ of tweendeckers²⁹² betreft. De term vracht is verder niet gedefinieerd, waardoor het zijn alledaagse betekenis heeft.

Onder de categorie sleepdiensten, berging²⁹³ of andere maritieme hulp uitgevoerd op zee vallen voornamelijk sleepboten en Emergency Response and Rescue Vessels (ERRV's). Met slepen wordt het slepen van een ander schip bedoeld.²⁹⁴

Voor bovenstaande categorie geldt, in overeenstemming met de richtsnoeren, dat zij alleen kwalificeren indien de schepen meer dan 50% van hun operationele tijd bezig zijn met slepen, bergen of maritieme activiteiten op zee. Voor de boten die hoofdzakelijk in en rondom havens opereren geldt dat zij niet langer een kwalificerend schip zijn.²⁹⁵

Het transport in verband met andere diensten die op zee noodzakelijk zijn, omvat de activiteiten van een verscheidenheid van soorten vaartuigen. Voorbeelden hiervan zijn kabelleggers, kabel reparatie, oceanografische schepen, onderzoeksschepen, kraanschepen, duikondersteuningvaartuigen, brandweerschepen, ziekenhuisschepen, oliebron stimuleringschepen, loodschepen.

Eerder zagen we al dat er een lijst is opgesteld van schepen die niet kwalificeren voor toepassing van de tonnageregeling. Naast de pleziervaartuigen en haven- of rivierboten zijn dit de vissersvloten, fabrieksschepen²⁹⁶, offshore installaties²⁹⁷, bepaalde soorten tankers en baggerschepen, tenzij het kwalificerende baggerschepen zijn.

²⁸⁸ Voor het transport van temperatuurgevoelige goederen.

²⁸⁹ Dit zijn schepen met één of meerdere open, of met een klep te sluiten, horizontale dekken. Dit soort schepen wordt gebruikt voor het vervoer van een rollende lading, zoals auto's, busjes en vrachtwagens.

²⁹⁰ Vaartuig dat oorlogsschepen voorziet van brandstof, munitie en tal van magazijnartikelen.

²⁹¹ Schip gespecialiseerd in het vervoer van droge stortgoederen zoals erts, graan en steenkool.

²⁹² Een schip met twee of soms drie dekken.

²⁹³ Van berging is sprake indien het, het redden van een schip, zijn lading of andere bezittingen betreft. Het bergen van een geschonken schip valt hier tevens onder. De winst uit verkoop van geborgen goederen valt echter buiten de tonnageregeling. Van maritieme bijstand is onder ander sprake wanneer er bijvoorbeeld stand-by diensten zijn voor het slepen van schepen die in gevaar zijn in de buurt van havens.

²⁹⁴ Dit gesleepte schip hoeft geen kwalificerend schip te zijn

²⁹⁵ Art. 20A Schedule 22 Finance Act 2000.

²⁹⁶ Schip voor de grote visserij.

²⁹⁷ Dit vormt een beperking ten opzichte van de Nederlandse tonnageregeling, alwaar deze activiteiten wel onder de tonnageregeling kunnen vallen.

Het gebruik van de baggerschepen valt in twee categorieën uiteen.²⁹⁸ Hierbij is het van belang dat het een zelf-voortstuwend schip is, dat is gebouwd of verbouwd is voor het vervoer van vracht, in het register van een lidstaat is geregistreerd en ten minste 50% van de operationele tijd bezig is met het vervoeren van goederen op zee. Onder operationele tijd wordt onder meer de vaart naar de baggerplaats, het winnen van het gebaggerde materiaal en het transport terug verstaan. Verder komen alleen de schepen die worden ingezet voor het baggeren van zand uit de zeebodem, in aanmerking voor toepassing van de tonnageregeling.²⁹⁹ Wel geldt hier dat niet alleen de vervoersactiviteiten van dergelijke schepen in aanmerking wordt genomen voor de tonnageregeling, maar dat de gehele winst als tonnagewinst wordt beschouwd.

Verder is het van belang dat het schip niet wordt gebruikt voor het voorzien van goederen of diensten die normaliter op land voorzien worden, zoals bijvoorbeeld restaurants of supermarkten.³⁰⁰

Een verschil ten opzichte van de Nederlandse tonnageregeling is dat het in het Verenigd Koninkrijk niet vereist is dat het beheer in belangrijke mate moet plaatsvinden door de eigenaar, wel is vereist dat het (gehele) strategische³⁰¹ en commerciële beheer plaatsvindt in het Verenigd Koninkrijk.³⁰²

Vlagvereiste Europese Unie of Europese Economische Ruimte

In het Verenigd Koninkrijk gelden eveneens bepaalde vlagvereisten. Deze vlagvereisten moeten gehanteerd worden om er zo voor te zorgen dat de tonnageregeling niet aangemerkt wordt als onaanvaardbare staatssteun. In principe geldt dat iedere vloot die wordt toegevoegd dient te varen onder de Europese vlag. Op het moment dat een onderneming in een boekjaar dat niet is vrijgesteld zijn schip voor de eerste keer exploiteert, gemiddeld genomen minder dan 60% van het totale tonnage van een tonnageonderneming onder een Europese vlag

²⁹⁸ Ten eerste worden ze gebruikt voor het uitbaggeren van kanalen zodat de schepen hierdoor kunnen blijven varen. Ten tweede worden de baggerschepen ingezet voor het baggeren van zand uit de zeebodem voor het gebruik in bijvoorbeeld de bouwsector.

²⁹⁹ Art. 20 lid 1 onderdeel f & art.20A Schedule 22 Finance Act 2000.

³⁰⁰ Art. 19 lid 2 Schedule 22 Finance Act 2000.

³⁰¹ Aanknooppunten hiervoor zijn de locatie van het hoofdkantoor, de plaats waar beslissingen van de directie worden genomen en de plaats waar de beslissingen van het uitvoerende bestuur worden genomen.

³⁰² Art. 16 lid 1 Schedule 22 Finance Act 2000. Het feit dat het strategische en commerciële beheer plaats moet vinden in het Verenigd Koninkrijk komt voort uit de richtsnoeren van de Commissie. Vanwege dit strategische en commerciële beheer dat plaats moet vinden vanuit het Verenigd Koninkrijk wordt namelijk bewerkstelligd dat er een substantiële contributie plaatsvindt aan de economische activiteit en werkgelegenheid binnen de Unie. Deze beheerseis is enger dan de beheerseis zoals deze geldt in Nederland. Immers daar hoeft de facto slechts 30% van het beheer uitgeoefend te worden vanuit Nederland.

vaart³⁰³, het totale tonnage dat vaart onder een Europese vlag is afgenomen ten opzichte van 17 januari 2004 of op de dag waarop de onderneming begint met exploiteren van het schip of het schip niet geregistreerd was in een van de lidstaten zal het schip niet gezien worden als een kwalificerend schip.³⁰⁴ Indien echter binnen drie maanden nadat het schip kwalificerend wordt, het schip alsnog wordt ingeschreven in een van de lidstaten zal het schip wel aangemerkt worden als een kwalificerend schip.

Bovenstaande heeft echter geen toepassing voor de sleep- of baggerboten. Voor deze categorie geldt namelijk dat zij altijd moet varen onder een Europese vlag.³⁰⁵

Winstbepaling bij toepassing van de tonnageregeling

Indien de keuze voor de tonnageregeling wordt gemaakt, wordt de winst van tonnageondernemingen niet meer bepaald aan de hand van de normale winstregels maar aan de hand van een forfaitair bedrag per 100 ton. Dit betekent dat de werkelijke winst c.q. het werkelijke verlies van een onderneming voor wat betreft de scheepvaartactiviteiten niet meer van belang is.³⁰⁶³⁰⁷

Het bedrag wat per 100 ton in aanmerking genomen moet worden is afhankelijk van het totale tonnage. Hierbij wordt afgerond op de dichtstbijzijnde 100 netto ton. Vervolgens moet, op basis van onderstaande tabel, er per dag voor elk kwalificerende schip een bepaald forfaitair bedrag in aanmerking worden genomen.³⁰⁸

Netto tonnage	Winst per 100 nettoton per dag	
100-1.000	£0,60	€0,70 ³⁰⁹
1.001-10.000	£0,45	€0,52 ³¹⁰
10.001-25.000	£0,30	€0,35 ³¹¹
>25.000	£0,15	€0,175 ³¹²

³⁰³ Dit gemiddelde wordt berekend aan de hand van de eerste dag van het boekjaar waarin de tonnageonderneming het schip exploiteert en eindigt op de dag waarop de onderneming begint met exploiteren.

³⁰⁴ Art. 22A t/m art. 22C Schedule 22 Finance Act 2000.

³⁰⁵ Art. 22D t/m 22FSchedule 22 Finance Act 2000.

³⁰⁶ Indien er onder de tonnageregeling een verlies gemaakt wordt, moet er immers eveneens een winst in aanmerking worden genomen.

³⁰⁷ Art. 3 Schedule 22 Finance Act 2000.

³⁰⁸ Art. 4 Schedule 22 Finance Act 2000.

³⁰⁹ Op basis van de wisselkoers zoals deze geldt op 18/7/2013.

³¹⁰ Op basis van de wisselkoers zoals deze geldt op 18/7/2013.

³¹¹ Op basis van de wisselkoers zoals deze geldt op 18/7/2013.

De bedragen die in aanmerking genomen dienen te worden, moeten vervolgens vermenigvuldigd worden met het aantal dagen waaruit de belaste periode voor dit schip bestaat. Hierbij geldt dat alleen de dagen waarop het schip door de onderneming werd geëxploiteerd als kwalificerend schip in aanmerking genomen hoeven te worden. Bovenstaande twee stappen moeten voor alle kwalificerende schepen worden herhaald, waarna de totale hoeveelheid tonnagebelasting die betaald moet worden door de onderneming bekend is.

Voor verliezen die opkomen tijdens de periode dat de tonnageregeling van toepassing is, geldt dat zij niet in aftrek komen voor de vennootschapsbelasting.³¹³ Verder is er geen enkele aftrek mogelijk van de tonnagewinsten.³¹⁴ Ook geldt dat verliezen die ontstaan zijn in de periode voordat de tonnageregeling van toepassing was en die toerekenbaar zijn aan activiteiten die nu wel onder de tonnageregeling vallen niet meer in aftrek genomen kunnen worden. Hierbij zien we een overeenkomst met de Nederlandse tonnageregeling.

Indien een actief dat wordt gebruikt voor het uitoefenen van tonnagebelastingactiviteiten wordt verkocht zal elke winst of verlies die voortkomt uit deze verkoop een belastbare winst of een toegestaan verlies zijn voor zover deze winst of dit verlies te koppelen is aan de periode waarin het actief nog geen tonnagebelastingactief was. Om deze splitsing aan te brengen is een formule opgesteld. Hierbij haal je het aantal dagen waarin het actief een tonnagebelastingactief was af van het totaal aantal dagen dat het een actief was, waarbij je dit deelt door het aantal dagen waarop dit een activa vormde in de onderneming.³¹⁵

Trainingsvereiste

Op het moment dat het tonnageregime voor het eerst van toepassing wordt, of dat de keuze voor het toepassen van de tonnageregeling nogmaals wordt gemaakt, moet een bedrijf of een groep voldoen aan een bepaald minimum trainingsvereisten.³¹⁶ Dit vereiste draagt bij aan één van de doelstellingen van het tonnageregime in het Verenigd Koninkrijk, namelijk het aantal getrainde zeevarende in het Verenigd Koninkrijk vergroten. Het minimumvereiste is dat een

³¹² Op basis van de wisselkoers zoals deze geldt op 18/7/2013.

³¹³ Art. 2 Schedule 22 Finance Act 2000.

³¹⁴ Art. 55 Schedule 22 Finance Act 2000.

³¹⁵ Art. 65 Schedule 22 Finance Act 2000.

³¹⁶ Art. 23 Schedule 22 Finance Act 2000.

bedrijf, of een groep, één op de 15 op de schepen werkende officieren moet trainen. Op het moment dat dit niet mogelijk is moet er voor iedere trainee die wordt gemist een bepaalde bijdrage worden geleverd aan het Maritime Training Trust.³¹⁷

Beëindiging van winstbepaling op basis van de tonnageregeling

Vanwege verschillende redenen kan het zijn dat een onderneming niet langer kwalificeert als een tonnageonderneming. Indien dit inderdaad het geval is, zijn er een aantal gevolgen. Een van die gevolgen is bijvoorbeeld dat een dergelijke onderneming er de komende tien jaren niet voor kan kiezen de tonnageregeling toe te passen. Dit geldt echter niet indien de periode van tien jaar wordt uitgezeten. Dit is een verschil ten opzichte van de Nederlandse regeling, waarbij er per tien jaren voor het al dan niet toepassen van de tonnageregeling wordt gekozen.

Wordt de tienjaarsperiode geheel uitgezeten, dan zal de activa gewaardeerd worden tegen waarde in het economische verkeer. Vindt er echter een exit plaats uit de tonnageregeling vanwege een ander feit, dan wordt de onderneming in de positie geplaatst waarbij wordt gedaan alsof de tonnageregeling nooit van toepassing was en wordt er een herberekening gemaakt voor de 6 jaren voorafgaand aan het moment dat de niet langer tonnageregeling van toepassing was.

Indien een onderneming niet langer een tonnageonderneming vormt vanwege redenen die vooral met belastingen te maken hebben³¹⁸ of indien er sprake is van het ontwijken van belasting gelden speciale regels.³¹⁹

Conclusie

De Britse tonnageregeling is een groot succes gebleken, de economie is gegroeid en het aantal werkplaatsen binnen de maritieme sector is gestegen. De tonnageregeling aan sich komt qua vorm overeen met de Nederlandse regeling, doch zijn er echter een aantal punten waarop zij verschillen. Deze verschillen komen onder meer terug bij de ingangstermijn van de tonnageregeling, die in het Verenigd Koninkrijk ruimer is, de beheerseis, het aantal

³¹⁷ Art. 29 Schedule 22 Finance Act 2000.

³¹⁸ Zoals bijvoorbeeld de migratie en remigratie.

³¹⁹ Art. 138 Schedule 22 Finance Act 2000. Indien er dan namelijk een relevante vervreemding plaatsvindt gelden dezelfde regels als wanneer er een actief wordt verkocht tijdens de tonnageregelingperiode. Dit betekent dat er een berekening gemaakt moet worden van hetgeen er afgerekend moet worden. Dit geldt echter alleen voor winsten, en niet voor de verliezen. Van een relevante vervreemding is sprake indien het een vervreemding betreft op of na de dag waarop de onderneming niet langer een tonnageonderneming is. De vermogenswinsten die gemaakt worden gedurende zes jaar onmiddellijk voorafgaand aan de dag waarop de tonnageregeling niet langer toegepast kan worden, worden herberekend alsof de tonnageregeling nooit van toepassing is geweest.

ondergeschikte activiteiten die onder de tonnageregeling kunnen vallen, de vageis die in de Nederlandse tonnageregeling ruimer lijkt te zijn en de wijze waarop met stille en fiscale reserves wordt omgegaan indien een actief binnen de tonnageregeling wordt verkocht.

Bijlage 4 Noorse tonnageregeling

Noorwegen, een land met een grote, hoogwaardige maritieme verscheidenheid is al zo'n 150 jaar een grote speler wat scheepvaart betreft. Zo huisvest zij onder andere meer dan 50 internationaal concurrerende, technisch geavanceerde kleine maar ook middelgrote scheepswerven. De industrie heeft zich grotendeels gefocust op de reparatie van schepen en de bouw van gespecialiseerde vaartuigen, zoals de ro-ro schepen, chemische tankers, geavanceerde vissersschepen en kabelleggende schepen.³²⁰ Traditionele economische activiteiten van Noorwegen bestaan uit scheepvaart, de op drie na grootste vloot in de wereld en visserij.³²¹ De maritieme sector van Noorwegen biedt 100.000 mensen een baan en creëert een waarde van 150 miljoen NOK per jaar.³²² Wat betreft de Noorse vloot geldt dat zij de laatste paar jaar, mede vanwege de grote hoeveelheid offshore boten die onder de tonnageregeling kunnen vallen, is gegroeid van 4% van de wereldvloot in 2002 tot 5,5% van de wereldvloot in 2012. De Noorse maritieme industrie is dus erg groot, niet verwonderlijk dus dat ook zij speciale aandacht aan de scheepvaart heeft geschonken.

Sinds 1996 kent Noorwegen een tonnageregeling. De toenmalige tonnageregeling zorgde ervoor dat er geen belasting werd geheven over de winsten uit de exploitatie van schepen en over de winsten die werden behaald met de verkoop van de schepen, zo lang deze winsten in het zeescheepvaartbedrijf bleven, terwijl de winsten en voordelen aan belasting onderhevig werden op het moment dat zij als dividend uitgekeerd werden aan de aandeelhouders of op het moment dat een bedrijf het tonnageregime verliet. Vanaf 1 januari 2007 is echter een nieuw tonnagesysteem van toepassing dat er voor zorgt dat er een vrijstelling is voor de overige vormen van belasting. Voor de kwalificerende activiteiten geldt nu dus dat de tonnagebelasting de enige vorm van belasting is.

Zoals ook voor de andere tonnageregelingen geldt die we tot nu toe hebben gezien, is de regeling, indien er eenmaal voor gekozen is, van toepassing voor een periode van tien jaar.³²³ De tonnageregeling is, zoals we voorgaand ook steeds zagen, optioneel en kan met ingang van

³²⁰ http://www.noorwegen.nl/About_Norway/business/Bedrijfsleven/maritime/

³²¹ <http://ec.europa.eu/trade/policy/countries-and-regions/countries/norway/>

³²² [http://www.rederi.no/nrweb/mm.nsf/lupgraphics/Final_6242-Konjunkturrapport-eng-5k.pdf/\\$file/Final_6242-Konjunkturrapport-eng-5k.pdf](http://www.rederi.no/nrweb/mm.nsf/lupgraphics/Final_6242-Konjunkturrapport-eng-5k.pdf/$file/Final_6242-Konjunkturrapport-eng-5k.pdf)

³²³ Zie paragraaf 8-12 Skatteloven. Indien er een fusie plaatsvindt geldt voor de onderneming die overblijft dat de tienjaarperiode blijft lopen. Indien een tonnageonderneming splits, blijft voor de individuele maatschappijen de tienjaarperiode eveneens lopen.

1 januari van ieder jaar toegepast worden. Indien een onderneming tot een groep³²⁴ behoort, moet er voor de groep als geheel gekozen worden of het tonnageregime al dan niet wordt toegepast. Een verschil ten opzichte van de andere tonnageregelingen is dat alleen pure tonnageondernemingen die regeling toe kunnen passen. Zij mogen naast de kwalificerende tonnageactiviteiten geen andere activiteiten uitoefenen, waardoor winstsplitsing van toepassing zou zijn. De nieuwe tonnageregeling staat verder open voor naamloze vennootschappen die opgericht zijn op basis van de Noorse wet. Kwalificerende activa kan echter ook worden gehouden door middel van firma's, commanditaire vennootschappen en CFC's³²⁵ in laag belaste landen. Voor ondernemingen die niet zijn gevestigd in Noorwegen geldt verder dat zij voor de tonnageregeling in aanmerking komen indien zij alleen scheepvaartactiviteiten in Noorwegen uitoefenen.³²⁶

Indien de tonnageregeling van kracht wordt, wordt de winst forfaitair bepaald aan de hand van een bepaald bedrag per dag per 1.000 ton. Het bedrag wat in aanmerking genomen moet worden varieert van 18 NOK³²⁷ voor tonnages tussen de 1.001 en 10.000 tot 6 NOK voor tonnages boven de 25.000. Indien aan bepaalde milieuevereiste wordt voldaan kan een korting verleend worden.³²⁸

De hernieuwde tonnageregeling is voorgelegd aan de EFTA en is goedgekeurd op 3 december 2008.³²⁹ Ook wijzigingen in 2010 aan de bestaande regeling zijn door de EFTA goedgekeurd.³³⁰

Een verschil ten opzichte van de Nederlandse tonnageregeling is dat in de Noorse tonnageregeling op ieder moment gekozen kan worden voor toepassing van de tonnageregeling, terwijl de Nederlandse tonnageregeling dit alleen bewerkstelligt voor het

³²⁴ Van een groep is sprake indien er meer dan 50% mede-eigendom of zeggenschap is. Verder geldt dat indien een onderneming de keuze voor de tonnageregeling heeft gemaakt, maar wordt aangekocht door een andere groep, de kwalificatie van deze eerste onderneming geen effect heeft op de kwalificatie van de gehele groep.

³²⁵ Van een CFC is sprake indien een onderneming meer dan 50% aandelen heeft in een andere onderneming. Deze laatstgenoemde onderneming wordt hiermee een CFC, en wordt belast onder de Noorse wetgeving.

³²⁶ Zie paragraaf 8-10 Skatteloven.

³²⁷ Één Noorse Kroon is zo'n 13 eurocent.

³²⁸ Zie paragraaf 8-16 Skatteloven.

³²⁹ EFTA Surveillance Authority Decision 755/08/COL. Noorwegen behoort niet tot de Europese Unie, waardoor de richtsnoeren niet zonder meer voor Noorwegen gelden. Zij behoort echter wel tot de Europese Vrijhandelsassociatie en maakt, in tegenstelling tot Zwitserland, ook deel uit van de EER. De EER heeft een agreement gesloten wat o.a. ziet op de staatssteun en in welke mate deze staatssteun is toegestaan. Zie hiervoor art. 61 t/m 63 van de Agreement on the European Economic Area. In de State Aid Guidelines staat omschreven op welke wijze bovenstaande artikelen geïnterpreteerd moeten worden, hierbij wordt ook rekening gehouden met de richtsnoeren zoals gepubliceerd door de Commissie.

³³⁰ EFTA Surveillance Authority Decision 207/10/COL.

eerste boekjaar waarin de onderneming voor aanmerking komt voor de tonnageregeling. Wel is het onder de Nederlandse regeling toegestaan dat één onderneming zowel tonnageactiviteiten als ‘normale’ activiteiten uitoefent. Hierbij moet vanzelfsprekend een winstsplitsing worden gemaakt, maar mag er wel vanuit één juridische huls worden geopereerd. Dit is onder de Noorse regeling echter niet mogelijk.

Winstbegrip bij de tonnageregeling

Anders dan in de tonnageregelingen die we tot dusver hebben gezien, geldt voor de Noorse tonnageregeling dat de onderneming zich alleen bezig mag houden met scheepvaartactiviteiten. Bezit een onderneming niet alleen activa die samenhangt met scheepsvaart, dan zal er een splitsing aangebracht moeten worden in de activiteiten en zullen er, ten minste, twee aparte ondernemingen opgezet moeten worden alvorens het tonnageregime van toepassing verklaard kan worden. In deze overgebleven onderneming – zijnde de tonnageonderneming- mag bijvoorbeeld ook geen vastgoed zitten. Wel mag deze tonnageonderneming bepaalde financiële activa bezitten.³³¹ Voor de winsten die voorkomen uit financiële activa geldt echter dat zij onderworpen zijn aan de standaard belasting.

Na de splitsing zal de gehele winst die wordt behaald met de, overgebleven, tonnageonderneming als tonnagewinst worden gezien. In de tonnageonderneming mogen zich derhalve alleen kwalificerende activiteiten afspelen. Om als tonnageonderneming in aanmerking te komen moet de onderneming in het bezit zijn van een kwalificerend schip, of moet zij aandelen of een belang hebben in naamloze vennootschappen, samenwerkingsverbanden of Noorse CFS's die zulke schepen in eigendom hebben. Verder kan de tonnageonderneming alleen in het bezit zijn van de volgende activa:

- een bewegend schip;
- vaartuigen voor het vervoer van goederen en personeel;
- sleeptboten of andere supportschepen in aardolie;
- bepaalde financiële activa.

Verder vallen ook ondergeschikte activiteiten onder de tonnageregeling, waarbij de volgende ondergeschikte activiteiten door de Noorse autoriteiten zijn goedgekeurd:

- laden en lossen van goederen;

³³¹ Zie paragraaf 8-11 Skatteloven.

- tijdelijk opslaan van goederen in, of vlakbij een haven, waarbij de goederen wachten op verder vervoer;
- transport van goederen en personen in het havengebied;
- inschepen en ontschepen van personen;
- verkoop van goederen en dienst ten behoeve van consumptie aan boord;
- het verhuren van containers;
- het verkopen van tickets;
- het huren van conferentieruimte;
- deur-tot-deur transport van het maritieme gedeelte van het transport (het gezamenlijke transport wat bestaat uit het vervoer op zee op een tonnageschip en het binnenlandse transport, waarbij het binnenlandse transport door een onafhankelijke partij wordt uitgevoerd³³²).

Voor deze ondergeschikte diensten geldt dat zie alleen onder de tonnageregeling vallen voor zover zij verbonden zijn met de transportdiensten die onderworpen zijn aan de tonnageregeling.

Exploitatie van een kwalificerend schip

Zoals eerder al is vermeld, kan alleen een onderneming die zich bezighoudt met zeescheepvaart kwalificeren voor het tonnageregime. De vennootschap kan alleen in het bezit zijn van een zeegaand schip, een vaartuig die wordt ingezet voor het vervoer van personeel en vracht, sleepboten, bouwschepen of andere bevoorradingsschepen met betrekking tot de exploratie of exploitatie van aardolie bronnen.³³³ Ook komen diverse andere schepen in aanmerking zoals platform bevoorradingsschepen, AHTS-schepen, seismische schepen, interventieschepen, inspectieschepen, onderhoudsschepen, kraanschepen en kabelleggers.

Deze definitie van het begrip schip is erg ruim. Er is echter ook een lijst opgenomen met boten die niet kwalificeren als zijnde tonnageschepen³³⁴:

- schepen die varen in het binnenland varen en die zich een tonnage hebben van minder dan 100 netto ton;
- veerboten die zich bezig houden met het vervoer tussen Noorse havens, waarbij de afstand tussen de eerste en de laatste haven minder dan 300 zeemijl is;

³³² Hierbij geldt dat er een at arm's length vergoeding in aanmerking genomen moet worden.

³³³ Zie paragraaf 8-11 Skatteloven. Voor de winst uit al deze activiteiten geldt dat zij is onderworpen aan de tonnagebelasting.

³³⁴ Zie Forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. Mars 1996 nr. 14, onder A. Skip i fart

- boten die varen op binnenwateren;
- schepen die zich bezighouden met activiteiten in de havens, of andere activiteiten waarbij de afgelegde afstand minder dan 30 zeemijl is (alleen van toepassing om binnenlandse vervoer);
- boten die zichzelf niet voortduwen;
- boten gebruikt als hoogwerkers, theaterschepen etc. binnen of tussen Noorse havens;
- plezierschepen en entertainmentschepen;
- vissersvaartuigen;
- veerboten of passagiersschepen in lijndiensten tussen Noorse havens waarbij de afstand minder dan 300 zeemijl is.

Verder geldt dat sleepboten niet in aanmerking komen indien zij zich vooral bezighouden met activiteiten in de haven, aangezien dergelijke activiteiten niet bijdragen aan het maritieme transport.

Voor onderstaande schepen geldt voorts dat zij alleen kwalificeren indien zij zich bezighouden met aardolieactiviteiten:

- boten voor transport van personeel;
- sleepboten;
- contractor ships;
- tenderschepen.

Indien de tonnageregeling van toepassing is mag een onderneming zich alleen maar bezighouden met het leasen of exploiteren van kwalificerende schepen die in eigendom zijn of geleased zijn.³³⁵

Er gelden in de Noorse tonnageregeling geen minimumeisen ten behoeve van het beheer. Wel geldt als minimumeis dat de tonnageregeling ten minste een kwalificerend schip moet houden. Dit schip kan hij zelf houden, of kan worden gehouden door een entiteit binnen de groep. Hierbij moet de entiteit zelf ten minste 3% houden in alle entiteiten binnen de groep.

Verder geldt dat er geen vereiste ratio is tussen het percentage schepen wat in eigendom is en het percentage schepen dat gecharterd mag zijn. Verder geldt dat de tonnageregeling toegepast mag worden indien het schip in rompbevrachting wordt gegeven.

³³⁵ Zie paragraaf 8-13 Skatteloven.

Scheepsmanagementbedrijven komen in beginsel niet in aanmerking voor toepassing van de tonnageregeling. Wel is het Ministerie bevoegd voorschriften te geven zodat de onderneming zich ook bezig mag houden met strategische en commercieel beheer en met de dagelijkse technische werkzaamheden en het onderhoud van eigen en gecharterde schepen en voor groepsgerelateerde bedrijven buiten het tonnageregime. Dit ziet echter alsnog niet op scheepsmanagement, waarbij over het algemeen gemoeid wordt met het bemannings- en technische beheer.

Vlagvereiste Europese Unie of Europese Economische Ruimte

Voor alle tonnageschepen geldt dat zij in principe moeten varen onder een EER-vlag. Vloten die bestaan uit schepen die varen onder een andere vlag zijn, onder voorwaarden, echter ook toegestaan. Indien een tonnageonderneming zich verbindt aan het feit dat het percentage dat onder de vlag van een van de EER-staten voer, gelijk blijf of toeneemt. Verder geldt het vlagvereiste niet indien ten minste 60% van het tonnage van de vloot onder Europese vlag vaart, of indien het aandeel van onder de EER-vlagvarende boten niet is afgenomen het laatste jaar.³³⁶

Verder geldt dat baggerboten altijd onder een EER-vlag moeten varen.

Winstbepaling bij toepassing van de tonnageregeling

Ook in de Noorse regeling geldt dat de normale winstsystematiek niet meer van toepassing is, maar dat de winst na toepassing van het tonnageregime forfaitair wordt vastgesteld.³³⁷ Wel zullen rentebaten, winst op de verkoop van de aandelen en winst uit valutaschommelingen op vreemde valuta belastbaar zijn.³³⁸ Ook kosten zijn in principe aftrekbaar, evenals verliezen. Deze verliezen worden echter niet afgetrokken van de winst onder het tonnageregime, maar kan in de toekomst afgetrokken worden.³³⁹

Het bedrag aan belasting wat per dag, per 1.000 ton in aanmerking genomen moet worden kent een degressief verloop alhoewel de eerste 1.000 ton vrijgesteld is van belasting. De tonnagelasting wordt vastgesteld aan de hand van onderstaande tabel.

³³⁶ Zie paragraaf 8-11 lid 8 & 9 Skatteloven.

³³⁷ Zie paragraaf 8-15 Skatteloven.

³³⁸ Zie paragraaf 8-15 Skatteloven.

³³⁹ Zie paragraaf 8-15 lid 5 Skatteloven.

Netto tonnage	In aanmerking te nemen winst per 100 ton per dag	
0-1,000	0 NOK	
1,001-10,000	1,8 NOK	€0,23 ³⁴⁰
10,001-25,000	1,2 NOK	€0,15 ³⁴¹
>25,001	0,6 NOK	€0,075 ³⁴²

Indien een onderneming er niet vanaf het begin voor heeft gekozen om de scheepvaartonderneming onder het tonnageregime te belasten, kan het zijn dat er een verschil bestaat tussen de waarde in het economische verkeer van de onderneming en de fiscale waarden die worden gehanteerd. Het verschil tussen beide zal, op het moment voorafgaand aan de toepassing van het tonnageregime, worden belast tegen een tarief van 28%. Hierbij wordt echter wel rekening gehouden met de verliezen die op dat moment nog open staan ter verrekening. Dit lijkt soortgelijk aan de Nederlandse regeling, waarbij het verschil wel is dat bij de Nederlandse regeling de fiscale en stille reserves alsnog buiten beschouwing worden gelaten indien zij hoger zijn dan de te verreken verliezen.

Beëindiging van winstbepaling op basis van de tonnageregeling

Op het moment dat een onderneming de tonnageregeling verlaat zal er niets worden belast, zij zal in de periode daarop belast worden op basis van de normale inkomstenbelastingssystematiek en het bijbehorende tarief. Verder geldt dat op het moment dat de periode van tien jaren niet volledig wordt uitgezeten, de onderneming er pas weer voor kan kiezen de tonnageregeling wel toe te passen indien de initiële tienjaarstermijn is verlopen.

Verder geldt dat indien de tienjaarsperiode verloopt, of indien de tonnageonderneming de volledige tien jaren niet uitzit, de voormalige tonnage activa worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer. Een mogelijke winst/een verlies op dit actief is daarom beperkt tot de waardeverandering die het actief hierna meemaakt. De toename/afname in de waarde van het actief tijdens de tonnageregeling wordt geacht belast te zijn onder de tonnageregeling. Het is in principe logisch dat indien de tienjaarsperiode uit wordt gezeten, de

³⁴⁰ Wisselkoers geldend op 18/7/2013.

³⁴¹ Wisselkoers geldend op 18/7/2013.

³⁴² Wisselkoers geldend op 18/7/2013.

activa worden gewaardeerd tegen waarde in het economische verkeer daar over de stille en fiscale reserves al is afgerekend bij het ingaan van de tonnageregeling.

Wordt er een tonnageactief verkocht tijdens het van toepassing zijn van de tonnageregeling, dan zorgt dit niet voor een heffing over deze reserves. Ook dit is logisch, daar fiscale en stille reserves die al aanwezig waren op het moment dat de tonnageregeling nog niet van toepassing was, al zijn belast.

Conclusie

De huidige Noorse tonnageregeling lijkt veel op de Nederlandse tonnageregeling. Zo is de regeling in beginsel van toepassing voor een periode van tien jaren, geldt er het vlagvereiste, is alleen de winst afkomstig uit activiteiten gemoeid met het zeevervoer tonnagewinst en is het zo dat alle ondernemingen binnen een groep dezelfde keuze moeten maken. Toch zijn er een aantal opmerkelijke verschillen te bespeuren. Zo vallen baggerboten niet onder de tonnageregeling, kunnen scheepsmanagementbedrijven eveneens geen aanspraak op de tonnageregeling doen, geldt er onder de Noorse tonnageregeling geen beheerseis, kan de Noorse tonnageregeling alleen toegepast worden indien de onderneming zich puur en alleen bezighoudt met tonnageactiviteiten en worden de stille en fiscale reserves die aanwezig zijn op het moment dat de tonnageregeling van toepassing wordt in zijn geheel belast. Verder liggen de in aanmerking te nemen winsten in Noorwegen een stuk lager dan onder de Nederlandse tonnageregeling en kunnen verliezen die opkomen tijdens de tonnageregeling worden gebruikt nadat de tonnageregeling van toepassing was. Genoeg verschillen dus. Waar men rekening mee dient te houden, is het feit dat onderdelen die goed zijn gekeurd door de EFTA niet per definitie ook gelden voor de Europese lidstaten. Andersom geldt echter dat de beperkingen die door de Commissie worden opgelegd, ook voor de EER lidstaten geldt.

Bijlage 5 Cypriotische tonnageregeling

De huidige tonnageregeling is in Cyprus nog redelijk nieuw. Op 29 april 2010 werd namelijk de Merchant Shipping Law aangenomen als vervanger van de Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law van 1992-1997 en de Merchant Shipping (Taxation of Shipmanagement Services) Regulations van 2000. De regeling kent als doelstelling dat zij moet zorgen voor een boost van het concurrentievermogen van de Europese scheepseigenaren, het behoud van banen en maritieme expertise, het ondersteunen van de ontwikkeling van de maritieme economie, het aanmoedigen van de registratie van schepen binnen de Unie en het in lijn komen met andere maritieme sectoren binnen de Unie terwijl de algemene concurrentiestrijd wordt behouden.³⁴³

Eerder al, sinds 1963, kende Cyprus een vorm van een tonnageregeling, maar met de hernieuwde tonnageregeling uit 2010 heeft Cyprus haar regeling aantrekkelijker gemaakt.³⁴⁴ Cyprus kent de op twee na grootste geregistreerde vloot van Europa en de op negen na grootste vloot van de wereld. Verder heeft Cyprus het grootste scheepmanagementcentrum van Europa, alwaar meer dan 60 scheepsmanagementonderneming zich hebben gevestigd. Het is daarom niet verwonderlijk dat aan scheepsmanagement bijzondere aandacht wordt besteed in de Cypriotische tonnageregeling.³⁴⁵ Inmiddels zijn er meer dan 1.000 schepen geregistreerd in Cyprus, waarbij het totale bruto-tonnage meer dan 21 miljoen bedraagt. De scheepvaart draagt voor meer dan 5% bij aan het BNP bij vanwege scheepmanagementactiviteiten en tussen de 7-8% bij aan het BNP als we kijken naar puur het houden van de schepen. Verder zijn er meer dan 4.500 mensen werkzaam in de Cypriotische scheepssector.³⁴⁶

Het maritieme beleid van de Cypriotische overheid is gevestigd op drie pilaren, te weten: kwalitatief, concurrerend en betrouwbaar. Het behoud van een kwalitatief hoge vloot en de effectieve implementatie van de internationaal van toepassing zijnde veiligheidsstandaarden

³⁴³ Zie ook State Aid N.37/2010 onder 2.1. .

³⁴⁴ Een verschil t.o.v. de oude regeling is bijvoorbeeld dat in de nieuwe regeling niet alleen in Cyprus geregistreerde schepen in aanmerking komen. Verder komen ook charters nu in aanmerking. Ook was er voorheen helemaal geen keuzesysteem (hetgeen ook logisch is daar voorheen alleen in Cyprus geregistreerde schepen onder de regeling vielen). Ook veranderde de regelgeving voor schipmanagers aangezien zij voorheen in een fiscaal jaar er voor konden kiezen de normale winstregels toe te passen i.p.v. de tonnageregeling. Hiernaast behoorde de nieuwe tonnageregeling ervoor te zorgen dat de Cypriotische tonnageregeling in lijn lag met de richtsnoeren. Dit is inderdaad het geval daar de Commissie op 24 maart 2010 de nieuwe tonnageregeling heeft goedgekeurd, zie ook State Aid N.37/2010 / C(2010) 1727. Deze goedkeuring geldt tot 31 december 2019.

³⁴⁵ Zie ook State Aid N.37/2010 onder 2.1. .

³⁴⁶ <http://www.cipa.org.cy/cyprus-investment-sectors/shipping/>

zorgen voor de fundatie waarop Cyprus zijn reputatie bouwt als een serieuze maritieme vlag.³⁴⁷

Net als bij de Maltese tonnageregeling, geldt voor deze tonnageregeling dat zij in sommige gevallen niet vrijwillig maar verplicht is.³⁴⁸ Indien er voor mag worden gekozen en er wordt gekozen het tonnageregime toe te passen, zal dit regime gelden voor een periode van tien jaar.³⁴⁹ Men kan, op het moment dat aan de voorwaarden wordt voldaan, op ieder moment in de tijd er voor kiezen om onder de tonnageregeling te vallen of niet. Wel moet de keuze 30 dagen voorafgaand aan 1 januari van het jaar waarin men de tonnageregeling wil toepassen, worden gemaakt.³⁵⁰ Dit is ruimer dan bij de Nederlandse regeling, waarbij er alleen in het boekjaar waarin men kwalificeert gekozen kan worden voor de toepassing van de tonnageregeling.

De Cypriotische tonnageregeling staat in beginsel open voor zowel transparante samenwerkingsverbanden, zelfstandige ondernemers als rechtspersonen. Voor scheepsmanagers echter geldt dat de tonnageregeling alleen toegepast kan worden door rechtspersonen.³⁵¹

Wanneer er geopteerd wordt, geldt een ‘alles of niets’ benadering. Dit betekent dat er niet per schip bekeken kan worden of de tonnageregeling wordt toegepast, maar dat zij voor de gehele vloot zal gelden.³⁵² Dit is in lijn met de Nederlandse tonnageregeling.

De tonnageregeling maakt voor de voorwaarden waaronder toepassing plaats kan vinden en voor het tarief wat vervolgens van toepassing is, onderscheid tussen drie verschillende groepen die kunnen kwalificeren namelijk; de eigenaren, de managers en de charters.³⁵³ Een verschil ten opzichte van de Nederlandse tonnageregeling is dat de Cypriotische tonnageregeling voorziet in een in aanmerking te nemen hoogte van belastingen, in plaats van een winst die per 100 nettoton in aanmerking genomen moet worden waarna het van toepassing zijnde nationale tarief wordt toegepast.

³⁴⁷ <http://www.aboutcyprus.org.cy/en/about-cyprus/shipping>

³⁴⁸ Dit is, aldus de Cypriotische autoriteiten, gedaan om een administratieve last te ontlopen.

³⁴⁹ Zie o.a. art. 7 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

³⁵⁰ Art. 7 lid 2, art. 19 lid 2 en art. 29 lid 2 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010..

³⁵¹ Zie L. van reep, Tonnageregeling- een rechtsvergelijkend onderzoek, *TVR* 2011/5.

³⁵² Art. 46 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

³⁵³ Art. 6 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

Winstbegrip in de tonnageregeling

Alle winst die voortkomt uit kwalificerende scheepsactiviteiten valt onder de tonnageregeling. Van kwalificerende scheepsactiviteiten is sprake wanneer het gaat om commerciële zaken of activiteiten die bijdragen aan het maritieme transport, de bemanningsleden of het technisch beheer.³⁵⁴

Van maritiem transport is sprake indien het, het vervoer van goederen of passagiers op zee buiten de territoriale zee van Cyprus, tussen een Cypriotische haven en een buitenlandse haven of een off-shore faciliteit of tussen buitenlandse havens betreft.

Indien het ondergeschikte activiteiten van maritiem transport betreft, kunnen deze eveneens onder de tonnageregeling vallen. Van ondergeschikte activiteiten is sprake:

- in relatie tot het vervoer van een passagier over zee, alle hotel, catering, entertainment of verkoopactiviteit aan boord van een kwalificerend schip, onder de voorwaarde dat deze activiteiten worden uitgevoerd als onderschikte activiteit voor het vervoer van personen over zee door het gekwalificeerde schip en alles wordt geconsumeerd of gebruikt aan boord van dat schip;
- het laden en lossen van vracht op een kwalificerend schip uitgevoerd door de kwalificerende eigenaar of kwalificerende charterer, inclusief het verplaatsen van containers binnen het havengebied onmiddellijk voorafgaand of na de reis;
- het verkopen van tickets in relatie tot de activiteiten die onderworpen zijn aan de tonnageregeling;
- de kantoornfaciliteiten in relatie tot de scheepsactiviteiten die kwalificerende voor de tonnageregeling;

Onderstaande activiteiten komen tevens in aanmerking:

- sleep- en baggerdienst;
- kabelleg activiteiten.

³⁵⁴ Art. 2 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

Exploitatie van een kwalificerend schip

De tonnageregeling staat open voor kwalificerende eigenaren, kwalificerende charterers en kwalificerende scheepsmanagers. Voor alle drie de categorieën geldt dat zij onderworpen zijn aan verschillende regels en bijbehorende tarieven.

Van een kwalificerende scheepseigenaar wordt gesproken wanneer deze het eigendom heeft van een kwalificerend schip³⁵⁵ dat geregistreerd staat in Cyprus en dat zich bezighoudt met kwalificerende scheepsactiviteiten.³⁵⁶ Is dit inderdaad het geval, dan is de tonnageregeling geen optionele regeling, maar is hij automatisch van toepassing.

Degene die, volgens de inkomstenbelasting die in Cyprus van kracht is, inwoner is van Cyprus en die het eigendom heeft van een kwalificerend schip wat zich bezig houdt met kwalificerende scheepsactiviteiten en geregistreerd is in de Unie en die geopteerd heeft om de tonnagebelasting van toepassing te laten zijn, is tevens een kwalificerende eigenaar.

Tot slot is sprake van een kwalificerende eigenaar indien de eigenaar, volgens de inkomstenbelasting die in Cyprus van toepassing is, inwoner is van Cyprus en eigenaar is van een vloot³⁵⁷ van schepen met daarin schepen die geregistreerd zijn in de Unie en schepen die dit niet zijn. Hierbij moet echter wel geopteerd zijn voor de toepassing van het tonnageregime en moet de eigenaar in het bezit zijn van kwalificerende schepen die zich bezighouden met kwalificerende activiteiten kunnen. Het aantal schepen dat niet in de Unie is geregistreerd, maar wel onder de tonnageregeling mag vallen is beperkt. Dit heeft te maken met het vlagvereiste zoals door de Commissie gesteld in de richtsnoeren. Hier kom ik later op terug.

In Cyprus geldt in beginsel geen beheerseis, dit is alleen anders indien een onderneming meer dan 60% van zijn vloot onder een Europese (niet zijnde Cypriotische vlag) heeft varen.³⁵⁸ Is dit het geval, dan dient het strategisch en commerciële beheer van de onderneming binnen de Unie plaats te vinden.

³⁵⁵ Dit begrip wordt later uitgelegd.

³⁵⁶ Zie bovenstaand voor de uitleg van het begrip kwalificerende scheepsactiviteiten.

³⁵⁷ Van een vloot is sprake indien er twee of meer schepen, direct of indirect, gehouden worden door dezelfde persoon of personen of bedrijven die direct of indirect eigendom zijn van zo'n persoon of zulke personen of bij bedrijven die deel van dezelfde groep vormen. Van een groep is sprake indien het twee of meer bedrijven betreft die direct of indirect dezelfde houdster hebben.

³⁵⁸ Zie ook L. van Reep, Tonnageregeling- een rechtsvergelijkend onderzoek, *TVR* 2011/5.

Van een charterer is sprake indien het iemand betreft die het schip chartert op basis van rompbevrachting, tijdcharter of reischarter. Hierbij moet het maritieme transport het doel van de charter zijn. Een charterer is kwalificerend indien de eigenaar charterer is van een in Cyprus geregistreerd kwalificerend schip wat zich bezig houdt met kwalificerende activiteiten en die er voor geopteerd heeft om het tonnageregime van toepassing te laten zijn.³⁵⁹ Tevens is sprake van een kwalificerende charterer op het moment dat de eigenaar, onder de inkomstenbelasting zoals deze geldt in Cyprus, inwoner is van Cyprus en charterer is van een kwalificerend schip wat binnen de Unie is geregistreerd en wat zich bezighoudt met kwalificerende activiteiten.³⁶⁰ Deze charterer moet er wel voor geopteerd hebben om het tonnageregime toe te passen. Tot slot is sprake van een kwalificerende charterer indien de charterer, op basis van de inkomstenbelasting zoals deze geldt in Cyprus, inwoner is van Cyprus en een vloot van schepen chartert. Deze vloot mag bestaan uit schepen die geregistreerd staan in de Unie en schepen die buiten de Unie zijn geregistreerd, alhoewel laatste aan voorwaarde zijn verbonden.³⁶¹ Deze charterer moet geopteerd hebben voor toepassing van de tonnageregeling.

Voor alle charters geldt verder nog dat er een maximum percentage van de vloot gecharterd mag zijn, namelijk 75% van het netto tonnage. Van charteren in deze zin is sprake indien het een tijd- of reischarter betreft. Schepen in rompbevrachting tellen hierbij dus niet mee en behoren tot de overige minimale 25%. Indien ieder gecharterd schip is geregistreerd binnen de Unie van het bemanning- en technische beheer van de gecharterde schepen wordt gevoerd vanuit de Unie geldt echter dat het maximale percentage van de gecharterde schepen 90 is.³⁶²

Onder voorwaarden kan een scheepsmanager toegang hebben tot het tonnageregime. Dit geldt echter alleen voor het bemannings³⁶³- of technische managementactiviteiten.³⁶⁴ Indien het commerciële management wordt gevoerd, zal de manager niet kwalificeren voor de tonnageregeling.³⁶⁵ Voor de winst uit commerciële activiteiten geldt dat zij onderworpen is aan de normale winstsystematiek. Voorwaarden voor de scheepsmanagers zijn dat er geopteerd moet worden en dat er een kantoor is in Cyprus waar een aanzienlijk aantal

³⁵⁹ Art. 18 lid 1 sub a Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

³⁶⁰ Art. 18 lid 1 sub b Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

³⁶¹ Art. 18 lid 1 sub c Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010. Zie ook onder Vlagvereiste.

³⁶² Art. 47 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

³⁶³ Hiermee wordt bijvoorbeeld bedoeld op het uitkiezen en aannemen van het personeel van een boot, incl. het regelen van verzekering. Ook het verzorgen van transport voor werknemers en het training van de werknemers valt onder bemanningsbeheer.

³⁶⁴ Hierbij wordt bedoeld op bijvoorbeeld het verzorgen van personeel die toeziet op het onderhoud en de algemene efficiëntie van een boot, het verzorgen van reparaties e.d.

³⁶⁵ Art. 28 lid 4 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

gekwalficeerd personeel in dienst is.³⁶⁶ Ten minste 51% van het totaal aantal werknemers moet inwoner zijn van een van de lidstaten van de Unie.³⁶⁷ Ook kan sprake zijn van een kwalificerende manager indien deze manager, op grond van de inkomstenbelasting zoals deze geldt in Cyprus, inwoner is van Cyprus en managementdiensten verleent aan een kwalificerend schip.

Verder zullen de kwalificerende managers alleen gebruik kunnen maken van het tonnageregime voor de kwalificerende schepen die geheel gemanaged worden vanuit een van de lidstaten. Hiervan is echter sprake indien $\frac{2}{3}^{\text{de}}$ van het tonnage van de gemanagede schepen wordt gemanaged vanuit de Unie. Indien er meer dan $\frac{1}{3}^{\text{de}}$ van het tonnage van de gemanagede schepen niet wordt gemanaged vanuit de Unie geldt dat het schip dat deze overschrijding veroorzaakt niet langer een kwalificerend schip zal zijn, waarbij het inkomen van de kwalificerende scheepmanager uit de activiteiten van dat schip/die schepen wordt onderworpen aan de normale winstsystematiek.

Kwalificerend zijn in principe de zeegaande schepen die in het bezit zijn van een certificaat dat in overeenstemming is met de van toepassing zijnde internationale en nationale regels en die geregistreerd staan in het scheepsregister van een lid van de Internationale Maritieme Organisatie of de Internationale Arbeids Organisatie.³⁶⁸ Hiertoe behoren tevens de schepen die ingezet worden voor humanitaire hulp en humanitaire hulpoperaties binnen de VN of de Unie.³⁶⁹ Er zijn echter een aantal schepen die buiten deze definitie vallen namelijk; vissersvloten, boten die primair gebruikt worden voor sport of recreatie, schepen die alleen worden gebruikt voor de binnenvaart, haven en rivier veerboten en sleepboten, vaste offshore-installaties die niet worden gebruikt voor het vervoer over zee, niet zelf-voortstuwende

³⁶⁶ Art. 28 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010. Indien een manager zowel het bemanning- als het technisch beheer voert betekent dit, indien er tot 10 schepen wordt gemanaged, dat er ten minste vijf mensen moeten werken waarvan er ten minste een gekwalificeerde bemanningsmanager en een gekwalificeerde scheepswerktuigkundige is. Indien er meer dan tien schepen worden gemanaged moeten er ten minste tien personen werkzaam zijn, waarvan twee gekwalificeerde scheepswerktuigkundigen en een opgeleide bemanningmanager. Indien alleen het bemanningbeheer wordt uitgeoefend voor hoogstens tien schepen dan moeten er vijf personen werkzaam zijn, waarvan ten minste een opgeleide bemanningmanager. Indien er meer dan tien schepen worden gemanaged zullen er ten minste tien personen werkzaam moeten zijn, waarbij er twee opgeleide bemanningmanagers moeten zijn. Wordt alleen het technische management uitgeoefend, dan geldt dat er, indien er maximaal tien schepen worden gemanaged, ten minste vijf personen werkzaam moeten zijn waarvan een gekwalificeerde scheepswerktuigkundige. Worden er meer dan tien schepen gemanaged, dan moeten er ten minste 10 personen werken waaronder twee gekwalificeerde scheepswerktuigkundigen.

³⁶⁷ Zie art. 28 i.c.m. art. 32 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

³⁶⁸ Art. 2 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

³⁶⁹ Art. 2 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

drijvende kranen, de zeesleepboten die niet naar de oceaan gaan, drijvende hotels of drijvende restaurants en drijvende casino's.³⁷⁰

Zoals eerder vermeld, vallen de activiteiten van de sleep- en baggerboten evenals de activiteiten van kabelleggers onder voorwaarden onder de tonnageregeling. Deze activiteiten zijn echter onderworpen aan speciale regels, om op deze wijze te voldoen aan de richtsnoeren van de Commissie. De regels die van toepassing zijn op bovengenoemde activiteiten zijn vermeld in een speciale notificatie.³⁷¹

Voor sleepboten geldt dat zij kwalificeren voor de tonnageregeling indien ten minste 50% van de jaarlijkse operationele tijd wordt besteed aan sleep- of bergwerkzaamheden op de zee. De wachttijd van een dergelijke boot wordt meegenomen bij bovenstaande berekening. Verder moet er sprake zijn van een schip dat geregistreerd staat binnen de Unie en mag het schip niet exclusief gebruikt worden voor het assisteren van een schip of andere drijvende constructie in en uit een haven of voor de verplaatsing van dergelijke schepen binnen de grenzen van het havengebied. Het is het niet mogelijk om te kwalificeren indien een schip zich alleen maar bezig houdt met het trekken van schuiten op binnenwateren. Dit is logisch aangezien bovenstaande activiteiten niet op zee plaatsvinden, en dit wel een vereiste is van de toepassing voor de tonnageregeling.

Indien een boot wordt gebruikt voor het bergen van wrakken, is er eveneens sprake van een kwalificerend schip. Het wrak moet dan echter wel gevonden zijn in de zee, of een kwalificerend water. Van een wrak is onder meer sprake indien het goederen betreft die in de zee zijn gedumpt, gezonken zijn en vervolgens onder water blijven. Indien het goederen betreft die in de zee zijn geworpen of gevallen en blijven drijven, is voorts sprake van een wrak. Wanneer er goederen zijn die gezonken zijn in de zee, maar die zijn gemarkeerd aan de hand van een drijvend object zodat zij later gevonden kunnen worden, is ook sprake van een wrak. Verder is eveneens sprake van een wrak wanneer het goederen betreft die weggegooid of verlaten zijn. Tot slot valt een gezonken schip natuurlijk onder de definitie van wrak. De winst die wordt behaald met de verkoop van geborgen goederen valt echter niet onder de tonnageregeling.

³⁷⁰ Art. 2 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

³⁷¹ The Tonnage Tax (Towage and Dredging Activities) Notification of 2010.

Van een baggerschip is sprake als het een boot betreft die speciaal gebouwd of verbouwd is voor het heffen van materiaal van de zeebodem door middel van hoppers, of andere mechanische apparaten waarbij de belangrijkste missie het uitbaggeren van kanalen is om er zo voor te zorgen dat de schepen uit kunnen blijven varen of het opbaggeren van zand en aggregaat uit de zeebodem voor gebruik in bijvoorbeeld de bouw. Verder moet een baggerschip voldoen aan een aantal vereisten voordat zij kwalificerend wordt geacht voor de tonnageregeling. Ten eerste moet het schip zichzelf voortbewegen en moet zij gebouwd of verbouwd zijn voor het vervoeren van zand of ander materiaal van de zeebodem. Verder moet het gaan om een schip wat geregistreerd is binnen de Unie. Tot slot moet de baggerboot zich minstens 50% van zijn tijd bezig houden met kwalificerende activiteiten in het vervoer van de gebaggerde goederen.

Indien niet de gehele tijd wordt besteed aan bovenstaande activiteiten zal alleen het gedeelte van de activiteiten die worden besteed aan het vervoer van de gebaggerde goederen als kwalificerende activiteiten worden aangemerkt. De winst die wordt behaald met de overige activiteiten van een dergelijke onderneming wordt onderworpen aan de normale winstbepalingssystematiek. Wel is het zo dat als kwalificerende tijd/activiteit wordt aangemerkt het transport naar het gebied waar wordt gebaggerd, het winnen van het gebaggerde materiaal en het transport naar de plaats waar het gebaggerde materiaal wordt gelost. Bij het uitbaggeren van kanalen zal geen sprake zijn van kwalificerende tijd/activiteit. Dergelijke activiteiten behoren dus tot de overige maximale 50% van de werkzaamheden van de baggerschepen waardoor de winsten die hieruit voortvloeien belast zijn aan de hand van de normale winstsystematiek.

Vlagvereiste Europese Unie of Europese Economische Ruimte

In de Cypriotische tonnageregeling zijn eveneens uitzonderingen voor het vlagvereisten opgenomen. Het is toegestaan dat een vloot bestaat uit schepen die niet binnen de Unie zijn geregistreerd. De vloot moet dan echter, op het moment dat voor de tonnageregeling wordt geopteerd, voor 60% tonnage bestaan uit schepen die wel binnen de Unie zijn geregistreerd. Verder is het mogelijk om te opteren als het percentage van in de Unie geregistreerde schepen onder de 60% ligt. Er moet dan echter wel aan een drietal voorwaarden worden voldaan. Ten eerste moet een gedeelte van de vloot bestaan uit in de Unie geregistreerde schepen. Dit gedeelte van in de Unie geregistreerde schepen mag, binnen drie jaren nadat geopteerd is voor de toepassing van de tonnageregeling, niet afnemen. Ten tweede moet het commerciële en strategische management van de gehele vloot uitgeoefend worden vanuit het grondgebied van

de Unie/EEA. Tot slot moeten de schepen die niet zijn geregistreerd in de Unie voldoen aan de relevante internationale standaarden en aan de vereisten die worden gesteld door de wetgeving binnen de Unie.

Indien het schepen betreft die worden gecharterd geldt dat van het vlagvereiste afgeweken kan worden indien aan bovenstaande voorwaarden wordt voldaan. Hier hoeft echter niet voldaan te worden aan de eis dat het commerciële en strategische management gevoerd moet worden vanuit de Unie. Verder geldt alleen dat afgeweken mag worden van de vlageis indien het om rompbevrachting gaat.

Voor de scheepsmanagers gelden bovenstaande regels. Hier geldt dat niet voldaan hoeft te worden aan de eis dat het commerciële en strategische management gevoerd moet worden vanuit de Unie. Dit is logisch, omdat een scheepsmanager om kwalificerend te zijn voor de tonnageregeling zich alleen bezig mag houden met het bemanning- en technisch beheer van een schip. Voor de andere onderdelen van management geldt namelijk dat de winst die hier uit voortvloeit belast is volgens de normale winstbepalingssystematiek.

Voor sleep- en baggerboten geldt dat er geen afwijking plaats mag vinden van het vlagvereiste.

Winstbepaling bij toepassing van de tonnageregeling

Anders dan bij de tonnageregeling zoals deze geldt in Nederland, België en het Verenigd Koninkrijk, geldt voor de tonnageregeling zoals deze van kracht is in Cyprus dat er in principe zowel een belastingplicht bestaat aan de hand van de normale winstregels zoals opgenomen in de inkomstenbelasting als de belastingplicht die ontstaat door, al dan niet vrijwillige, toepassing van de tonnageregeling. Wel bestaat er een vrijstelling voor de inkomstenbelasting van kwalificerende eigenaren. Deze vrijstelling geldt voor specifieke onderdelen.³⁷² Voor scheepseigenaren en charters geldt dat al het inkomen uit het exploiteren van een kwalificerend schip dat zich bezig houdt met kwalificerende activiteiten niet wordt belast in de inkomstenbelasting, maar onder de tonnageregeling. Dividenden die worden betaald aan de aandeelhouders van een kwalificerend schip en die voortkomen uit de winsten van het exploiteren van een kwalificerend schip zijn eveneens vrijgesteld. Verder is ieder

³⁷² Art. 8, art. 20 en art. 29 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

inkomen dat wordt verdiend met de verkoop van een kwalificerend schip vrijgesteld van inkomstenbelasting.

Voor scheepsmanagers geldt dat het inkomen wat voorkomt uit het bemanning- of technisch beheer van een schip vrijgesteld wordt van inkomstenbelasting. De betalingen van dividenden aan de aandeelhouders van een kwalificerend schip die voortkomen uit de winst die wordt behaald met het bemanning- of technisch beheer worden vrijgesteld van inkomstenbelasting.³⁷³

Alleen voor de winst behaald met de kwalificerende activiteiten door de kwalificerende schepen zal het tonnageregime van toepassing zijn. Het bedrag wat in aanmerking genomen moet worden indien de tonnageregeling van toepassing is, is mede afhankelijk van de kwalificatie van de kwalificerende eigenaar. Zo is op de groep kwalificerende eigenaren en kwalificerende charters een ander tarief van toepassing dan op de kwalificerende manager.³⁷⁴

Indien een in Cyprus geregistreerd schip voor een aaneensluitende periode van ten minste drie maanden niet actief wordt gebruikt en bovendien niet wordt gerepareerd zal de te betalen tonnagebelasting 25% zijn van de tonnagebelasting die oorspronkelijk verschuldigd was, zolang het schip niet actief wordt gebruikt en tevens niet wordt gerepareerd. Dit geldt eveneens voor schepen die ten minste drie maanden niet operatief zijn als gevolg van gerechtelijke aanhouding, door piraterij of door gewapende overvallen.

Verder geldt dat indien er sprake is van een kwalificerend schip wat niet geregistreerd is binnen de Unie, de tarieven hoger kunnen liggen dan de tarieven die van toepassing zijn op schepen die wel binnen de Unie zijn geregistreerd. Indien de schepen onder een vlag varen die zijn opgenomen op de grijze lijst³⁷⁵ van het Memorandum van overeenstemming inzake toezicht op schepen door de havenstaat³⁷⁶ worden de tarieven verhoogd met 30%. Indien het schepen betreft die varen onder een vlag die is opgenomen op de zwarte lijst³⁷⁷ van het

³⁷³ Art. 30 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010..

³⁷⁴ Zie Schedule 1 en Schedule 2 bij Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

³⁷⁵ Vanaf 1 juli 2013 zijn er 19 vlaggen terug te vinden op de grijze lijst. Vlaggen die een gemiddelde prestatie hebben komen terecht op deze grijze lijst als een prikkel om te zorgen dat zij zichzelf verbeteren zodat ze terecht komen op de witte lijst (deze laat de kwaliteitsvlaggen zien). Vlaggen die onderop de Grijze Lijst staan moeten oppassen dat zij niet op de Zwarte Lijst terecht komen. Op de Grijze Lijst vinden we Kazachstan, Saoedi-Arabië, Maleisië, Zwitserland, India, Bulgarije, Belize, Marokko, Curaçao, Tuvalu, Tunesië, Slowakije, Algerije, Egypte, Vietnam, Cookeilanden, St. Vincent en de Grenadines en Syrië en Oekraïne.

³⁷⁶ *Trb.* 1982/59 en *Trb.* 1996/248.

³⁷⁷ Op de Zwarte Lijst vinden we vanaf 1 juli 2013 14 landen terug. Op deze lijst staan Honduras, Dominica, Libanon, Georgië, Cambodja, Comoros, St. Kitts en Nevis, Moldavië, Albanië, Tanzania, Sierra Leone, Togo, Bolivia en Libië.

Memorandum van overeenstemming inzake toezicht op schepen door de havenstaat, worden de tarieven zelfs met 60% verhoogd.

Netto tonnage	Te betalen belasting per 100 nettoton per jaar
0-1.000	€36,50
1.001-10.000	€31,03
10.001-25.000	€20,08
25.001-40.000	€12,78
>40.000	€7,30

Voor de scheepsmanagers gelden bovenstaande tarieven, met dien verstande dat de bedragen niet per 100 eenheden tonnage in aanmerking genomen moeten worden, maar per 400 eenheden tonnage. Een duidelijk verschil, dat voortkomt uit het feit dat de Cypriotische tonnageregeling gebaseerd is op het Griekse model, ten opzichte van de eerder besproken tonnageregelingen, is dat de te betalen tonnagebelasting in het Cypriotische model niet afhankelijk is van het nationale vennootschapsbelastingtarief.

Voor verliezen die worden behaald met de kwalificerende scheepsactiviteiten onder de tonnageregeling geldt dat zij niet afgetrokken kunnen worden van de winsten die voortkomen uit de niet-kwalificerende activiteiten. Zij kunnen verder niet meegenomen worden naar een ander jaar en afgezet worden tegen het belastbare inkomen uit toekomstige jaren. Verder kan de tonnagebelasting nooit leiden tot een aftrekpost in de inkomstenbelasting.³⁷⁸

Verder geldt bij de Cypriotische tonnageregeling een uitzondering van belasting voor de die aanvankelijk betaald had moeten worden over het salaris, of enige andere vorm van bevoordeling, van de kapitein, de officieren en andere bemanningsleden van een kwalificerend Cypriotisch schip wat zich bezighoudt met kwalificerende activiteiten.³⁷⁹

Beëindiging van winstbepaling op basis van de tonnageregeling

Indien de tienjaarsperiode, anders dan vanwege het feit dat het schip niet meer in eigendom/gecharterd/gemanaged wordt, niet wordt uitgezet omdat hiervoor wordt gekozen brengt dit consequenties met zich mee. Er wordt in dat geval namelijk gedaan alsof de

³⁷⁸ Art. 44 lid 5 en 6 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

³⁷⁹ Art. 55 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

tonnageregeling nooit van toepassing is geweest, zodat het verschil in te betalen belasting tussen de normale winstsystematiek en de tonnageregeling betaald moet worden.³⁸⁰ Is de belasting volgens de normale winstsystematiek lager dan de tonnagebelasting? Dan wordt dit verschil niet terug betaald.

Ook zal gelden dat degene die zich terug trekt uit de tonnageregeling gedurende de periode dat de tonnageregeling normaliter nog van toepassing zou zijn, niet opnieuw kan kiezen voor de toepassing van de tonnageregeling.³⁸¹

Indien een kwalificerende eigenaar, kwalificerende charterer of kwalificerende scheepsmanager geen van de schepen die aanvankelijk in de tonnageregeling zaten meer in eigendom/charter of onder management heeft, zal de tonnageregeling toch van toepassing blijven. De tonnageregeling zal toegepast blijven, zelfs wanneer de schepen niet-kwalificerend worden. Er zal dan wel een belasting betaald moeten worden gelijk aan de belasting die volgens de normale winstsystematiek betaald zou moeten worden gedurende de periode waarin de tonnagebelasting van toepassing blijft met de niet-kwalificerende schepen. Indien een van de schepen geen kwalificerend schip meer is, en het gevolg is dat niet langer wordt voldaan aan het vlagvereiste betekent dit dat de onderneming niet langer toegang heeft tot de tonnageregeling.

Conclusie

De Cypriotische regeling is gebaseerd op het Griekse model. Dit brengt een aantal verschillen met zich mee ten opzichte van de Nederlandse regeling. Zo is de regeling voor sommige categorieën geen keuze met zich mee, maar wordt de regeling verplicht toegepast. Ook is het zo dat de tonnagebelasting niet de enige belasting vormt, maar dat er wel specifieke vrijstellingen op zijn genomen voor wat betreft de heffing van inkomstenbelasting. Verder is de te betalen tonnagebelasting onder het Cypriotische model niet afhankelijk van de nationale tarieven, daar een te betalen tonnagebelasting wordt gegeven in plaats van een in aanmerking te nemen winst. Andere verschillen van de Nederlandse en Cypriotische tonnageregeling zien op de groep kwalificerende schepen, de uitzonderingen voor het vlagvereiste en de kwalificerende groep belastingplichtige. Ook de categorie ondergeschikte activiteiten verschilt van de Nederlandse tonnageregeling. Ook in deze regeling zitten derhalve elementen

³⁸⁰ Art. 7 lid 3, art. 19 lid 3 en art. 29 lid 3 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

³⁸¹ Art. 7 lid 4, art. 19 lid 4 en art. 29 lid 4 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

die van belang kunnen zijn voor de eventuele verruiming van de Nederlandse tonnageregeling.

Bijlage 6 Maltese tonnageregeling

In 1973 al is de eerste tonnageachtige regeling ingevoerd in Malta. De regeling, die opgenomen is onder de naam Merchant Shipping Act, is diverse keren gewijzigd³⁸², waarbij de huidige regeling van kracht is sinds 2000. Op 1 mei 2004 zijn, in het licht van de toetreding van Malta tot de Unie, nieuwe reglementen toegevoegd om zo in lijn te komen met de richtsnoeren.³⁸³ Verder zijn er in 2010 nog wijzigingen doorgevoerd om er zo voor te zorgen dat er niet meer (goedgekeurde) staatssteun werd gegeven, dan is toegestaan door de Commissie. Deze wijzigingen in de Maltese regeling lijken echter niet voldoende, daar in juli 2012 door de Commissie een onderzoek is gestart naar de Maltese tonnageregeling om te beoordelen of de huidige regeling in lijn is met de Europese staatssteunregels. De Commissie maakt zich zorgen over het feit dat de gunstige fiscale behandeling, die wordt toegestaan door de Europese richtlijnen inzake de staatssteun voor het maritieme transport van passagiers en vracht over zee, door Malta te ver door getrokken wordt waardoor er categorieën van begunstigde ontstaan die eigenlijk niet zouden mogen profiteren van de lagere belasting.³⁸⁴ Dit kan ervoor zorgen dat er binnen Europa oneerlijke concurrentie ontstaat omdat het Maltese tonnageregime wellicht aantrekkelijker kan zijn in relatie tot de andere tonnageregimes die van kracht zijn binnen de Unie.³⁸⁵

Vanwege haar geografische ligging, aanwezigheid van natuurlijke bronnen en de tonnagebelasting is Malta een grote speler in de maritieme industrie. De totale Maltese kustlijn is immers zo'n 173 kilometer lang, niet vreemd dus dat de scheepvaart een prominente rol inneemt in de Maltese economie. Verder zijn er zo'n 5000³⁸⁶ schepen geregistreerd in Malta, waarmee zij de op zeven na grootste vloot geregistreerd heeft staan van de wereld en zelfs de op twee na grootste vloot binnen de Unie. Al deze geregistreerde vloten zorgen voor zo'n 3000 fulltime werkplaatsen binnen Malta.³⁸⁷

In januari 2006 werd naar buiten gebracht dat de Maltese vlag één van de eerste vier vlaggen was die op de Witte lijst terecht kwam, waarmee wordt aangegeven dat de maritieme sector in Malta van hoogwaardige kwaliteit is. Verschillende soorten exploitatievormen/boten kunnen

³⁸² Namelijk in 1986, 1988, 1990 en 2000.

³⁸³ Merchant Shipping (Taxation and other matters relating to shipping organisations) Regulations 2004.

³⁸⁴ Zie ook onder 2. Staatssteun?.

³⁸⁵ Zie State Aid: Commission opens in-depth investigation into Maltese tonnage tax scheme, IP/12/843.

³⁸⁶ Waarvan zo'n 2300 plezierjachten.

³⁸⁷ http://www.eurocean.org/np4/file/316/malta_en.pdf.

geregistreerd worden in Malta. Zo kunnen boten in rompbevrachting, plezierjachten en commerciële jachten³⁸⁸ in Malta worden geregistreerd. Volgens verschillende informatiebronnen geldt voor bovenstaande exploitatievormen/boten dat zij allen onder de tonnageregeling kunnen vallen.

De Maltese tonnageregeling voorziet in een volledige vrijstelling van belasting voor de scheepseigenaren, charters en financierders van kwalificerende schepen die een tonnage groter dan 1.000 netto ton hebben. De enige belasting waaraan zij zijn onderworpen is de tonnagebelasting die forfaitair wordt bepaald. Deze forfaitair in aanmerking te nemen belasting verschilt van de tonnagebelastingen zoals we die tot dusver hebben gezien. De tonnagebelasting is namelijk geen bedrag wat afhankelijk is van het aantal operationele dagen of iets dergelijks, maar is een jaarlijks in aanmerking te nemen bedrag dat in de eerste plaats afhankelijk is van de lengte van het schip. Daarbinnen wordt er een onderscheid gemaakt tussen verschillende soorten schepen. Tot slot is de definitief te betalen tonnagebelasting afhankelijk van de leeftijd van een schip, waarbij afhankelijk van deze leeftijd een verdere verlaging van de tonnagebelasting of juist een extra betaling van tonnagebelasting mogelijk is.

Omdat de Maltese tonnageregeling toe te passen, moet je in het bezit zijn van een licentie. Voldoe je aan de eisen dan val je automatisch onder de tonnageregeling. Er geldt hierbij, bij mijn weten, dus geen tijdsperiode waarin een aanvraag gedaan moet worden. Verder is van belang dat je wel uit de tonnageregeling kunt stappen, maar dat dit een onomkeerbare keuze is. Een tienjaars lock-in periode kent de Maltese regeling derhalve niet. Verder kan de regeling toegepast door een naamloze vennootschap, een limited partnership of een algemeen partnership. Ook buitenlandse vennootschappen kunnen toegang hebben tot de Maltese tonnageregeling.

Winstbegrip in de tonnageregeling

De Maltese tonnageregeling staat alleen open voor een kwalificerende scheepvaartorganisatie, oftewel een tonnageonderneming. Om te kunnen spreken van een kwalificerende scheepvaartorganisatie- en dus tonnageonderneming- moet de onderneming in bezit zijn en blijven van een licentie om één van onderstaande activiteiten als hoofddoel te hebben:

³⁸⁸ Boten van ten minste 15 meter lang waarbij er niet meer dan 12 passagiers mee kunnen.

- het in eigendom hebben, charteren/exploiteren of managen van een schip of van schepen die zijn geregistreerd als Maltees schip en het uitoefenen van alle ondergeschikte, aanverwante commerciële, financiële en veilige activiteiten;
- het in eigendom, charteren/exploiteren of managen van een schip of van schepen die geregistreerd zijn onder de vlag van een andere lidstaat en alle ondergeschikte aanverwante commerciële, financiële en veilige activiteiten;
- het houden van aandelen of het op andere wijze houden van een belang in ondernemingen, in Malta of ergens anders, die zijn opgericht voor één van de doelen die hier worden genoemd evenals het uitoefenen van alle ondergeschikte aanverwante commerciële, financiële en veilige activiteiten;
- het bijeenbrengen van kapitaal door middel van leningen, het uitgeven van garanties of de uitgifte van effecten door de onderneming wanneer het doel van deze activiteiten is om bovenstaande activiteiten uit te kunnen oefenen voor de scheepvaartorganisatie zelf of voor scheepvaartorganisaties binnen dezelfde groep;
- het uitoefenen van andere activiteiten binnen de maritieme sector die door de bevoegde minister als kwalificerend worden voorgeschreven.³⁸⁹

Bovenstaande tonnageondernemingen moeten zich bezighouden met scheepvaartactiviteiten. Alleen de winst uit deze scheepvaartactiviteiten valt namelijk, in beginsel, onder de tonnageregeling.³⁹⁰ Met scheepsactiviteiten wordt het internationale vervoer van goederen of personen over zee of bedoeld. Ook het verrichten van andere diensten aan of door een schip die hiermee samenhangen of verbonden zijn met inbegrip van het eigendom, charteren of op elke andere manier van houden van een schip dat zich bezighoudt met bovenstaande activiteiten of met activiteiten die worden voorgeschreven door de bevoegde Maltese instanties vallen onder scheepsactiviteiten.³⁹¹

Voor elk inkomen van scheepmanagers wat voorkomt uit scheepmanagementactiviteiten geldt dat zij eveneens wordt gezien als scheepvaartactiviteiten.³⁹² De scheepsonderneming moet allereerst zijn zetel hebben binnen de Unie. Verder moet deze onderneming zich bezig houden met het technische- of bemanningsbeheer van een tonnageschip en bovendien moet er voldaan

³⁸⁹ Art. 84Z Merchant Shipping Act.

³⁹⁰ Art. 3 lid 1 Merchant Shipping Regulations.

³⁹¹ Art. 2 onderdeel a Merchant Shipping Regulations.

³⁹² Art. 3 lid 6 Merchant Shipping Regulations.

zijn aan de internationale vereisten.³⁹³ Ook geldt dat ten minste 2/3^e van de tonnage van schepen die worden gemanaged, registreert zijn binnen de Unie.³⁹⁴ Voor de winsten die voortkomen uit het technisch- of bemanningsbeheer geldt dus dat zij wordt gezien als winst uit een scheepvaartactiviteit.

Er is geen lijst opgenomen met activiteiten die zouden kwalificeren als ondergeschikte activiteiten aan de tonnageregeling. Dit betekent mijns inziens dat de bevoegde instanties zelf kunnen bepalen welke activiteiten zij als ondergeschikt aan scheepvaartactiviteit acht, en derhalve onder de tonnageregeling plaatst.

Alle winst die voortkomt uit bovenstaande scheepvaartactiviteiten wordt gezien als tonnagewinst en zal dus vrijgesteld zijn van de inkomstenbelasting.³⁹⁵

Wordt aan een van de bovenstaande doelen voldaan, dan zal de onderneming een tonnageonderneming zijn. Dit betekent dus dat de regeling geen optionele regeling is, maar dat indien je één van bovengenoemde doelen nastreeft, je de tonnageregeling in principe verplicht toepast. Dit tot op het moment dat de akte van oprichting van dergelijke bedrijven wordt veranderd of totdat de onderneming wordt geliquideerd.³⁹⁶ Dit is een groot verschil ten opzichte van eerdere regelingen die we zagen, waarbij er over het algemeen een keuzemoment aanwezig was voor het al dan niet toepassen van de regeling. Wel kan er voor gekozen worden de tonnageregeling niet langer toe te passen. Wordt deze keuze gemaakt, dan kan hij niet meer teruggedraaid worden.

³⁹³ Art. 2 onderdeel a Merchant Shipping Regulations. In 2009 is door de Commissie goedgekeurd dat ook het losstaande technische- of bemanning beheer onder de tonnageregeling zou moeten kunnen vallen. Zie mededeling van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagementbedrijven 2009/C 132/06.

³⁹⁴ Art. 3 lid 6 onderdeel c Merchant Shipping Regulations.

³⁹⁵ Art. 3 Merchant Shipping Regulations. Ik kom hier later nog op terug, daar het nu lijkt alsof ondernemingen die zich bezighouden met de financiering van e.d. t.b.v. scheepvaartondernemingen wel een tonnageonderneming vormen, maar dat hu winst toch niet is vrijgesteld daar zij geen scheepvaartactiviteiten uitoefenen. In de vrijstellingen met betrekking tot iedere andere vorm van belastingen zijn echter bepalingen opgenomen waardoor ook de inkomsten uit dergelijke activiteiten niet onderworpen zijn aan inkomstenbelasting en geacht worden onder de tonnagebelasting te worden belast.

³⁹⁶ Art. 84Z lid 7 Merchant Shipping Act.

Exploitatie van een kwalificerend schip

Een tonnageonderneming moet zich bezighouden met bovenstaande scheepvaartactiviteiten. Hierbij kan het schip wat wordt gehouden een Maltees schip of een schip wat de vlag vaart van een van de andere lidstaten zijn, ook wel een Community schip genoemd.

Onder een Maltees schip valt iedere omschrijving van een boot die wordt gebruikt voor navigeren, onafhankelijk van het feit of zij zichzelf voortstuwt of dat dit door een ander wordt gedaan. Hieronder worden ook aken, drijvende inrichtingen en drijvende installaties verstaan evenals booreilanden en soortgelijke boten.³⁹⁷ Om in aanmerking te komen voor de tonnageregeling moet het echter wel een schip zijn dat geregistreerd staat onder de Merchant Shipping Act.³⁹⁸ Hierbij zijn schepen die minder dan zes meter lang zijn uitgesloten van registratie.³⁹⁹ Verder kan een Maltees schip alleen gehouden worden door inwoners van Malta of een onderneming die zijn zetel in Malta heeft. Ten behoeve van de registratie van een schip moet inschrijfgeld worden betaald. Dit inschrijfgeld is, net als de te betalen tonnagebelasting, afhankelijk van drie factoren, te weten: de lengte van een schip, het soort schip en de leeftijd van een schip. Na het inschrijfgeld zal er jaarlijks een honorarium betaald moeten worden. Niet ieder schip is echter een tonnageschip, dit betekent dat bovenstaande schepen eerst moeten kwalificeren alvorens zij een tonnageschip zijn.

De kwalificerende schepen –en dus tonnageschepen- worden in principe aangewezen door de Minister.⁴⁰⁰ Dit kwalificerende schip kan een schip zijn van iedere tonnage wat zich bezighoudt met scheepvaartactiviteiten. Community schepen, schepen geregistreerd onder de wet van een van de lidstaten van de Unie of de EEA, met een netto tonnage groter dan 1.000⁴⁰¹ die in volledige eigendom zijn, gecharterd worden, gemanaged worden of geëxploiteerd worden door een tonnageonderneming kwalificeren eveneens als tonnageschip. Dit betekent dat zowel de plezierboten, jachten, cruiseschepen, vissersvaartuigen, niet-zelfvoortstuwende schepen, booreilanden, kabelreperatie, duikondersteuningsschepen, oliebron stimulatieschepen, survey boten, hydrografische schepen, kabelleggers, pijpleggers, kranen als onderzoeksschepen onder de tonnageregeling vallen.

³⁹⁷ Art. 2 Merchant Shipping Act.

³⁹⁸ Art. 3 lid 1 Merchant Shipping Act.

³⁹⁹ Art. 3 lid 7 Merchant Shipping Act.

⁴⁰⁰ Art. 2 Merchant Shipping Regulations.

⁴⁰¹ Dit lijkt wellicht te insinueren dat Maltese schepen, zijnde de in Malta geregistreerde schepen, met een tonnage van minder dan 1000 al in aanmerking komen. Dit is echter niet het geval, daar onder Community wordt verstaand een schip geregistreerd onder de wet van een lidstaat van de Unie, inclusief Malta, of van de EER. Zie art. 85 lid 1 Merchant Shipping Act..

Verder zijn geen regels opgenomen met betrekking tot sleep- of baggerboten waardoor zij op basis van de huidige regeling volledig onder de tonnageregeling vallen. De Commissie heeft expliciet aangegeven dat voor dergelijke boten geldt dat meer dan 50% van de activiteiten uit het daadwerkelijk verrichten van sleepactiviteiten van zeevervoer c.q. het vervoer van opgebaggerd materiaal over zee moet bestaan alvorens zij in aanmerking komen voor de tonnageregeling. Verder is het zo dat alleen de winst van bovenstaande activiteiten voor de baggerboten onder de tonnageregeling mag vallen.⁴⁰² Deze eis is in de huidige Maltese regeling niet geïncorporeerd.

De definitie van het woord geëxploiteerd onder de Maltese tonnageregeling is dat iedere vorm van beheren/managen hieronder valt, het feit of de boten worden gecharterd of niet maakt hierbij niet uit. Ook voor scheepmanagement geldt dat zij wordt gezien als kwalificerend, evenals elke vorm van charteren. Verder lijkt de Maltese wetgeving te suggereren dat iedere vorm van management eveneens onder de tonnageregeling valt. Dit zou betekenen dat ook ondernemingen die zich alleen bezig houden met commerciële beheer eveneens onder de tonnageregeling vallen.

Vlagvereiste Europese Unie of Europese Economische Ruimte

Indien het schip niet vaart onder de Europese vlag, kan de Minister het schip toch aanwijzen als een tonnageschip. Hierbij is echter wel van belang dat het volledige strategische en commerciële beheer van dergelijke schepen wordt uitgeoefend vanuit de Unie. Verder moet aangetoond worden dat de tonnageonderneming ten minste 60% van zijn totale tonnage onder de Europese vlag vaart. Indien dit niet het geval is kan een dergelijk schip toch nog een tonnageschip zijn indien het percentage van het totale tonnage van de tonnageonderneming dat vaart onder de Europese vlag, niet minder is dan het percentage van het totale tonnage dat onder de Europese vlag voer op 17 januari 2004. Tot slot bestaat er voor niet-Europees geregistreerde schepen de mogelijkheid om toch nog voor de tonnagebelasting te kwalificeren, indien het percentage tonnage van de in de Unie geregistreerde schepen niet is afgenomen gedurende een periode van drie jaren. Indien een onderneming minder dan drie jaren bestaat moet het percentage in de Unie geregistreerd tonnage niet zijn afgenomen ten opzichte van het moment waarop de tonnageregeling is ingegaan.

⁴⁰² Zie Mededeling C(2004) 43 van de Commissie- communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer onder 3.

Wordt aan bovenstaande eisen niet voldaan, dan kan een schip toch nog een tonnageschip worden indien, naar tevredenheid van de bevoegde instanties, is aangetoond dat er een verplichting wordt aangegaan die inhoudt dat het deel van de tonnage wat onder de Europese vlag voer op 17 januari 2004 weer wordt behaald of wordt overstegen.

Bovenstaande vlagvereisten gelden ook voor scheepmanagementondernemingen. Een verschil is echter dat hierbij de referentiedatum niet 17 januari 2004, maar 11 juni 2009 is.⁴⁰³ Verder geldt hierbij dat afgeweken mag worden van de vlageis indien het percentage nettoton dat onder de Europese vlag voer het afgelopen jaar niet is afgenomen.

Eerder al merkte ik op dat voor de sleep- en baggerboten geen speciale regeling is opgenomen in de Maltese wetgeving. Dit betekent dat voor de sleep- en baggerboten lijkt te gelden dat ook zij niet altijd aan het vlagvereiste hoeven te voldoen, terwijl de Commissie juist heeft aangegeven dat dergelijke boten nooit van het vlagvereiste mogen afwijken.⁴⁰⁴

Winstbepaling bij toepassing van de tonnageregeling

Indien de tonnageregeling van toepassing is, zal de winst forfaitair worden bepaald. De wijze waarop dit gebeurt, is echter verschillend ten opzichte van de winstbepaling voor de overige tonnageregeling. Het is in de Maltese tonnageregeling namelijk afhankelijk van een aantal factoren, zijnde de lengte, de werkzaamheden en de leeftijd van het schip, welk bedrag aan belasting in aanmerking genomen moet worden. Verder is het verschil ten opzichte van de Nederlandse, Belgische, Britse en Noorse tonnageregeling dat er een te betalen tonnagebelasting wordt gegeven, en niet een in aanmerking te nemen winst. Het uiteindelijk in aanmerking te nemen bedrag van tonnagebelasting wordt bepaald aan de hand van onderstaande tabellen.

⁴⁰³ Dit heeft te maken met de goedkeuring van scheepmanagementondernemingen onder de richtsnoeren op dit tijdstip. Zie ook art. 3 lid 6 onderdeel i sub d Merchant Shipping Regulations.

⁴⁰⁴ Zie Mededeling C(2004) 43 van de Commissie- communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer onder 3.

A. Schepen minder dan 24 meter

Categorie:	In aanmerking te nemen tonnagebelasting
-Vissersvloten ⁴⁰⁵ van categorie A, B of C	€36,-
-Commerciële jachten	€175,-
-Plezierjachten met een tonnage van minder dan 50 ton	€175,-
-Ieder ander schip	€200

B. Schepen meer dan 24 meter

Categorie:	In aanmerking te nemen tonnagebelasting
-Plezierjachten	40 cent per netto tonnage met een minimum van €400,-
-Commerciële jachten, die niet onder onderstaande categorie vallen	Zie tabel C
-Niet zelfvoortduwende aken, schepen in rompbevrachting die zijn geregistreerd in een buitenlands register, schepen die worden opgeknapt niet zijnde plezierjachten	Zie tabel C, waarbij er een aftrek is op basis van tabel D
-Commerciële boten ⁴⁰⁶ en vissersvloten die minder dan 2500 tonnage hebben, en die niet onder één van bovenstaande categorieën vallen	Zie tabel C, waarbij er een aftrek is op basis van tabel D
-Alle andere schepen die niet onder één van bovenstaande categorieën vallen	Zie tabel C, waarbij er een aftrek is op basis van tabel D

⁴⁰⁵ Van een vissersboot is sprake indien het een boot betreft die een licentie en toestemming heeft om te vissen in termen van de Fisheries Conservation and Management Act. Hierbij wordt gesproken van een vissersvaartuig indien het een vaartuig van welke omvang is die op welke wijze dan ook wordt voortbewogen en die wordt ingezet in visserijactiviteiten of voor de verwerking, opslag of vervoer van vis waarbij de bijkomende werkzaamheden ook mee worden genomen.

⁴⁰⁶ Van een commerciële boot is sprake indien het een boot betreft die een licentie heeft en bevoegd is om te exploiteren in de zin van de Commercial Vessels Regulations. Hierbij wordt een commercieel schip gedefinieerd als een schip dat zich bezig houdt of is bedoeld voor het gebruik van handel of zakelijke doeleinde binnen de havens, binnenwateren en de territoriale wateren van Malta.

C. Hoogte van tonnage

Nettotonnage van een schip:	In aanmerking te nemen tonnagebelasting
0-2,500	€1.000,-
2,501-8,000	€1.000,- plus €0,40 voor elke tonnage die hoger ligt dan 2500
8,001-10,000	€3.200,- plus €0,19 voor elke tonnage die hoger ligt dan 8,000
10,001-15,000	€3.580 plus €0,14 voor elke tonnage die hoger ligt dan 10,000
15,001-20,000	€4.280 plus €0,12 voor elke tonnage die hoger ligt dan 15,000
20,001-30,000	€4.880 plus €0,09 voor elke tonnage die hoger ligt dan 20,000
30,001-50,000	€5.780 plus €0,07 voor elke tonnage die hoger ligt dan 30,000
>50,001	€7.180 plus €0,05 voor elke tonnage die hoger ligt dan 50,000

D. Aftrek of bijtelling op basis van leeftijd

Leeftijd van het schip in jaren	Aftrek/bijtelling jaarlijkse tonnagebelasting in %
0-5	-30
5-10	-15
10-15	-
15-20	+5
20-25	+10*
25-30	+25*
Groter of gelijk aan 30	+50*

* hierbij moet een minimale toename van €1.500,- zijn.

Voor schepen die varen onder een andere vlag dan de Maltese vlag⁴⁰⁷, geldt dat er een aftrek wordt toegestaan voor de registratiefee en de tonnagebelasting die betaald is buiten Malta. Hierbij wordt echter wel een minimum te betalen tonnagebelasting gehanteerd van 25% van de oorspronkelijk te betalen belasting.⁴⁰⁸

Ook geldt voor scheepmanagementactiviteiten dat het percentage te betalen tonnagebelasting 25% is van hetgeen er normaliter betaald hoeft te worden.⁴⁰⁹

Indien er een aparte boekhouding wordt bijgehouden en de verschuldigde tonnagebelasting op tijd betaald wordt, zoals is voorgeschreven, zal er geen verdere belasting worden geheven over de winsten uit de scheepsactiviteiten, inclusief de scheepmanagementactiviteiten, van tonnageondernemingen.⁴¹⁰ Verder zal er geen verdere belasting worden geheven over elk inkomen, elke winst of ieder voordeel behaald door een tonnagevaartonderneming uit de verkoop van een tonnageschip of dat voortkomt uit het feit dat afstand wordt gedaan van de aankoop van een schip dat, indien het schip wel aangekocht zou worden, een tonnageschip zou zijn.⁴¹¹ Tot slot wordt er geen verdere belasting geheven over voordelen die opkomen uit de vereffening, terugkoop, annulering of andere soorten vervreemding van aandelen, effecten of enig andere belang, met inbegrip van goodwill, gehouden in een tonnageonderneming.⁴¹²

Tevens zal er geen belasting worden geheven over rente of inkomen wat betaald is in relatie met de financiering van tonnageondernemingen. Hierbij geldt echter wel dat deze vrijstelling alleen geldt voor gelicenseerde banken, krediet- of financieringsinstituties in Malta.⁴¹³

Ook geldt dat er geen verdere belasting wordt geheven over de winstuitdelingen van scheepactiviteiten of andere activiteiten die in die alinea zijn beschreven.⁴¹⁴ Ook indien de onderneming die deze dividenden ontvangt een winstuitdeling doet aan zijn aandeelhouders,

⁴⁰⁷ Dit geldt dus niet alleen voor de schepen die onder een andere Europese vlag varen, maar ook voor schepen die niet onder een Europese vlag varen aangezien zij niet aan het vlagvereiste hoeven te voldoen.

⁴⁰⁸ Art. 2 Merchant Shipping Regulations.

⁴⁰⁹ Art. 3 lid 6 onderdeel i sub b Merchant Shipping Regulations.

⁴¹⁰ Art. 3 lid 1 onderdeel a c.q. art. 3 lid 4 Merchant Shipping Regulations.

⁴¹¹ Art. 3 lid 1 onderdeel b Merchant Shipping Regulations.

⁴¹² Art. 3 lid 1 onderdeel c Merchant Shipping Regulations.

⁴¹³ Art. 3 lid 2 Merchant Shipping Regulations.

⁴¹⁴ Zijnde de scheepmanagementactiviteiten, de winsten die worden behaald met de verkoop van een schip of de winst die wordt behaald met de vervreemding van aandelen.

zal deze betaling, voor zover deze voorkomt uit de ontvangen dividenden uit de tonnageonderneming, vrijgesteld zijn van belastingheffing.⁴¹⁵

Er gelden geen specifieke regels op het moment dat de tonnageregeling inwerking treedt. Dit geldt voor zowel de op dat moment aanwezige stille en fiscale reserves als de te verrekenen verliezen. Dit impliceert mijns inziens dat de verliezen van voor de tonnageregeling verrekend mogen worden.

De Commissie heeft in eerdere berichtgeving aangegeven dat bepaalde financiële activiteiten wel onder de tonnageregeling kunnen vallen, maar dit betekent mijns inziens niet dat het puur verstrekken van leningen aan tonnageondernemingen er al voor zorgt dat je een onvervalste tonnageonderneming bent waarbij je activiteiten als tonnageactiviteiten kwalificeren en je derhalve voldoet aan het doel van de staatssteun.

Beëindiging van winstbepaling op basis van de tonnageregeling

Er zijn geen specifieke bepalingen opgenomen met betrekking tot beëindiging van toepassing van de tonnageregeling. Indien een schip wordt verkocht, geldt dat de meerwaarden die op dat moment vrijkomen, niet worden belast onder de inkomstenbelasting maar geacht worden belast te zijn onder de tonnageregeling. Dit geldt eveneens voor de stille en fiscale reserves die al aanwezig waren voordat de tonnageregeling in werking trad.

Verder zijn er geen specifieke regels opgenomen met betrekking tot de beëindiging van de toepassing van de tonnageregeling, anders dan dat indien dit gebeurt door een terugtrekking de tonnageregeling nooit meer toegepast kan worden. Dit kan impliceren dat op het moment dat een actief wordt verkocht nadat de tonnageregeling van toepassing was, de gehele stille en fiscale reserves worden belast ongeacht het feit of deze zijn aangegroeid in de periode waarin de tonnageregeling van toepassing was.

Conclusie

De Maltese tonnageregeling is een erg brede regeling en verschilt op vele punten van de Nederlandse tonnageregeling. Zo kent zij geen lock-in periode van tien jaren, bestaat er mijns inziens geen ‘echt’ indieningsmoment voor toepassing van de tonnageregeling daar de tonnageregeling van toepassing wordt indien je aan de voorwaarden voldoet, is de te betalen tonnagebelasting aanzienlijk lager, zijn er geen speciale regels opgenomen met betrekking tot

⁴¹⁵ Art. 3 lid 3 Merchant Shipping Regulations.

de stille en fiscale reserves of de te verrekenen verliezen en geldt dat voor scheepsmanagement voldoende is dat je of het technische- of het bemanningsbeheer verricht. Ook is de categorie kwalificerende schepen evenals het begrip exploiteren in de Maltese regeling erg ruim. Mijns inziens is het dan ook niet verwonderlijk dat de Commissie een onderzoek is gestart naar deze tonnageregeling.

Bijlage 7 Te betalen tonnagebelasting

Tabel 3. Te betalen tonnagebelasting per jaar⁴¹⁶

	NL ⁴¹⁷	BE ⁴¹⁸	VK ⁴¹⁹	NO ⁴²⁰	CY ⁴²¹	MT ⁴²²
Nettoscheepstonnage 1.000 nettoton	€663,-	€912,-	€460,-	€0,-	€355,-	€850,-
Nettoscheepstonnage 10.000 nettoton	€5.137,-	€5.835,-	€3.876,-	€2.116,-	€3.158,-	€3.043,-
Nettoscheepstonnage 25.0000 nettoton	€10.108,-	€12.714,-	€7.212,-	€4.415,-	€6.170,-	€4.531,-
Nettoscheepstonnage 50.000 ton	€14.251,-	€15.627,-	€10.903,-	€6.331,-	€8.817,- 423	€6.103,-
Nettoscheepstonnage 100.000 ton	€16.076,- €24.361,-	€18.541,- €24.368,-	€17.290,-	€10.164-	€12.467,-	€8.228,-

⁴¹⁶ Gegevens verkregen uit de diverse tonnageregelingen gecombineerd met de van toepassing zijnde nationale tarieven. De berekeningen heb ik echter zelf gedaan.

⁴¹⁷ Belastingtarief dat van toepassing is, is 20%. Voor schepen die na 31 december 2008 voor het eerst een vlag zijn gaan voeren of een schip die vijf jaren voorafgaand aan de toepassing van de Nederlandse tonnageregeling de vlag voerde van een staat die geen lidstaat was van de Unie, geldt indien het schip een tonnage kent van 100.000, de verlaagde in aanmerking te nemen winst waardoor de te betalen belasting €16.076,-. Voor alle andere schepen met dit tonnage, geldt dat de te betalen belasting €24.361,- is.

⁴¹⁸ Belastingtarief dat van toepassing is op de eerst €25.000,- is 24,98%. Voor het meerdere met een plafond tot €90.000 is het tarief 31,93%. Het verlaagde tarief van €0,05 geldt alleen indien het een nieuw schip betreft, of een schip betreft dat vijf jaren voorafgaand aan de toepassing van de Belgische tonnageregeling de vlag voerde van een staat die geen lidstaat van de Unie is. Ook indien het schip minder dan vijf jaar oud is en vanaf de oplevering gedurende de hele tijd voorafgaand aan de toepassing van de Belgische tonnageregeling onder de vlag voer van een staat die geen lidstaat is, geldt het verlaagde tarief. Indien dit het geval is, is de te betalen Belgische tonnagebelasting €18.541,-. Voor alle andere gevallen geldt dat de te betalen belasting bij een tonnage van 100.000 nettoton, €24.368,- is.

⁴¹⁹ Belastingtarief dat van toepassing is, is 20%.

⁴²⁰ Belastingtarief dat van toepassing is, is 28%.

⁴²¹ Zoals eerder vermeld kan de te betalen belasting stijgen indien er een vlag wordt gevaren van buiten de Unie. Verder is er een registratiefee van €300,-.

⁴²² Uitgaande van een schip boven de 24 meter met een leeftijd van tussen de 5 en 10 jaar. Indien de schepen jonger zijn, zal de te betalen belasting lager liggen. Is het schip echter ouder, dan zal de te betalen tonnagebelasting stijgen. Verder is er een jaarlijkse registratiefee die afhankelijk is van de tonnage van het schip. Ook geldt dat de tarief met maximaal 75% kan dalen indien in het schepen betreft die buiten Malta, maar binnen de Unie zijn geregistreerd, afhankelijk van de in deze lidstaat betaalde fee en tonnagebelasting.

⁴²³ Afwijkend ten opzichte van tabel zoals opgenomen in L. van Reep, Tonnageregeling- een rechtsvergelijkend onderzoek, TVR 2011/5. Dit vanwege het feit dat in het TVR een fout is gemaakt mbt de behandeling van tonnages boven de 40.000 en er is afgegaan op een tonnage van 40.000 in plaats van 50.000.

Tabel 4. Te betalen tonnagebelasting per jaar voor scheepsmanagement

	NL ⁴²⁴	BE ⁴²⁵	VK	NO ⁴²⁶	CY	MT
Nettoscheepstonnage 1.000 nettoton	€166,-	€912,-	€460,-	€0,-	€91,-	€250,-
Nettoscheepstonnage 10.000 nettoton	€1.284,-	€5.835,-	€3.876,-	€2.116,-	€789,-	€895,-
Nettoscheepstonnage 25.0000 nettoton	€2.527,-	€10.383,-	€7.212,-	€4.415,-	€1.540,-	€1.333,-
Nettoscheepstonnage 50.000 ton	€3.563,-	€15.627,-	€10.903,-	€6.331,-	€2.202,-	€1.795,-
Nettoscheepstonnage 100.000 ton	€4.019,- €6.090,-	€18.541,-	€17.290,-	€10.164-	€3.115,- 427	€2.420,-

⁴²⁴ Belastingtarief dat van toepassing is, is 20%.

⁴²⁵ Belastingtarief dat van toepassing is op de eerst €25.000,- is 24,98%. Voor het meerdere met een plafond tot €90.000 is het tarief 31,93%.

⁴²⁶ Belastingtarief dat van toepassing is, is 28%.

⁴²⁷ Verschil ten opzichte van L. van Reep, Tonnageregeling- een rechtsvergelijkend onderzoek, TVR 2011/5 van €2,-. Niet te verklaren.

Literatuurlijst

Kamerstukken

- *Kamerstukken I* 1995/96, 24 482, nr. B
- *Kamerstukken II* 1995/96, 24 482, nr.3
- *Kamerstukken II* 1995/96, 24 482, nr.5
- *Kamerstukken II* 2002/03, 28 857, nr. 1
- *Kamerstukken II* 2003/04, 29 758, nr. 3
- *Kamerstukken I* 2004/2005, 29 758, nr. C
- *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306, nr. 3
- *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306, nr. 6
- *Kamerstukken II* 2005/06, 30 306, nr. 31
- *Kamerstukken II* 2007/08, 31 409, nr. 1.
- *Kamerstukken II* 2009/10, 31 409, nr. 24
- *Kamerstukken II* 2008/09, 31 704, nr. 3.
- *Kamerstukken II* 2008/09, 31 301, nr. 16.
- *Kamerstukken II* 2008/09, 31 409, nr. 19.
- *Kamerstukken II* 2009/10, 32 128, nr. 3.

Staatsbladen

- *Trb.* 1982/59
- *Trb.* 1996/248
- *Stb.* 1994, 513
- *Stb.* 2008, 565
- *Stcrt.* 2013/17692

Jurisprudentie Hof van Justitie van de Europese Unie

- HvJ EU 15 maart 1994, nr. C-387/92
- HvJ EU 8 september 2011, nr. C-78/08-C-80/08
- HvJ EU 8 november 2011, nr. C-143/99
- HvJ EU 15 november 2011, nr. C-106/09
- HvJ EU 5 juni 2012, nr. C-124/10

Mededelingen Europese Commissie

- Commissie inzake financiële en fiscale maatregelen betreffende zeevervoertransacties met in de Gemeenschap geregistreerde schepen SEC (89) 921.
- Communautaire richtsnoeren betreffende overheidssteun voor het zeevervoer C(1997) 205/05.
- Mededeling C(2004) 43 van de Commissie- Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer.
- Mededeling van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagementbedrijven C(2009)132/06.

Europese Commissie beschikkingen

- Beschikking van de Commissie van 12 april 1996 inzake de introductie van een tonnageregeling in Nederland N 738/1995.
- Beschikking van de Commissie van 25 november 1998 inzake de introductie van een tonnageregeling in Duitsland N 396/1998.
- Beschikking van de Commissie van 2 augustus 2000 inzake de introductie van een tonnageregeling in Engeland SG (2000) D/ 105768.
- Beschikking van de Commissie van 27 februari 2002 inzake de introductie van een tonnageregeling in Spanje C(2002) 582.
- Beschikking van de Commissie van 12 maart 2002 inzake de introductie van een tonnageregeling in Denemarken C(2002) 931.
- Beschikking van de Commissie van 16 oktober 2002 inzake de introductie van een tonnageregeling in Finland C(2002) 3576.
- Beschikking van de Commissie van 11 december 2002 inzake de introductie van een tonnageregeling in Ierland C(2002) 4371.
- Beschikking van de Commissie van 19 maart 2003 inzake de introductie van een tonnageregeling in België C(2003) 20.
- Beschikking van de Commissie van 20 ? 2004 inzake de introductie van een tonnageregeling in Italië C(2004) 3937.
- Beschikking van de Commissie van 13 mei 2005 inzake de introductie van een tonnageregeling in Frankrijk C(2003) 1476.

- Beschikking van de Commissie van 19 ? 2006 inzake de introductie van een tonnageregeling in Litouwen K(2006) 3198.
- Beschikking van de Commissie van 13 januari 2009 inzake de introductie van een tonnageregeling in Slovenië C(2008) 8878.
- Beschikking van de Commissie van 10 maart 2009 inzake reductie van de tonnagebelasting voor grote schepen en scheepsmanagement C(2009) 1482 def.
- Beschikking van de Commissie van 18 december 2009 inzake de introductie van een tonnageregeling in Polen C (2009) 10376.
- Beschikking van de Commissie van 24 maart 2010 inzake de introductie van een tonnagereling in Cyprus C(2010) 1727.
- Beschikking van de Commissie van 27 april 2010 inzake uitbreiding tonnageregeling tot kabelleggers, pijpenleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen C(2010) 2544.

Nederlandse jurisprudentie

- HR 18 januari 1984, *BNB* 1984/1669
- HR 16 oktober 1985, 23 025, *BNB* 1985/320
- Rechtbank Haarlem 28 juli 2001, *NTFR* 2012/1481
- Hof Den Haag 23 maart 2004, nr. 02/4863
- Hof Den Haag 9 maart 2005, nr. 03/2086
- HR 30 september 2005, *BNB* 2006/187
- HR 30 september 2005, *V-N* 2005/47.23
- HR 11 november 2005, *BNB* 2006/41
- HR 15 oktober 2010, *BNB* 2010/334
- HR 15 oktober 2010, nr. 09/00759

Boeken

- R. Barents, L.J. Brinkhorst, *Grondlijnen van Europees recht*, Deventer: Kluwer 2006.
- D. den Boer, *Methodologie en Statistiek voor Communicatie-Onderzoek*, Deventer: Kluwer 2005.
- K.M. Braun e.a., *Cursus belastingrecht EBR 2.0.2.B*, Kluwer: Deventer.
- P.J.G. Kapteyn en P. Verloren van Themaat, *Het recht van de Europese Unie en van de Europese gemeenschappen*, Kluwer: Deventer 2003.
- J.J.A.M. Korving, *Europees belastingrecht*, Den Haag: SDU 2011.

- S.W.C. Wortelboer, *Het tonnageregime*, Deventer: Kluwer 2012

Tijdschriften

- F.A. Engelen, Belastingconcurrentie binnen de EU. Over fiscale beleidsconcurrentie, fiscale marktdistorsies en fiscale staatssteun, *MBB* 1999/19
- J.A.G. van Es, Werkzaamheden voor scheepvaart-cv's onder tonnageregime?, *NTFRB* 2012/37
- A.Gunn, Fiscale staatssteun: dansen op de vulkaan, *NTFR* 2011/1350
- M.R.A. Hofstee Holtrop, C.J. Roozen en R.M.M.P. Mendez, Het Nederlandse tonnageregime: kan het voortvarender of gaat het voor de wind?, *WFR* 2007/1145
- P. Kavelaars, Staatssteun en subjectieve vrijstellingen in de vennootschapsbelasting, *TFO* 2006/66
- P. Kavelaars, Staatssteun in the picture, *NTFRB* 2012/8
- B.J. Kiekebeld, Hervorming Gibraltar's vennootschapsbelasting onverenigbaar met staatssteunregels, *NTFR* 2011/2858
- R.H.C. Luja, Fiscale staatssteun: recente ontwikkelingen, *WFR* 2001/1055
- R.H.C. Luja, Staatssteun in de winstsfeer: een stand van zaken, *TFO* 2010/61
- G. Martínez Bárbara, Tonnage Tax: A Widespread State Aid Regime in the European Union, *ET* 2010/7
- T.M. Mooren en A.J.A. Stevens, De toepassing van de deelnemingsvrijstelling bij het ter beschikking stellen van zeeschepen, *WFR* 2009/698
- M.R. Mok, annotatie bij HvJ EU 15 november 2011, nr. C-106/09, *NJ* 2012/86
- L. van Reep, Tonnageregeling- een rechtsvergelijkend onderzoek, *TVR* 2011/5
- D.E. van Sprundel en K. Dans, 'To tax or not to tax' Vallen rente-inkomsten onder het tonnageregime?, *WFR* 2011/593
- R. J. M. van den Tweel, Beschouwingen over effectieve terugvordering van onrechtmatige staatssteun, *SEW* 2007/10/15.

Overige stukken

- GvEA 20 september 2007, nr. T-136/05
- Beleidsmonitor zeescheepvaart 2005, S. Wortelboer en E. Visser, 2006.1202/3111046450
- EFTA Surveillance Authority Decision 303/09/COL