

# Een onderzoek naar de tonnageregeling

Naam: Lars van der Hoorn

Studentnummer: 386092

Begeleider: Dr. Y.M. Tigelaar-Klootwijk

Ter Aar, 18 juli 2016

Bachelor Fiscale economie  
Erasmus Universiteit Rotterdam  
Erasmus School of Economics

# Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1 Inleiding .....	3
1.1 Relevantie van de tonnageregeling.....	3
1.2 Probleemstelling.....	4
1.3 Opzet en toetsingskader .....	4
1.4 Afbakening.....	5
Hoofdstuk 2 Het welvaartseconomisch kader .....	6
2.1 Inleiding .....	6
2.2 Welvaartseconomie algemeen.....	6
2.2.1 De welvaartstheorema .....	6
2.3 Marktfalen .....	7
2.4 Overheidsfalen .....	11
2.5 Samenvatting en conclusies .....	12
Hoofdstuk 3 De tonnageregeling .....	13
3.1. Inleiding .....	13
3.2. Introductie van de tonnageregeling in Nederland .....	13
3.3 Plaats binnen de Wet IB .....	13
3.4 Voorwaarden voor gebruikmaking van de tonnageregeling.....	14
3.4.1 Belastingplichtig in Nederland .....	14
3.4.2 Tijdig verzoek.....	14
3.4.3 Kwalificerend schip.....	16
3.4.4 Kwalificerende exploitatievorm .....	16
3.5 Toepassing van de tonnageregeling.....	17
3.5.1 Tarieven in de tonnageregeling.....	17
3.5.2 Inkomsten kwalificerend voor de tonnageregeling.....	17
3.6 Beëindiging tonnageregeling.....	18
3.7 Samenvatting en conclusie.....	19
Hoofdstuk 4 Toetsing aan de relevante beginselen .....	20
4.1 Inleiding .....	20
4.2 Draagkrachtbeginsel.....	20
4.2.1 Conclusie .....	21
4.3 Neutraliteitsbeginsel .....	21
4.3.1 Financiering door middel van scheepvaart-CV's .....	22
4.3.2 Overcapaciteit in de sector.....	23

4.3.3 Conclusie .....	23
4.4 Doeltreffendheid .....	23
4.4.1 Doelen van de tonnageregeling .....	23
4.4.2 Worden de doelen gehaald? .....	24
4.4.3 Conclusie doeltreffendheid tonnageregeling .....	25
4.4.4 De gevolgen van het afschaffen van de tonnageregeling .....	26
4.5 Doelmatigheid .....	26
4.5.1 Budgettaire beslag van de fiscale faciliteiten .....	27
4.5.2 Administratieve en uitvoeringslasten .....	27
4.5.3 Efficiënter inzetten middelen tonnageregeling (doelmatigheid van beleidseffecten) .....	29
4.5.4 Investeren van middelen om een hogere toegevoegde waarde en meer werkgelegenheid te bereiken (doelmatigheid van beleidsprestaties) .....	30
4.5.5 Conclusie .....	30
4.6 Samenvatting en conclusie .....	30
Hoofdstuk 5 Conclusie .....	32
5.1 Samenvatting en beantwoording van de probleemstelling .....	32
Bibliografie .....	33
Literatuur .....	33
Jurisprudentie .....	34
Kamerstukken .....	34
Europese stukken .....	34
Websites .....	35
Bijlage .....	36

# Hoofdstuk 1 Inleiding

## 1.1 Relevantie van de tonnageregeling

De tonnageregeling is een belangrijke fiscale faciliteit voor de Nederlandse zeescheepvaart. Door het toepassen van de tonnageregeling wordt de winst op forfaitaire wijze vastgesteld. Indien een onderneming kiest om deze regeling toe te passen, dan is dit voor een periode van ten minste 10 jaar. De keuze om te opteren voor deze regeling kan worden gedaan in het eerste jaar dat winst uit scheepvaart wordt genoten (artikel 3.22 Wet IB 2001). De tabel met de fictieve winstberekening is te vinden in artikel 3.23 lid 1 Wet IB 2001. De tonnageregeling leidt ertoe dat de Nederlandse scheepvaart de concurrentie aankan met andere havens. Uit een onderzoek in 2014, van het ministerie van Infrastructuur en Milieu, blijkt dat de tonnageregeling cruciaal is om het beheer van schepen door Nederlandse reders in Nederland te houden en nieuwe beheersactiviteiten aan te trekken. Op basis van dit onderzoek heeft het kabinet besloten dat de tonnageregeling behouden moet blijven voor onbepaalde tijd, want zonder deze fiscaliteit zou de Nederlandse scheepvaart in gevaar komen.<sup>1</sup> Het is dus van belang om deze regeling verder te optimaliseren, zowel vanuit het oogpunt van bedrijven alsmede vanuit het oogpunt van de overheid en de burgers.

Eerder is al onderzoek gedaan naar de effectiviteit en de doelmatigheid van de tonnageregeling, de afdrachtsvermindering zeevaart en de willekeurige afschrijving op zeeschepen. Hieruit komt naar voren dat de effectiviteit van de fiscale regelingen groot is, met uitzondering van de mogelijkheid tot willekeurig afschrijven, want dit wordt niet of nauwelijks gebruikt.<sup>2</sup> De vanuit Nederland beheerde vloot is met 75% gegroeid sinds de invoering, daarnaast biedt deze vloot werkgelegenheid aan 50.000 personen. Om de groei van de Nederlandse vloot te benadrukken moet worden vermeld dat de Nederlandse vloot, in de periode 2006 tot en met 2013, harder groeide dan de vloot van de EU lidstaten en de wereldvloot.<sup>3</sup> Daarnaast zijn de tonnageregeling en de afdrachtvermindering zeevaart volgens het onderzoek doelmatig. Dat wordt veroorzaakt doordat alle betrokken partijen weten hoe de regelingen werken. Maar er zijn nog een aantal onduidelijkheden in de regeling, met name het kwalificeren van werk- en serviceschepen voor de tonnageregeling en het tijdstip waarop de regeling in kan gaan. Op deze punten is het gewenst dat er meer duidelijkheid komt.<sup>4</sup>

De tonnageregeling is ook maatschappelijk relevant. Dat blijkt onder andere uit de volgende cijfers. De Nederlandse scheepvaart vormt een belangrijke speler in het Nederlandse maritieme cluster. Onder dat maritieme cluster vallen twaalf maritieme sectoren zoals havens, offshore maritieme toeleveranciers, scheepsbouw, waterbouw, maritieme dienstverlening en kennisinstituten, binnenvaart, Koninklijke Marine, watersportindustrie, visserij en zeevaart.<sup>5</sup> Deze 12.000 ondernemingen bieden gezamenlijk werk aan 253.000 mensen. Daarnaast heeft deze sector een toegevoegde waarde van ruim € 23 miljard. Hiervan bestaat € 2,1 miljard uit de toegevoegde waarde van de zeescheepvaart.<sup>6</sup>

---

<sup>1</sup> KVNR, "Tonnageregeling", 28 maart 2016, <https://www.kvnr.nl/restyle-website/standpunten/tonnageregeling/tonnageregeling> (geraadpleegd op 16 april 2016).

<sup>2</sup> Bloem Doze Nienhuis & Panteia (2014), blz. 9.

<sup>3</sup> Bloem Doze Nienhuis & Panteia (2014), blz. 24.

<sup>4</sup> Bloem Doze Nienhuis & Panteia (2014), blz. 9.

<sup>5</sup> KVNR, "Zeescheepvaart van groot belang voor Nederlandse economie", 30 december 2015, <https://www.kvnr.nl/website-2013/feiten-en-cijfers/vestigingsklimaat/zeescheepvaart-van-groot-belang-voor-nederlandse-economie> (geraadpleegd op 16 april 2016).

<sup>6</sup> Maritiem Land, "Maritieme Monitor 2015: meer groei dan Nederlandse economie", 14 december 2016, <http://www.maritiemland.nl/news/maritieme-monitor-2015-meer-groei-dan-nederlandse-economie/> (geraadpleegd op 16 april 2016).

De economische situatie voor de Nederlandse zeescheepvaart is de laatste tijd slecht maar wel stabiel. De deelsectoren waarin het slecht gaat zijn onder andere de containerschepen. Dit wordt veroorzaakt door overcapaciteit wat ertoe leidt dat de prijzen niet herstellen. In sommige deelsectoren gaat het de laatste tijd wel beter, zoals de cruisevaart en de gasvaart. Daarnaast doet de markt voor offshore windenergie het goed door de aanleg van grootschalige windmolenparken.<sup>7</sup>

## 1.2 Probleemstelling

Uit het voorgaande komt de volgende probleemstelling naar voren: *Voldoet de tonnageregeling (art. 3.22-3.24 Wet IB 2001) aan de voor dit onderzoek relevante beginselen van de Nederlandse belastingheffing? Zo nee, welke aanpassingen kunnen worden gedaan zodat de regeling hier wel aan voldoet?*

## 1.3 Opzet en toetsingskader

Het onderzoek is ingericht in de volgende hoofdstukken om te komen tot een antwoord op de probleemstelling:

Hoofdstuk 2 (Welvaartseconomisch kader): hierin wordt nagegaan of er een economische rechtvaardiging is voor het bestaan van de tonnageregeling. De overheid bemoeit zich met de markt door middel van de tonnageregeling. Deze analyse gebeurt aan de hand van de welvaartseconomie. In deze theorie ontstaat er een rechtvaardiging voor overheidsingrijpen indien er sprake is van marktfalen.<sup>8</sup> Maar men moet zich bewust zijn van het feit dat de overheid ook kan falen indien zij ingrijpt in de markt. Daarom stelt De Mooij dat het overheids- en marktfalen tot een minimum moet worden beperkt.<sup>9</sup>

In hoofdstuk 3 wordt de tonnageregeling toegelicht zoals deze nu is, artikel 3.22-3.24 Wet IB 2001. Om een goed beeld te kunnen geven of de tonnageregeling nodig is, is het van belang om deze regeling goed te begrijpen.

In hoofdstuk 4 wordt nagegaan of de tonnageregeling voldoet aan de voor dit onderzoek relevante beginselen van belastingheffing, welke hierna worden toegelicht.

Draagkrachtbeginsel: Dit beginsel houdt in dat de zwaarste lasten worden gedragen door degene met de sterkste schouders. Dat beginsel is een leidend beginsel in de Nederlandse inkomsten- en loonbelasting.<sup>10</sup> Het is de vraag of de tonnageregeling voldoet aan het draagkrachtbeginsel, omdat de winst op forfaitaire wijze wordt bepaald en alleen afhangt van de tonnage.

Neutraliteitsbeginsel: Hierbij gaat het om de vraag of (de invoering van) de tonnageregeling heeft geleid tot gedragsveranderingen onder belastingplichtigen. Volgens Akkerboom hangt de sterkte van deze veranderingen hangt af van de belasting die wordt bestudeerd.<sup>11</sup> De tonnageregeling is een fiscale faciliteit die te vergelijken is met een subsidie. Deze subsidie kan leiden tot een excess burden, wat ertoe leidt dat de totale welvaart van de samenleving afneemt.<sup>12</sup>

---

<sup>7</sup> KVNR, "Zeescheepvaart van groot belang voor Nederlandse economie", 30 december 2015, <https://www.kvnr.nl/website-2013/feiten-en-cijfers/vestigingsklimaat/zeescheepvaart-van-groot-belang-voor-nederlandse-economie> (geraadpleegd op 16 april 2016).

<sup>8</sup> Brue en Grant (2013), blz. 425.

<sup>9</sup> De Mooij (2006), blz. 41.

<sup>10</sup> Stevens (2014), blz. 10-13.

<sup>11</sup> Akkerboom (2010), blz. 197.

<sup>12</sup> Zie ook Rosen en Gayer (2008), blz. 342-343.

Doeltreffendheid: *“Bij de effectiviteitsvraag<sup>13</sup> gaat het om de vraag wat de meerwaarde is van de fiscale zeevaartregelingen voor het behoud en de uitbreiding van de maritieme activiteiten in Nederland door het verbeteren van Nederland als vestigingsland en het internationaal competitief maken van het Nederlandse register.”<sup>14</sup>* In dit onderzoek wordt alleen stilgestaan bij de tonnageregeling en niet bij de andere twee fiscale regelingen<sup>15</sup> die Nederland kent. Het onderzoek naar doeltreffendheid is lastig, omdat men te maken kan hebben met vele externe factoren die van invloed op het resultaat kunnen zijn.<sup>16</sup>

Doelmatigheid: *“Bij de beoordeling van de doelmatigheid gaat het om de vraag hoe de effectiviteit zich verhoudt tot de benodigde budgettaire inspanningen en administratieve lasten van partijen bij de uitvoering, de bedrijven en de belastingdienst.”<sup>17</sup>* Hierin wordt dus onderzocht of dezelfde doelen zouden kunnen worden bereikt tegen lagere kosten, dit wordt ook wel doelmatigheid van beleidseffecten genoemd. Daarnaast kent men doelmatigheid van beleidsprestaties. Beleid is inefficiënt indien met dezelfde middelen een hogere doeltreffendheid kan worden bereikt.<sup>18</sup>

Het onderzoek zal op kwalitatieve wijze worden uitgevoerd. Dit gebeurt aan de hand van literatuuronderzoek, onderzoek van de jurisprudentie en parlementaire stukken.

#### 1.4 Afbakening

In dit onderzoek wordt uitdrukkelijk niet onderzocht of de tonnageregeling moet worden aangemerkt als verboden staatsteun (artikel 107 Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU)). Dat is een onderwerp dat in een ander onderzoek geanalyseerd kan worden. Momenteel bestaan veel faciliteiten van de overheid onder druk met de vraag of deze steun moet worden aangemerkt als verboden staatssteun. Het tonnageregime van Nederland is door de Europese Commissie goedgekeurd.<sup>19</sup> Maar er vindt momenteel een evaluatie plaats van de geldende richtsnoeren, dus het is niet ondenkbaar dat de richtsnoeren zullen veranderen en de tonnageregeling zodoende moet worden aangepast.<sup>20</sup>

---

<sup>13</sup> In dit onderzoek wordt het aangeduid als doeltreffendheid.

<sup>14</sup> Ministerie van Verkeer en Waterstaat & Ministerie van Financiën (2007), blz. 7.

<sup>15</sup> De afdrachtsvermindering zeevaart en de willekeurige afschrijving.

<sup>16</sup> Algemene Rekenkamer (2005), blz. 5.

<sup>17</sup> Ministerie van Verkeer en Waterstaat & Ministerie van Financiën (2007), blz. 8.

<sup>18</sup> Algemene Rekenkamer (2005), blz. 5-6.

<sup>19</sup> Europese Commissie (2009), kenmerk C 1482 definitief, blz. 11.

<sup>20</sup> Wortelboer (2012), blz. 9.

## Hoofdstuk 2 Het welvaartseconomisch kader

### 2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de legitimiteit van de tonnageregeling onderzocht. Elk land geeft haar economie op een eigen wijze vorm. Dit kan gebeuren door een centraal geleide economie, de vrijemarkt economie of de gemengde economie. De gemengde economie is een combinatie van de centraal geleide economie en een vrijemarkt economie. Veel Westerse landen kennen een gemengde markteconomie waarin zowel de markt als de overheid een rol spelen. In deze economieën rijst de vraag hoever de overheid kan of moet gaan met het ingrijpen in het marktproces.<sup>21</sup> Om te onderzoeken of wordt voldaan aan de legitimiteitseis van de tonnageregeling wordt eerst de theorie van de welvaartseconomie geanalyseerd. Aan de hand van de welvaartstheorie wordt geanalyseerd of er sprake is van marktfalen, welke een rechtvaardiging oplevert voor het overheidsingrijpen in de markt. Indien blijkt dat er een rechtvaardiging is voor het overheidsingrijpen door middel van de fiscaliteit, kan de vraag worden gesteld of het overheidsingrijpen ook op een andere manier had kunnen plaatsvinden.

### 2.2 Welvaartseconomie algemeen

De welvaartseconomie is de tak van de economie die zich bezighoudt met het ontwikkelen van beginselen om het sociale welzijn te verbeteren. De welvaartseconomie stelt dat de overheid zich zo afzijdig mogelijk moet houden van het marktproces. Indien dit evenwel noodzakelijk is dan zal zij dit wel moeten doen. De welvaartseconomie houdt zich in dit kader bezig met twee vragen. De eerste vraag is hoe optimale welvaart wordt gedefinieerd en hoe het kan worden bereikt. Het tweede vraagstuk van de welvaartseconomisten is onderzoek doen naar de factoren die ertoe leiden dat de maximale welvaart niet wordt bereikt. Voor deze factoren worden oplossingen bedacht om richting de maximale welvaart te gaan.<sup>22</sup>

De welvaartseconomie gaat uit van Pareto-optimaliteit<sup>23</sup>. Het concept van Pareto-optimaliteit is ontwikkeld door Vilfredo Pareto. Een verdeling is Pareto-optimaal als geen enkel persoon erop vooruit kan zonder dat een ander een daling ziet in zijn of haar nut.<sup>24</sup> Wanneer deze verdeling niet optimaal is, dan is er een Pareto-verbetering mogelijk. Dat wil zeggen dat iemand erop vooruit kan gaan zonder dat een ander erop achteruit gaat.<sup>25</sup>

#### 2.2.1 De welvaartstheorema

De welvaartseconomie is gebaseerd op twee belangrijke theorema. Het eerste welvaartstheorema stelt dat er Pareto-efficiënte uitkomsten worden bereikt wanneer er aan twee voorwaarden wordt voldaan. De eerste voorwaarde is dat markten compleet zijn. Dat wil zeggen dat voor ieder goed waar agenten om geven, hiervoor een markt is. Echter zijn er ook goederen waar mensen om geven waarvoor geen markt is, denk bijvoorbeeld aan vrije tijd. Dat hiervoor geen markt aanwezig is, betekent eigenlijk al dat aan de eerste voorwaarde niet wordt voldaan. De tweede voorwaarde bepaalt dat agenten prijsnemers zijn, dat geldt zowel voor de kopers als voor verkopers. Dat agenten prijsnemers zijn impliceert dat er geen sprake is van marktmacht. Er zijn daadwerkelijk markten

---

<sup>21</sup> Kist, "Hoor je straks een econoom? Vraag dan eerst wat hij stemt", 9 maart 2016, <http://www.nrc.nl/nieuws/2016/03/09/hoor-je-straks-een-econoom-vraag-eerst-wat-hij-stemt> (geraadpleegd op 21 mei 2016).

<sup>22</sup> Brue en Grant (2013), blz. 425.

<sup>23</sup> Dit wordt ook wel genoemd als Pareto-optimaliteit.

<sup>24</sup> Brue en Grant (2013), blz. 426.

<sup>25</sup> Pettinger, "Pareto Efficiency", 18 november 2012, <http://www.economicshelp.org/blog/glossary/pareto-efficiency/> (geraadpleegd op 19 mei 2016).

waarvoor geldt dat er weinig tot geen marktmacht is. Dit worden perfect concurrerende markten genoemd.<sup>26</sup> De overheid hoeft niet meer in te grijpen in het marktproces indien wordt voldaan aan de eerste twee voorwaarden. De overheid hoeft in deze economie alleen te zorgen dat de eigendomsrechten zijn verdeeld en dat zij worden geëerbiedigd.<sup>27</sup>

Het tweede welvaartstheorema houdt in dat bij iedere oorspronkelijke verdeling de overheid door herverdeling van vermogen elk punt op de contractcurve kan bereiken, mits zij de benodigde informatie tot haar beschikking heeft en gegeven dat deze informatie juist is.<sup>28</sup> Indien de overheid de juiste informatie heeft om inkomen te herverdelen, dan ontstaat er geen excess burden. Dit wordt ook wel de first-best situatie genoemd. In werkelijkheid heeft de overheid niet de juiste informatie om inkomen te verdelen, waardoor de overheid gebruikmaakt van verstorende belastingen die leiden tot een excess burden. Dit wordt de second-best situatie genoemd.<sup>29</sup> Om aan het tweede theorema te voldoen, moet er aan een tweetal aanvullende voorwaarden worden voldaan bovenop de voorwaarden van het eerste theorema. De eerste aanvullende voorwaarde is dat de indifferentiecurves van agenten convex zijn. De tweede aanvullende voorwaarde houdt in dat productiesets van agenten convex zijn. In de praktijk zal hier niet aan worden voldaan, waardoor de uiteindelijke verdeling niet Pareto-efficiënt zal zijn.<sup>30</sup>

Er is dus vastgesteld dat in de praktijk niet wordt voldaan aan de twee welvaartstheorema. In dat geval wordt ook wel gezegd dat markten falen.

### 2.3 Marktfalen

Er zijn vele oorzaken waarom een verdeling niet Pareto-efficiënt is. Deze oorzaken worden ook wel aangeduid als marktfalen. De vormen van marktfalen worden besproken. Ook wordt de relevantie van de vormen van marktfalen voor dit onderzoek besproken. De overheid kan ingrijpen in de markt om het marktfalen te verminderen/op te lossen. De overheid kan falen met het ingrijpen in de markt. Dit falen wordt overheidsfalen genoemd. De Mooij stelt dat het overheids- en marktfalen tot een minimum moeten worden beperkt.<sup>31</sup> Er moet dus een balans worden gezocht tussen marktfalen enerzijds en overheidsfalen anderzijds, omdat het niet zo hoeft te zijn dat de overheid het falen van de markt kan oplossen.

In de literatuur kan men de volgende vormen van marktfalen vinden. Hyman<sup>32</sup> geeft de volgende opsomming:

#### 1. *Ontbreken perfecte concurrentie*

Een monopolie is een marktform die wordt gekenmerkt door een aanbieder van een product op de markt en van alle nabije substituten van het product. Een consument die gebruik wil maken van dit goed of dienst zal het bij die aanbieder moeten kopen of zal geen gebruik kunnen maken van het goed of deze dienst. In de praktijk zijn er weinig voorbeelden van bedrijven die een monopoliepositie hebben. Nutsbedrijven hebben in veel gevallen een monopoliepositie.<sup>33</sup>

---

<sup>26</sup> Reiss (2013), blz. 212-213.

<sup>27</sup> Rosen en Gayer (2008), blz. 41.

<sup>28</sup> Frank en Cartwright (2013), blz. 637-638.

<sup>29</sup> Tigelaar-Klootwijk (2013), blz. 23.

<sup>30</sup> Frank en Cartwright (2013), blz. 637-638.

<sup>31</sup> De Mooij (2006), blz. 41.

<sup>32</sup> Hyman (2010), blz. 70-72.

<sup>33</sup> Boundless, "Market Differences Between Monopoly and Perfect Competition", <https://www.boundless.com/economics/textbooks/boundless-economics-textbook/monopoly-11/monopoly-production-and-pricing-decisions-and-profit-outcome-71/market-differences-between-monopoly-and-perfect-competition-267-12364/> (geraadpleegd op 7 juli 2016).



Bij een monopolie heeft de aanbieder marktmacht waardoor de prijs niet gelijk zal zijn aan de marginale kosten en zodoende wordt er geen Pareto-efficiënte verdeling bereikt.<sup>34</sup> Er zijn verschillende oorzaken voor het bestaan van monopolies.<sup>35</sup> In de maritieme sector wordt niet voldaan aan de voorwaarden van een perfect concurrerende markt.<sup>36</sup> Voor de toetsing van de tonnageregeling acht ik deze vorm van marktfalen evenwel niet relevant. Ik besteed dan verder ook geen aandacht meer aan deze vorm van marktfalen.

## *2. Positieve en negatieve externe effecten*

Onder externe effecten wordt verstaan een kost of een bate van een transactie voor individuen die geen partij zijn bij de transactie. Externe effecten worden namelijk niet doorberekend in de prijs van een goed. Deze effecten kunnen optreden bij zowel productie als consumptie. Als voorbeeld van een negatief extern effect kan worden gedacht aan milieuvervuiling en geluidsoverlast. Bij een voorbeeld van een positief extern effect kan worden gedacht aan onderwijs, innovatie en vaccinatie. In het geval van een negatief extern effect zijn de maatschappelijke marginale kosten hoger dan de marginale kosten van het product. Dit leidt ertoe dat de producent kiest voor een te hoge productie van een bepaald goed, wat de maatschappelijke welvaart doet dalen. Immers de maatschappij wil minder van deze goederen dan er nu worden aangeboden. Bij positieve externe effecten is het tegenovergestelde het geval. Een producent biedt nu te weinig goederen aan, omdat de marginale kosten gelijk zijn aan de marginale opbrengsten terwijl de maatschappelijke baten hoger zijn.<sup>37</sup> Dit betekent dat de maatschappij meer van deze goederen wil omdat hierdoor de maatschappelijke welvaart toeneemt. Dit kan worden verduidelijkt met een voorbeeld, waarbij ik onderwijs zal gebruiken. Bij de keuze om te studeren maakt de persoon een afweging tussen zijn eigen baten en kosten om zodoende een goede keuze te maken. Het positieve effect van studeren op anderen wordt niet meegenomen, waardoor minder mensen kiezen om te gaan studeren. Dat deze keuze door personen niet wordt gemaakt, kan voor de overheid een reden vormen om in te grijpen in het marktproces. Dit ingrijpen zou kunnen gebeuren door het geven van een subsidie, waardoor de marginale kosten dalen en er meer gekozen zal worden om te gaan studeren.

Bij de bestudering van de legitimiteit van de tonnageregeling zouden positieve effecten een rol kunnen spelen in de keuze van de overheid om de maritieme sector te bevorderen. Een agglomeratie van maritieme bedrijven zou weleens kunnen leiden tot een grotere hoeveelheid innovatie. Dat ontstaat namelijk doordat deze bedrijven nu makkelijk met elkaar in contact kunnen komen en zo de kosten van onderzoek en ontwikkeling kunnen laten dalen. De concurrentiekracht van deze sector neemt op deze wijze toe ten opzichte van het buitenland. De overheid heeft namelijk meerdere regelingen om innovaties te bevorderen, te denken aan de aftrek speur- en ontwikkelingswerk van artikel 3.77 Wet IB 2001. Mijn redenering wordt ondersteund door de Nederlandse Maritieme Strategie 2015-2025, waarin de Rijksoverheid schrijft over de mogelijke kennisspilovers voor innovaties en de arbeidsmarkt.<sup>38</sup> Uit onderzoek<sup>39</sup> komt ook het volgende naar voren: *“Hoewel het maritiem cluster als geheel goed scoort wat betreft investeringen in research & development, zijn de zee- en binnenvaart echter, uitzonderingen daargelaten, geen sectoren die intrinsiek innovatief zijn ingesteld. Daarom heeft de rijksoverheid in 2006 besloten om zowel voor de binnenvaart als de zeevaart middelen beschikbaar te stellen voor een innovatie impuls. Doel van die impuls was enerzijds om innovatie op terreinen die de sector zelf als zinvol beschouwt te stimuleren en anderzijds om een vliegwiel op gang te brengen door de sectoren meer bewust te maken van het belang van innovatie.”*

---

<sup>34</sup> Rosen en Gayer (2008), blz. 45-46.

<sup>35</sup> Zie Reiss (2013), blz. 231-233.

<sup>36</sup> Zie Ecorys (2008), blz. 25

<sup>37</sup> Reiss (2013), blz. 234-235.

<sup>38</sup> Rijksoverheid (2015), blz. 6.

<sup>39</sup> Agentschap NL (2011), blz. 2.

De tonnageregeling zou kunnen leiden tot een grotere hoeveelheid investeringen. Hiervoor geven reders, in het onderzoek van Ecorys<sup>40</sup>, de volgende verklaring: *“Door de fiscale voordelen kan financiële ruimte worden gebruikt voor investeringen en kunnen de winsten worden gereserveerd voor groei en uitbreiding.”*

### *3. Behoeftte aan publieke goederen*

Publieke goederen zijn niet uitsluitbaar en niet rivaal. Niet uitsluitbaar wil zeggen dat het gebruik van het goed door de één niet ten koste gaat van de ander. Denk hierbij aan schone lucht en defensie. Het feit dat ik een radio heb gekocht wilt niet zeggen dat mijn buurman er niet naar kan luisteren. Hij kan gratis gebruik maken van dat goed, oftewel de marginale kosten zijn nul nadat het goed is aangeschaft. Niet rivaal wil zeggen dat het gebruik van een goed niet ten koste gaat van het gebruik van een ander. Stel dat ik schone lucht inademen wil dat niet zeggen dat mijn buurman dezelfde lucht niet nog een keer kan inademen. Door deze combinatie van niet uitsluitbaar en niet rivaal worden er te weinig publieke goederen op de markt gebracht. Dat komt omdat één enkele persoon die het goed aanschaft anderen niet kan uitsluiten en anderen het goed daarna ook nog kunnen gebruiken. Dit is negatief voor de welvaart van een samenleving omdat het voor de samenleving als geheel positief is om publieke goederen te consumeren, maar doordat de keuze bij individuen ligt wordt deze beslissing om te consumeren niet gemaakt. Dit is dus een vorm van marktfalen. Dat deze goederen niet worden geconsumeerd is voor de overheid een reden om in te grijpen in marktproces.<sup>41</sup>

Ik ga verder niet in op deze vorm van marktfalen omdat ik publieke goederen niet relevant acht voor het bestaan van de tonnageregeling. De scheepvaart is namelijk niet aan te merken als een publiek goed.

### *4. Onvolledige informatie*

Bij onvolledige informatie hebben beide partijen de informatie niet en bij asymmetrische informatie heeft de ene partij meer informatie dan de andere partij. Deze asymmetrische informatie kan leiden tot adverse selection en moral hazard. Als voorbeeld van onvolledige informatie die beide partijen hebben is de toekomstige winstgevendheid van een investering. Als voorbeeld van asymmetrische informatie kan worden gedacht aan de tweedehands automarkt. Dit probleem wordt ook weleens aangeduid als de “Market for ‘Lemons’”. In deze markt weten de verkopers meer over de kwaliteit van de auto dan dat de kopers hebben. De kopers lopen dus het risico dat zij een slechtere auto kopen dan hen is verteld. De kopers passen hierop hun prijs aan. Deze situatie leidt ertoe dat mensen met een goede auto hun auto niet meer gaan verkopen omdat de prijs te laag is. Terwijl dat door deze verkoop de welvaart van de samenleving zou zijn toegenomen.<sup>42</sup>

Ik ga verder niet in op deze vorm van marktfalen want ik acht onvolledige informatie niet relevant voor het bestaan van de tonnageregeling.

### *5. Economische stabilisatie*

Werkloosheid is een belangrijke vorm van marktfalen. Bij werkloosheid is er een groter aanbod van arbeid dan dat er vraag naar arbeid is.<sup>43</sup> In deze economie zijn dan nog productiefactoren die niet worden gebruikt. Dit leidt tot inefficiëntie, waardoor de maatschappelijke welvaart niet Pareto-efficiënt is. Dit levert een rechtvaardiging op voor de overheid om op te treden in het marktproces. Een andere vorm van een macro-economische verstoring genoemd door Hyman is inflatie. Inflatie wordt door de overheid zo veel mogelijk onder controle gehouden om ervoor te zorgen dat de

---

<sup>40</sup> Ecorys (2007), blz. 36.

<sup>41</sup> Reiss (2013), blz. 234-235.

<sup>42</sup> Reiss (2013), blz. 233-234.

<sup>43</sup> Hyman (2010), blz. 71-72.

koopkracht behouden blijft.<sup>44</sup> Echter acht ik dat inflatie bestrijding niet gebeurt door de tonnageregeling, waardoor geen rekening wordt gehouden met inflatie in dit onderzoek. Werkloosheid is echter wel van belang voor dit onderzoek, omdat door de maritieme cluster kennispillovers worden bereikt op de arbeidsmarkt.<sup>45</sup> In onderzoek<sup>46</sup> wordt dit bevestigd: *“De Nederlandse zeevaartsector is vanwege de instroom van ex-zeevarenden naar andere sectoren (vanwege hun specifieke kennis en ervaring) van belang voor de kwaliteit van de gespecialiseerde arbeidsmarkt in de mainport.”* Eén van de doelen bij invoering van de tonnageregeling is het creëren van meer werkgelegenheid.<sup>47</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis schrijven dat, in de periode van 2006-2012, de totale werkgelegenheid toegenomen is naar 29.370 fte. Dat komt overeen met een toename van 34%.<sup>48</sup>

## 6. Onvolledige kapitaalmarkten

Stiglitz<sup>49</sup> noemt nog een andere vorm van marktfalen, namelijk onvolledige kapitaalmarkten. Deze vorm van marktfalen ontstaat door adverse selection, moral hazard en de nalevingskosten van contracten. Zelfs in ontwikkelde landen hoeven de kapitaalmarkten niet perfect te werken. Zo kan er sprake zijn van “equity rationing”. Dit houdt in dat de aandelenprijzen van een onderneming dalen wanneer er nieuwe aandelen worden uitgegeven. Equity rationing leidt ertoe dat ondernemingen zich niet kunnen diversificeren tegen de risico’s waarmee ze te maken hebben. Dit heeft tot gevolg dat deze ondernemingen meer risico-avers zullen handelen. Hierdoor kunnen zij kiezen om bepaalde investeringen niet te maken. Daarnaast kan “credit rationing” een rol spelen. Dit houdt in dat ondernemingen een groter deel van de uitbreidingsinvestering intern financieren. Kapitaal wordt zo minder effectief gebruikt.

In dit onderzoek gaat het om de vraag of ondernemingen, in de zeescheepvaartsector, te maken hebben met een financieringsprobleem. Banken trekken zich namelijk terug in bepaalde sectoren waarin de risico’s te groot worden gevonden. Panteia en Bloem Doze Nienhuis schrijven dat de dat de zeescheepvaart zwaar is getroffen sinds het begin van de crisis in 2008. Binnen korte tijd halveerden de vrachtprijzen op de spotmarkt. De tarieven voor lading- en timechartercontracten kwamen onder druk te staan, waarbij prijzen zelfs zodanig laag waren dat de variabele kosten niet gedekt konden worden. Na deze grote daling zijn de vrachtprijzen enigszins hersteld. Desondanks hebben deze prijzen nog niet het niveau bereikt waarop een bedrijfseconomische exploitatie van de vloot mogelijk is.<sup>50</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis<sup>51</sup> geven de volgende definitie aan bedrijfseconomische exploitatie: *“Dat wil zeggen dat kredietverschaffers en aandeelhouders een zodanig rendement realiseren dat nieuwe investeringen op langere termijn mogelijk zullen zijn.”* Tegelijkertijd hadden veel reders nieuwe schepen aangeschaft met de verwachting dat het zeevervoer een sterke stijging zou laten zien. In veel marktsegmenten is nog sprake van een grote overcapaciteit. Bovendien is financiering van schepen lastig in de hedendaagse markt, omdat banken zich geheel of gedeeltelijk hebben teruggetrokken uit de scheepvaartmarkt. Deze financiering wordt voor een deel opgevangen door de uitgifte van aandelen en obligaties op aandelenbeurzen door deze ondernemingen. Ook zorgen private equity ondernemingen voor een deel van de financiering.<sup>52</sup> Bovendien is uit onderzoek van Panteia en Bloem Doze Nienhuis<sup>53</sup> het volgende gebleken: *“De betaling*

---

<sup>44</sup> Hyman (2010), blz. 71-72.

<sup>45</sup> Rijksoverheid (2015), blz. 6.

<sup>46</sup> Ministerie van Verkeer en Waterstaat & Ministerie van Financiën (2007), blz. 8.

<sup>47</sup> Ministerie van Verkeer en Waterstaat & Ministerie van Financiën (2007), blz. 6.

<sup>48</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 23-24.

<sup>49</sup> Stiglitz (1989), blz. 201-202.

<sup>50</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 12.

<sup>51</sup> Idem.

<sup>52</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 12-13.

<sup>53</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 7.

*van deze schepen in de periode direct na het uitbreken van de crisis heeft voor veel problemen gezorgd.”* Voor verlieslijdende ondernemingen, die al te maken hadden met een krappe cashflow, bracht de tonnageregeling nog meer problemen, omdat er dan ook belasting moet worden betaald indien er verliezen worden gemaakt. De cashflow van ondernemingen was niet voldoende om aflossingen en rente op leningen te betalen en om dividend aan aandeelhouders te betalen. De financiële positie van veel zeevaartondernemingen is hiermee zeer kwetsbaar geworden.<sup>54</sup> Voor winstgevende ondernemingen bleef de tonnageregeling een voordeel bieden.<sup>55</sup>

De tonnageregeling vormt een mogelijkheid om dit marktfalen op te lossen. Investeerders kunnen door middel van CV-constructies gebruikmaken van de tonnageregeling. Wanneer een investeerder de tonnageregeling toepast daalt de effectieve belastingdruk. Op deze manier stijgt het rendement van de investeerder, wanneer de rest van de factoren constant blijft. Op deze manier kan de fiscaliteit ervoor zorgen dat het financieringsprobleem voor deze scheepvaartondernemingen wordt verminderd.<sup>56</sup>

## 2.4 Overheidsfalen

De overheid kan in het marktproces ingrijpen door middel van een correctie op de markt, een aanvulling of een vervanging van de markt. Het ingrijpen van de overheid in het marktproces om marktfalen op te lossen kan ook mislukken, waardoor er geen maatschappelijke efficiënte allocatie wordt bereikt. Dit staat bekend als overheidsfalen.

Er zijn verschillende redenen voor overheidsfalen. Stiglitz<sup>57</sup> noemt de volgende redenen:

### 1. Beperkte informatie

Zoals al eerder in dit hoofdstuk vermeld, heeft de overheid niet altijd de juiste of de benodigde informatie. Dit kan leiden tot verkeerde beslissingen van de overheid. De overheid weet namelijk niet wat een bepaalde sector nodig heeft aan faciliteiten.<sup>58</sup> Zo blijkt uit onderzoek van Bloem Doze Nienhuis en Panteia dat de reders vrijwel geen gebruik maken van de willekeurige afschrijving op zeeschepen.<sup>59</sup>

### 2. Beperkte controle over de reacties uit de markt

De maatregelen van de overheid kunnen anders uitpakken in de werkelijkheid dan dat de bedoeling was bij het ontwerpen van het beleid van de overheid. In de praktijk kunnen ook allerlei andere factoren een rol gaan spelen waar geen rekening mee is gehouden. Een voorbeeld hiervan is de gemeentesubsidie voor zuinige woningen in Amsterdam. De besparing van energie valt tegen, omdat mensen hun huizen meer gaan verwarmen.<sup>60</sup> Dit is slechts één voorbeeld, er zijn namelijk talrijke voorbeelden waarin de werkelijkheid anders bleek dan gedacht. Daarnaast moet men bij fiscale faciliteiten rekening houden met zogenaamde cadeau-effecten. In dit geval maken personen of lichamen gebruik van een fiscale faciliteit, maar zij zouden zonder deze faciliteit dezelfde keuze hebben gemaakt.<sup>61</sup>

---

<sup>54</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 21.

<sup>55</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 7-8.

<sup>56</sup> Voor een uitwerking verwijs ik naar paragraaf 4.3.1.

<sup>57</sup> Stiglitz (2010), blz. 9-10.

<sup>58</sup> Tigelaar-Klootwijk (2013), blz. 58.

<sup>59</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 9.

<sup>60</sup> Hermanides, “Gemeentesubsidie voor zuinige woningen heeft weinig effect”, 12 november 2014, <http://www.parool.nl/binnenland/gemeentesubsidie-voor-zuinige-woningen-heeft-weinig-effect~a3788556/>

<sup>61</sup> VAO, Kamerstukken I en II 1998–1999, 26 452, nr. 3, blz. 6.

### 3. Beperkte controle over haar bureaucratie

Tigelaar-Klootwijk<sup>62</sup> schrijft het volgende: *“Een inspecteur van de Belastingdienst kan een wettekst anders interpreteren dan wellicht de bedoeling is van de wetgever. Dit komt ook omdat de wetgeving steeds complexer wordt. Met beleidsbesluiten tracht de staatssecretaris van Financiën de nodige duidelijkheid te verschaffen. Ook valt niet te voorkomen dat inspecteurs verschillende standpunten innemen.”* De tonnageregeling kent ook een besluit<sup>63</sup> dat onduidelijkheden voor belastingplichtigen en de Belastingdienst moet wegnemen om zodoende meer duidelijkheid te creëren. Ook de jurisprudentie verschaft duidelijkheid voor belastingplichtigen en de Belastingdienst. Dit verhoogt de rechtszekerheid.

### 4. Beperkingen opgelegd door politieke processen

Het beleid van de overheid wordt gekenmerkt door de invloed van het politieke proces. Het meest wenselijk is dat de overheid, die optreedt in het marktproces, een duidelijke visie heeft over wat zij wil bereiken met haar wetgeving.<sup>64</sup> Voor de regering is het moeilijk om een meerderheid te krijgen in de politiek in deze tijden, zowel in de Eerste en de Tweede Kamer. Mede door dit probleem wordt het voor de regering moeilijker om voldoende steun te vinden voor een wetvoorstel. Tigelaar-Klootwijk schrijft nog dat de politiek wordt geconfronteerd met parlementariërs die vooral voordelen willen binnenhalen voor de eigen achterban.<sup>65</sup>

Bovendien heeft de politiek te maken met belangengroepen. Deze lobby's hebben een significante invloed op het politieke proces. Zij proberen fiscale privileges te regelen voor de groep belastingplichtigen die zij vertegenwoordigen.<sup>66</sup> Naar mijn mening is het daarom ook denkbaar dat belangengroepen een rol hebben gespeeld in de totstandkoming van de tonnageregeling. Tigelaar-Klootwijk<sup>67</sup> schrijft nog het volgende: *“Ook blijkt het door het optreden van lobby's van belangengroepen moeilijk te zijn faciliteiten te schrappen.”*

## 2.5 Samenvatting en conclusies

In dit hoofdstuk is het welvaartseconomisch kader geschetst. Hierin werd de legitimiteit van de tonnageregeling onderzocht. Dit gebeurde aan de hand van de welvaartseconomie. Van deze welvaartseconomie werden eerst de twee welvaartstheorema behandeld. De conclusie zal moeten worden getrokken dat in de praktijk niet wordt voldaan aan beide theorema. Zodoende is er geen sprake van een Pareto-optimale verdeling. In deze situatie is sprake van marktfalen. De vormen van marktfalen zijn uitvoerig besproken. Uit de analyse blijkt dat overheidsingrijpen legitiem is vanwege positieve externaliteiten. Ook is ingrijpen legitiem omdat zo tot een versterking van de arbeidsmarkt kan worden gekomen, om zodoende de werkloosheid tegen te gaan. Als laatste kan worden gesteld dat overheidsingrijpen legitiem is door onvolledige kapitaalmarkten. Daarna is het begrip overheidsfalen aan de orde gekomen. Dit overheidsfalen zal worden meegenomen in de analyse van de doelmatigheid van de tonnageregeling in hoofdstuk 4. In het volgende hoofdstuk zal de tonnageregeling worden uitgewerkt. De bevinden van dit hoofdstuk zullen terugkomen in hoofdstuk 4 waar de tonnageregeling wordt geanalyseerd aan de hand van de relevante beginselen van belastingheffing.

---

<sup>62</sup> Tigelaar-Klootwijk (2013), blz. 58.

<sup>63</sup> Besluit van 26 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M.

<sup>64</sup> Tigelaar-Klootwijk (2013), blz. 58.

<sup>65</sup> Idem.

<sup>66</sup> Tigelaar-Klootwijk (2013), blz. 59.

<sup>67</sup> Idem.

## Hoofdstuk 3 De tonnageregeling

### 3.1. Inleiding

In hoofdstuk 2 is een analyse gedaan naar de legitimiteit van de tonnageregeling. Overheidsingrijpen is legitiem als sprake is van marktfalen. Het ingrijpen van de overheid kan evenwel leiden tot overheidsfalen. Het is belangrijk om het markt- en overheidsfalen tot een minimum te beperken. In dit hoofdstuk wordt de werking van de tonnageregeling uitgebreid behandeld aan de hand van de wet, jurisprudentie en besluiten. Eerst wordt kort de introductie van de tonnageregeling in Nederland beschreven. Vervolgens wordt de plaats van de tonnageregeling behandeld in de Wet IB. Daarna worden de voorwaarden besproken waar men aan moet voldoen voor het toepassen van de tonnageregeling. Na het behandelen van de vereisten wordt stilgestaan bij de winstbepaling onder de tonnageregeling. Als laatste wordt besproken hoe de tonnageregeling kan worden beëindigd.

### 3.2. Introductie van de tonnageregeling in Nederland

Nederland kent een geschiedenis op het gebied van stimulering van de maritieme sector. Zo kende Nederland de Interimregeling Stimulering zeescheepvaart (ISZ), maar al deze stimuleringsfaciliteiten boden geen hulp aan de maritieme sector. Tot en met 1994 is de maritieme sector steeds meer uit Nederland vertrokken. Dit was te wijten aan twee grote oorzaken, namelijk de vele stimuleringsmaatregelen in het buitenland en de grote mobiliteit van de maritieme sector. De tonnageregeling is in Nederland van toepassing sinds 1996. Sindsdien zijn er nog vele veranderingen doorgevoerd, welke in dit hoofdstuk worden besproken.<sup>68</sup> Wortelboer<sup>69</sup> schrijft het volgende: *“Het doel van het tonnageregime was en is om de vestiging van zeevaartschepen in Nederland te behouden en te bevorderen.”* Dit doel werd niet bereikt met de oude regelingen. Wortelboer<sup>70</sup> schrijft het volgende als argument voor het falen: *“Één van de argumenten die van belang was om over te stappen naar het tonnageregime was dat de voorgaande regelingen veelal aansloten bij de investeringen in een zeeschip en dat dit de uitvlagging naar andere landen, waaronder Cyprus, niet voorkwam. Het tonnageregime sluit aan bij de exploitatie van het schip in Nederland.”*

Na de introductie van de (moderne) tonnageregeling in Nederland, zijn er vele andere landen in Europa en daarbuiten die ook gebruikmaken van een vergelijkbare fiscale stimuleringsmaatregel.

### 3.3 Plaats binnen de Wet IB

De tonnageregeling wordt in de Wet IB 2001 behandeld in de artikelen 3.22 tot en met 3.24.

De allereerste vraag die opkomt, is wie de tonnageregeling kan toepassen. De regeling kan worden toegepast door diegenen die voldoen aan het begrip ondernemer zoals dat is opgenomen in artikel 3.4 van de Wet IB 2001. Maar deze regeling is niet alleen mogelijk voor de kwalificerende ondernemer, de regeling is namelijk ook van toepassing op een medegerechtigde tot het vermogen van een onderneming.<sup>71</sup> Dit leidt ertoe dat het mogelijk is voor commanditaire vennoten in een besloten CV, waarin een zeeschip wordt geëxploiteerd, om de tonnageregeling toe te passen. Er is evenwel één groep waarop de tonnageregeling niet van toepassing is verklaard. Dit zijn de overige resultaatgenieters.<sup>72</sup> Tot slot is door middel van een schakelbepaling, in artikel 8 lid 1 Wet VPB 1969, de tonnageregeling ook toepasbaar voor belastingplichtige lichamen in de VPB.<sup>73</sup>

---

<sup>68</sup> Wortelboer (2012), blz. 3-5.

<sup>69</sup> Wortelboer (2012), blz. 5.

<sup>70</sup> Idem.

<sup>71</sup> Artikel 3.3 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001.

<sup>72</sup> Artikel 3.95 lid 1 Wet IB 2001.

<sup>73</sup> Wortelboer (2012), blz. 11.

Een belastingplichtige die een verzoek doet voor toepassing van de tonnageregeling moet de winst anders bepalen dan 'normale' belastingplichtigen, waarbij de winst immers wordt bepaald op basis van goedkoopmansgebruik en andere wettelijke bepalingen uit afdeling 3.2 Wet IB 2001 (m.u.v. uiteraard van de artikelen 3.22-3.24 Wet IB 2001). De keuze voor de tonnageregeling is voor ten minste 10 jaar. Deze tienjaarsperiode is gekozen om misbruik te voorkomen. Een keuze voor de tonnageregeling heeft tot gevolg dat de artikelen 3.8 tot en met 3.20, 3.25 tot en met 3.65, en 3.79 Wet IB 2001 niet meer van toepassing zijn.<sup>74</sup> De omzet die daadwerkelijk wordt gehaald en de met de omzet samenhangende kosten worden door toepassing van de tonnageregeling niet in aanmerking genomen.<sup>75</sup>

### 3.4 Voorwaarden voor gebruikmaking van de tonnageregeling

#### 3.4.1 Belastingplichtig in Nederland

Ondernemers en medegerechtigden in de inkomstenbelasting of vennootschapsbelastingplichtige lichamen in Nederland, die bovendien winst uit scheepvaart halen, kunnen een verzoek doen voor toepassing van de tonnageregeling. Daarnaast is toepassing van de tonnageregeling mogelijk voor buitenlandse belastingplichtigen die door middel van een vaste inrichting winst uit onderneming genieten. De winst onder de tonnageregeling wordt vastgesteld op forfaitaire wijze. Dit gebeurt aan de hand van de netto-tonnage van het schip alsmede het aantal vaardagen van het schip. Wortelboer<sup>76</sup> schrijft het volgende over de netto-tonnage van een schip: "*Het netto-tonnage van een schip is de maat van de nuttige capaciteit van een schip.*" Dat wil zeggen dat dit het volume van het schip is waarmee lading of passagiers kunnen worden vervoerd en zodoende geld kan worden verdiend, hieronder valt o.a. niet de machinekamer. Onder de bruto-tonnage wordt het totale volume van het schip bedoeld. De netto-tonnage wordt op uniforme wijze bepaald, omdat het wordt vastgesteld op basis van het Internationaal Verdrag betreffende de werking van schepen, 1969.<sup>77</sup>

#### 3.4.2 Tijdig verzoek

Het verzoek voor toepassing van de tonnageregeling moet tijdig gebeuren, zoals dat ook wordt vermeld in artikel 3.22 lid 2 Wet IB 2001. Dat verzoek wordt gedaan in het eerste jaar waarin de belastingplichtige winst uit onderneming geniet. Indien er in het eerste jaar geen verzoek wordt gedaan, dan is dat pas weer mogelijk in het tiende jaar of een veelvoud daarvan.<sup>78</sup> Het volgende voorbeeld kan dit verduidelijken. In 1996 geniet een belastingplichtige voor het eerste jaar winst uit zeescheepvaart en er wordt niet geopteerd voor de tonnageregeling. De eerst volgende mogelijkheid voor de belastingplichtige om te opteren voor de tonnageregeling is in het jaar 2006.<sup>79</sup>

Indien de belastingplichtige daadwerkelijk een verzoek doet om te opteren voor de tonnageregeling dan geldt deze regeling voor alle schepen waarmee winst uit zeevaart wordt behaald.<sup>80</sup> Indien er voor de vennootschapsbelasting een fiscale eenheid is gevormd en de moedervenootschap doet een verzoek voor toepassing van de tonnageregeling, dan geldt de tonnageregeling ook voor alle schepen waarmee winst uit zeevaart wordt genoten.<sup>81</sup> In de scheepvaart komen veel commanditaire vennootschappen (CV's) voor. Om te bepalen of er binnen de CV één of meerdere ondernemingen worden gedreven heeft de staatssecretaris van Financiën een Besluit uitgegeven. Indien er namelijk

---

<sup>74</sup> Artikel 3.22 lid 1 Wet IB 2001.

<sup>75</sup> Wortelboer (2012), blz. 11.

<sup>76</sup> Wortelboer (2012), blz. 15.

<sup>77</sup> Idem.

<sup>78</sup> Artikel 3.22 lid 2 Wet IB 2001.

<sup>79</sup> Wortelboer (2012), blz. 16-17.

<sup>80</sup> Besluit van 26 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M, onderdeel 4.1.

<sup>81</sup> Besluit van 26 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M, onderdeel 4.9.

meerdere ondernemingen worden gedreven door de CV, dan moet voor elk van deze ondernemingen individueel worden geopteerd voor de tonnageregeling.<sup>82</sup> De situatie kan zich voordoen waarin een belastingplichtige meerdere participaties verschaft in dezelfde CV, waarbij de belastingplichtige bij aankoop van de eerste participatie al heeft geopteerd voor de tonnageregeling, dan vallen de volgende participaties ook onder de tonnageregeling omdat zij tot de oorspronkelijke onderneming behoren.<sup>83</sup>

Het verzoek moet voldoen aan de volgende punten, welke staan genoemd in artikel 2 Regeling forfaitaire winstvaststelling zeescheepvaart 2001.<sup>84</sup> De volgende opsomming wordt gegeven:

1. de schepen en de andere zaken die bij het begin van het jaar waarin het verzoek wordt gedaan, door de onderneming worden gebruikt voor het behalen van winst uit zeescheepvaart en tot het vermogen van de onderneming behoren;
2. de mate waarin de andere zaken worden gebruikt voor het behalen van winst uit zeescheepvaart;
3. de boekwaarde en de waarde in het economische verkeer van de in onderdeel a bedoelde schepen en andere zaken op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan het jaar waarin het verzoek wordt gedaan;
4. het bedrag van de op grond van artikel 3.53 van de wet gevormde reserves die verband houden met de zeescheepvaart op het tijdstip dat onmiddellijk voorafgaat aan het jaar waarin het verzoek wordt gedaan.

Onder onderdeel 1 vallen alle schepen waarvoor het mogelijk is dat deze kwalificeren voor de tonnageregeling en die tot het vermogen behoren van de belastingplichtige. Zo hoeven schepen die in commercieel beheer worden gehouden niet te worden opgegeven, ook al vallen zij onder de tonnageregeling. Onderdeel 1 en 2 samen geven aan dat de belastingplichtige de andere zaken<sup>85</sup> moet opgeven voor zover zij worden gebruikt voor het behalen van winst uit zeescheepvaart.<sup>86</sup>

Wortelboer<sup>87</sup> stelt dat: *“Onderdeel 3 en 4 zijn nodig om de Zeescheepvaart Onbelaste Reserve (hierna ZOR) vast te stellen bij overgang naar het tonnageregime.”* De fiscale en stille reserves worden zodoende bij overgang naar het tonnageregime vastgesteld. Alleen stille reserves die betrekking hebben op zaken kwalificeren voor de ZOR.<sup>88</sup> Opmerkelijk is dat alleen rekening wordt gehouden met positieve reserves. Indien er negatieve reserves zijn worden deze niet gecompenseerd met de fiscale reserves. De ZOR valt gedeeltelijk of geheel vrij indien de zeescheepvaartonderneming binnen tien jaar wordt gestaakt of duurzaam wordt ingekrompen<sup>89</sup>. Door het vrijvallen van de ZOR vindt er alsnog belastingheffing plaats.<sup>90</sup> Nadat het verzoek door de belastingplichtige is gedaan wordt deze behandeld door de Belastingdienst die een beschikking moet afgeven. Deze beschikking kan zowel negatief als positief zijn. Bij een positieve beschikking mag de tonnageregeling worden toegepast. Indien er een positieve beschikking wordt afgegeven, dan wordt er ook nog een ZOR-beschikking afgegeven (artikel 3.23 lid 2 Wet IB 2001). In deze beschikking worden de fiscale en stille reserves vastgesteld minus de nog te verrekenen verliezen. Indien de verrekenbare verliezen groter zijn dan de

---

<sup>82</sup> Besluit van 26 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M, onderdeel 3.1.

<sup>83</sup> Wortelboer (2012), blz. 18.

<sup>84</sup> <http://wetten.overheid.nl/BWBR0012060/2010-01-01/1> (geraadpleegd op 28 juli 2016).

<sup>85</sup> Artikel 3:2 BW omschrijft zaken als stoffelijke objecten die voor menselijke beheersing vatbaar zijn.

<sup>86</sup> Wortelboer (2012), blz. 19.

<sup>87</sup> Idem.

<sup>88</sup> Artikel 3.23 lid 2 Wet IB 2001.

<sup>89</sup> Zie ook Wortelboer (2012), blz. 66-88 voor een uitwerking van het begrip duurzame inkrimping.

<sup>90</sup> Wortelboer (2012), blz. 19.



stille en fiscale reserves dan ontstaat er een ZOR van nihil. De eventuele verliezen blijven compenseerbaar in de toekomst op basis van artikel 3.150 Wet IB 2001 c.q. artikel 20 Wet VPB 1969.<sup>91</sup>

### 3.4.3 Kwalificerend schip

In artikel 3.22 lid 4 Wet IB 2001 staan de activiteiten genoemd die kwalificeren voor winst uit zeescheepvaart. In het algemeen zal er winst worden behaald door middel van het vervoer van personen en goederen van haven naar haven. Maar wil het schip kwalificeren voor de tonnageregeling, dan zijn de aard en inrichting van het schip van belang voor het uitvoeren van de betreffende activiteit. Dat wil zeggen dat een schip waarmee goederen worden vervoerd, maar welke naar aard en inrichting bestemd is om passagiers te vervoeren, niet kwalificeert voor de tonnageregeling. De constructie van het schip is daarmee cruciaal voor de beantwoording van de vraag of het schip kwalificeert. Hoe het schip dus wordt gebruikt is niet relevant.<sup>92</sup>

Daarnaast zijn er nog een aantal aanvullende voorwaarden die worden gesteld aan het vervoer van passagiers en goederen. Zo moet de vaartocht gaan tussen een Nederlandse haven en een buitenlandse haven of van een buitenlandse haven naar een andere buitenlandse haven. In de praktijk heerst er onduidelijkheid of de tonnageregeling kan worden toegepast indien het vervoer plaatsvindt tussen twee buitenlandse haven in hetzelfde land. Op basis van de wettekst zou dit namelijk wel kwalificeren voor de tonnageregeling. Daarnaast moet het vervoer plaatsvinden over zee.<sup>93</sup> Dat heeft dus tot gevolg dat vervoer dat plaatsvindt over binnenwateren niet kwalificeert. Dat geldt voor de binnenwateren van Nederland, alsmede voor de binnenwateren van het buitenland.<sup>94</sup> Hierop is een echter een uitzondering gemaakt voor reizen over zee welke voor een deel over het binnenwater plaatsvinden. Daarnaast is het mogelijk om te opteren voor de tonnageregeling indien er vervoer over het binnenwater wordt gedaan in combinatie met vervoer over zee.<sup>95</sup> Er moet dan voor minstens 50% op zee worden gevaren.<sup>96</sup>

### 3.4.4 Kwalificerende exploitatievorm

Zoals ook eerder in dit hoofdstuk besproken, moet een schip op een juiste wijze worden geëxploiteerd om de tonnageregeling toe te passen. Het exploiteren van een schip kan op een viertal manieren gebeuren. Afhankelijk van de gekozen manier kunnen er nog extra voorwaarden worden gesteld. De vier mogelijke vormen zijn<sup>97</sup>:

- Schip in (mede-)eigendom of rompbevrachting
- Schip in commercieel beheer
- Schip in reis- of tijdcharter
- Schip in management

Voor dit onderzoek acht ik het niet van belang om de kwalificerende exploitatievormen verder uit te werken.<sup>98</sup>

---

<sup>91</sup> Wortelboer (2012), blz. 20.

<sup>92</sup> Wortelboer (2012), blz. 22-23. Zie ook Hoge Raad 15 oktober 2010, nr. 09/00759

<sup>93</sup> Artikel 3.22 lid 4 Wet IB 2001.

<sup>94</sup> Zie Verordening (EG) nr. 13/2004 van 8 december 2003 Bijlage I.

<sup>95</sup> Artikel 3.22 lid 12 Wet IB 2001

<sup>96</sup> Wortelboer (2012), blz. 22-23.

<sup>97</sup> Artikel 3.22 lid 5 Wet IB 2001.

<sup>98</sup> Voor een uitwerking van de exploitatievormen zie Wortelboer (2012), blz. 26-36.

## 3.5 Toepassing van de tonnageregeling

### 3.5.1 Tarieven in de tonnageregeling

De tarieven die gelden voor belastingplichtigen zijn afhankelijk van de netto-tonnage van het schip.<sup>99</sup> Voor schepen met een netto-tonnage van meer dan 50.000 netto-ton, kan het zijn dat de winst wordt bepaald tegen twee verschillende tarieven. Indien aan een aantal voorwaarden wordt voldaan, geldt het lage tarief.<sup>100</sup> De fictieve winst voor kleinere schepen wordt hoger ingesteld dan voor grotere schepen, omdat kleine schepen zich op activiteiten richten waarmee de winst veelal groter is.<sup>101</sup> De volgende voorbeelden zijn ontleend aan het besluit van de staatssecretaris<sup>102</sup>:

Tabel 1. Winstbepaling op basis van tonnage

Bedrag per dag per 1.000 nettoton	
Tot en met 1.000 nettoton	€ 9,08
Voor zover meer dan 1.000 en niet meer dan 10.000 nettoton	€ 6,81
Voor zover meer dan 10.000 en niet meer dan 25.000 nettoton	€ 4,54
Voor zover meer dan 25.000 en niet meer dan 50.000 nettoton	€ 2,27
Voor zover meer dan 50.000 nettoton	€ 0,50

Voorbeeld 1:

Het netto-tonnage van het schip is 900 netto-ton. De winst uit zeescheepvaart wordt per dag vastgesteld op  $(900/1000 \times 9,08)$  € 8,17.

Voorbeeld 2:

Het netto-tonnage van het schip is 16.500 netto-ton. De winst uit zeescheepvaart wordt per dag vastgesteld op  $((1.000 \times 9,08 + 9.000 \times 6,81 + 6.500 \times 4,54) / 1.000)$  € 99,98.

De volgende toelichting wordt nog gegeven in het besluit<sup>103</sup>: *“De winstbepaling aan de hand van de tonnage vindt plaats over alle dagen van de periode waarin een schip door de belastingplichtige wordt geëxploiteerd. Onderbrekingen als gevolg van onderhoud, reparatie of het vanwege ongunstige marktomstandigheden tijdelijk opleggen van een schip komen bij het bepalen van het aantal dagen niet in mindering.”*

Nu de tarieven zijn besproken, worden de kosten en opbrengsten besproken welke kwalificeren voor de tonnageregeling.

### 3.5.2 Inkomsten kwalificerend voor de tonnageregeling

In de tonnageregeling wordt de winst op fictieve wijze bepaald, daarmee zijn de werkelijke omzet en kosten niet relevant onder de tonnageregeling. Naast inkomsten uit reguliere activiteiten kan een

<sup>99</sup> De tabel met tarieven staat weergegeven in artikel 3.23 lid 1 Wet IB 2001.

<sup>100</sup> Artikel 3.23 lid 1 Wet IB 2001.

<sup>101</sup> MvT, Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3, blz. 4.

<sup>102</sup> Besluit van 26 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M, onderdeel 4.7.

<sup>103</sup> Idem.

onderneming ook nog opbrengsten halen uit direct met de zeescheepvaart samenhangende werkzaamheden.<sup>104</sup> Bij reguliere inkomsten, kwalificerend voor de tonnageregeling, kan men denken aan opbrengsten uit timecharters, reischarters en contracts of affreightments.<sup>105</sup> De volgende bedrijfskosten vallen o.a. onder de tonnageregeling: bemanningskosten, kosten voor onderhoud en afschrijvingskosten. Daarnaast kan een onderneming nog te maken hebben met rentelasten en soortgelijke kosten, welke kosten ook onder de tonnageregeling vallen.<sup>106</sup> Wortelboer<sup>107</sup> schrijft het volgende: *“Tot de direct samenhangende werkzaamheden behoren onder meer de laad- en losactiviteiten welke de reder in eigen beheer uitvoert. Ook in eigen beheer verrichte cargadoorswerkzaamheden behoren hiertoe.”* De vervreemding van zaken voor zover deze worden gebruikt bij de exploitatie van het schip vallen ook onder de tonnageregeling. Er zijn een aantal situaties waarbij de jurisprudentie en het besluit duidelijk hebben gemaakt welke activiteiten niet onder de tonnageregeling vallen.<sup>108</sup> Een voorbeeld betreft de belegging van gelden, deze inkomsten kunnen niet kwalificeren voor de tonnageregeling.<sup>109</sup> Echter kunnen de rente inkomsten op werkkapitaal wel kwalificeren voor de tonnageregeling.<sup>110</sup> Al met al is er omtrent dit punt nog veel onduidelijk.

### 3.6 Beëindiging tonnageregeling

De belastingplichtige kan een verzoek doen tot het beëindigen van de tonnageregeling. Voor het verzoek gelden dezelfde eisen als voor de toetreding tot de regeling, namelijk dat dit geschiedt in het tiende jaar of een veelvoud daarvan.<sup>111</sup> Maar beëindiging van de tonnageregeling kan ook plaatsvinden, omdat de belastingplichtige geen winst meer uit zeescheepvaart geniet.<sup>112</sup>

Bij de beëindiging van de tonnageregeling zou de situatie zich kunnen voordoen dat men moet afrekenen over de ZOR. Wortelboer<sup>113</sup> merkt het volgende op: *“De belastingplichtige die het tonnageregime toepast en waarvoor een ZOR is vastgesteld op meer dan nihil, zal over de ZOR moeten afrekenen, als binnen de tienjaarsperiode de onderneming waarmee winst uit zeescheepvaart wordt behaald, geheel of gedeeltelijk wordt gestaakt. Op deze wijze wordt misbruik van het tonnageregime voorkomen.”* Er dient dus ook te worden afgerekend over de ZOR indien er sprake is van een gedeeltelijke staking. Van een gedeeltelijke staking is sprake indien de activiteiten van een onderneming in belangrijke mate duurzaam worden ingekrompen. Dat komt neer op een inkrimping van meer dan 30 procent.<sup>114</sup> Aan de hand van een viertal elementen wordt beoordeeld of sprake is van een duurzame inkrimping.<sup>115</sup> Indien niet meer aan de voorwaarden van de tonnageregeling wordt voldaan dan moeten de schepen en zaken, die werden gebruikt om winst uit zeescheepvaart te behalen, worden gewaardeerd op de waarde in het economische verkeer.<sup>116</sup>

---

<sup>104</sup> Wortelboer (2012), blz. 40.

<sup>105</sup> Voor de definitie van deze begrippen wordt verwezen naar Wortelboer (2012), blz. XIV-XV.

<sup>106</sup> Wortelboer (2012), blz. 42-43.

<sup>107</sup> Wortelboer (2012), blz. 43-44.

<sup>108</sup> Hiervoor wordt verwezen naar Wortelboer (2012), blz. 44-65.

<sup>109</sup> Besluit van 26 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M, onderdeel 4.8.

<sup>110</sup> PB C 12/3 van 17 januari 2004. Zie ook Wortelboer (2012), blz. 53.

<sup>111</sup> In dit geval zou het verzoek kunnen worden ingediend in jaar 11, 21, 31 enz.

<sup>112</sup> Wortelboer (2012), blz. 65-66.

<sup>113</sup> Wortelboer (2012), blz. 66.

<sup>114</sup> Besluit van 26 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M, onderdeel 4.4.

<sup>115</sup> Ik ga niet verder in op deze elementen. Voor een bespreking hiervan wordt verwezen naar Wortelboer (2012), blz.66-68.

<sup>116</sup> Artikel 3.24 lid 2 en 3 Wet IB 2001 juncto artikel 3 Regeling forfaitaire winstvaststelling zeescheepvaart 2001.

### 3.7 Samenvatting en conclusie

In dit hoofdstuk is een beschrijving gegeven van de tonnageregeling zoals deze in de artikelen 3.22 tot en met 3.24 van de Wet IB 2001 is opgenomen. Een keuze voor de tonnageregeling heeft tot gevolg dat de artikelen 3.8 tot en met 3.20, 3.25 tot en met 3.65, en 3.79 Wet IB 2001 niet meer van toepassing zijn. Ook zijn de voorwaarden besproken waaraan belastingplichtigen moeten voldoen willen zij kunnen opteren voor de tonnageregeling. Zo moet er o.a. een tijdig verzoek worden gedaan. Indien men heeft gekozen voor de tonnageregeling, dan wordt de winst op forfaitaire wijze vastgesteld. Ook is besproken welke kosten en opbrengsten onder de tonnageregeling vallen en zijn onduidelijkheden aangestipt die spelen in de tonnageregeling. Als laatste is besproken wat de gevolgen voor belastingplichtigen zijn indien zij niet meer aan de voorwaarden voldoen van de tonnageregeling of indien zij zelf een verzoek hebben gedaan tot uittreding. In het volgende hoofdstuk wordt de tonnageregeling geanalyseerd aan de hand van de voor dit onderzoek relevante beginselen van belastingheffing.

## Hoofdstuk 4 Toetsing aan de relevante beginselen

### 4.1 Inleiding

In hoofdstuk 2 is het welvaartseconomisch kader geschetst. Vervolgens is in hoofdstuk 3 de tonnageregeling aan de orde geweest met onder andere de voorwaarden waaraan belastingplichtigen moeten voldoen willen zij de tonnageregeling toepassen. In dit hoofdstuk zal de tonnageregeling worden getoetst aan de voor dit onderzoek van belang zijnde beginselen van belastingheffing, namelijk draagkracht, neutraliteit, doeltreffendheid en doelmatigheid (zie hoofdstuk 1).

In dit onderzoek gaat het om de tonnageregeling. Soms worden de fiscale regelingen<sup>117</sup> in andere onderzoeken samen genomen, waardoor het niet mogelijk is om het precieze effect van de tonnageregeling af te leiden. Indien dit onderscheid wel wordt gemaakt, zal ik het vermelden.

### 4.2 Draagkrachtbeginsel

Het draagkrachtbeginsel houdt in dat de zwaarste lasten worden gedragen door degene met de sterkste schouders.<sup>118</sup> Het is bij draagkracht belangrijk om niet alleen te kijken naar natuurlijke personen in de inkomstenbelasting, maar ook naar lichamen in de vennootschapsbelasting. Jacobs schrijft dat het de aandeelhouders of de werknemers zijn die uiteindelijk de belasting zullen betalen. De belasting wordt namelijk niet betaald door lichamen.<sup>119</sup>

Om de draagkracht van belastingplichtigen te onderzoeken is het van belang om de winstgevendheid te weten van deze ondernemingen. Het is immers zo dat winstgevendere ondernemingen meer belasting zouden moeten betalen. Met deze gedachte is het goed om te weten hoeveel rederijen winst maken onder de tonnageregeling. Uit onderzoek<sup>120</sup> is het volgende naar voren gekomen: *“In 2007 maakte 99% van alle rederijen nog winst, in 2011 is dat gedaald tot 53%. 47% maakt dan verlies en betaalt nog steeds de tonnagebelasting.”* In tabel 3 (zie bijlage) wordt de effectieve belastingdruk weergegeven van rederijen indien zij gebruikmaken van de tonnageregeling. Over de periode 2007 tot en met 2011 is de effectieve belastingdruk voor kwalificerende activiteiten gemiddeld 0,6%. Dit in tegenstelling tot het gemiddelde vennootschapsbelastingtarief van 25%.<sup>121</sup> In Nederland betaalt een zeevaartonderneming gemiddeld 10% belasting in plaats van de reguliere 25% vennootschapsbelasting.<sup>122</sup> Indien gebruik wordt gemaakt van de tonnageregeling middels een CV-constructie valt de winst van de (natuurlijk persoon) commanditair vennoot in box 1 van de Wet IB 2001. Ook kunnen rechtspersonen als commanditair vennoot deelnemen in een CV en zo gebruik maken van de tonnageregeling. Universal Marine<sup>123</sup> schrijft het volgende over de belastingdruk voor ondernemers en medegerechtigden: *“De belasting komt bij een participatie van € 10.000 neer op circa € 8,- per jaar bij een belastingtarief van 52% (bij een lager belastingtarief is de heffing dus nog lager).”* Dit gaat dus geheel tegen het draagkrachtprincipe in. Een vergelijkbare investering wordt in box 3 belast tegen 1,2%. Een investering die behoort tot het ondernemingsvermogen, van een niet kwalificerende onderneming voor de tonnageregeling, wordt belast tegen een nog hoger tarief in box 1. De volle winst die wordt behaald wordt namelijk in aanmerking genomen in box 1. In tegenstelling

---

<sup>117</sup> De tonnageregeling, de afdrachtsvermindering zeevaart en de willekeurige afschrijving.

<sup>118</sup> Stevens (2014), blz. 10-13.

<sup>119</sup> Jacobs (2011), blz. 1-2.

<sup>120</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 16.

<sup>121</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 40.

<sup>122</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 37.

<sup>123</sup> Universal Marine, “Meest gestelde vragen-Fiscaal”, 2016, <http://www.universalmarine.nl/nl/investeren/meest-gestelde-vragen> (geraadpleegd op 14 juli 2016).

tot de ondernemer/ medegerechtigde die gebruik maakt van de tonnageregeling. Bij deze belastingplichtigen wordt de winst veelal lager vastgesteld.

Het toepassen van de tonnageregeling heeft in goede tijden als gevolg dat er een lage relatieve belastingdruk is terwijl er in slechte tijden een relatieve hoge belastingdruk is. Er dient zelfs nog belasting te worden betaald indien er verliezen worden gemaakt.<sup>124</sup> Eventuele verliezen kunnen niet met toekomstige winsten worden verrekend indien belastingplichtigen geopteerd hebben voor de tonnageregeling.<sup>125</sup> Dit geldt zowel voor belastingplichtigen in de IB als in de VPB. Desondanks blijkt uit onderzoek van Panteia en Bloem Doze Nienhuis dat 86% van de zeevaartondernemingen gebruik maakt van de tonnageregeling.<sup>126</sup> Uit figuur 1<sup>127</sup> (zie bijlage) kan worden afgeleid dat de effectieve belastingdruk verschillend is voor verschillende groottes van netto-tonnage binnen hetzelfde land. Naarmate het netto-tonnage stijgt, daalt de relatieve belastingdruk. Het gemiddelde multipurpose schip van 3.700 netto-ton kost € 2.500 per jaar vennootschapsbelasting in Nederland. Ter vergelijking, een tanker van 100.000 kost € 20.000 aan vennootschapsbelasting.<sup>128</sup> De te betalen belasting per netto-tonnage van een multipurpose schip is € 0,68<sup>129</sup>. Voor een tanker is dit bedrag € 0,20 per netto-tonnage. Een verklaring hiervoor is dat kleine zeeschepen per netto-ton doorgaans winstgeverder zijn dan grote zeeschepen, omdat zij zich richten op bijzondere vormen van vervoer. Daarom is de forfaitaire winst voor kleine schepen hoger dan voor grotere schepen.<sup>130</sup>

#### 4.2.1 Conclusie

Geconcludeerd kan worden dat de tonnageregeling niet voldoet aan het draagkrachtbeginsel. De winstbepaling gebeurt op forfaitaire wijze. Deze winst heeft weinig te maken met de draagkracht van belastingplichtigen. De effectieve belastingdruk voor kwalificerende activiteiten is gemiddeld 0,6% over de periode 2007 tot en met 2011. Dit in tegenstelling tot het gemiddelde vennootschapsbelastingtarief van 25%. Desondanks is er toch een bepaalde vorm van draagkracht in de winstbepaling te vinden. De forfaitaire winst voor kleine schepen is namelijk groter dan de winst voor grotere schepen, omdat de winstgevendheid van kleine schepen in het algemeen hoger is.

#### 4.3 Neutraliteitsbeginsel

Ons belastingstelsel blijkt in de werkelijkheid niet neutraal te werken, waardoor er welvaartsverliezen optreden. Bij het neutraliteitsbeginsel gaat het om de vraag of (de invoering van) de tonnageregeling heeft geleid tot gedragsveranderingen onder belastingplichtigen. Gaan belastingplichtigen zich anders gedragen door het bestaan van de tonnageregeling? Het is te verwachten dat de tonnageregeling de nodige gedragsveranderingen met zich meebrengt. Dit zou zich vooral kunnen voordoen door CV-constructies.

Wortelboer<sup>131</sup> schrijft het volgende: *“Vanaf circa 1994 heeft het investeren in schepen middels scheepvaart-cv’s door particulier kapitaal een vlucht genomen. Tot en met 2000 was het met name een fiscaal gedreven investering. De particuliere investeerders mocht in het jaar van investeren de investeringsaftrek toepassen, waardoor het belastbaar inkomen werd verlaagd. Tijdens de exploitatieperiode van het schip kon er gebruik worden gemaakt van een degressieve afschrijving van*

<sup>124</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 29.

<sup>125</sup> Universal Marine, “Meest gestelde vragen-Fiscaal”, 2016, <http://www.universalmarine.nl/nl/investeren/meest-gestelde-vragen> (geraadpleegd op 14 juli 2016).

<sup>126</sup> Ecorys (2007), blz. 10.

<sup>127</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 33.

<sup>128</sup> Idem.

<sup>129</sup> Berekening  $2500/3700 = 0,676$

<sup>130</sup> MvT, Kamerstukken II 1995/96, 24 482, nr. 3, blz. 4. Zie ook artikel 3.23 lid 1 Wet IB 2001.

<sup>131</sup> Wortelboer (2012), blz. 83-84.

veelal 11,8% van de boekwaarde van het schip. Hierdoor was het jaarlijkse exploitatieresultaat negatief of soms licht positief. Vervolgens werd het schip verkocht en mocht de stakingswinstvrijstelling worden toegepast, waardoor er nauwelijks inkomstenbelasting was verschuldigd over de boekwinst. Mede door invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 is hierin verandering gekomen. Voor samenwerkingsverbanden, zoals cv's geldt dat de investeringen van het samenwerkingsverband samengeteld moeten worden voor de bepaling van de hoogte van de investeringsaftrek.<sup>132</sup> Aangezien de kostprijs van een schip aanmerkelijk hoger is dan de drempel van de drempel van artikel 3.41 Wet IB 2001, is investeringsaftrek effectief niet meer mogelijk. Ook de stakingsvrijstelling (thans stakingsaftrek<sup>133</sup>) geldt vanaf 2001 nog maar voor de ondernemer en niet voor de medegerechtigde tot een ondernemingsvermogen, zoals een commanditair vennoot. Door deze fiscale wijzigingen is er een ander investeringsproduct voor de zeescheepvaart ontstaan; de scheepvaart-cv op basis van het tonnageregime." De Wet IB is herzien, omdat er een sterk fiscaal gedreven impuls was voor het aanschaffen van commanditaire participaties in o.a. schepen. Na het herzien van de Wet IB is deze impuls afgenomen. Desondanks is het aantrekkelijker geworden om te participeren in een open scheeps-CV na de invoering van het forfaitaire rendement in box 3.<sup>134</sup> Dit bevestigt nogmaals dat belastingen niet neutraal werken.

#### 4.3.1 Financiering door middel van scheepvaart-CV's

Deze scheepvaart-CV's beïnvloeden dus het gedrag van belastingplichtigen, omdat door middel van een CV gebruik kan worden gemaakt van de tonnageregeling. Deze financiering door middel van dergelijke CV's zou wel eens een oplossing kunnen vormen voor het in hoofdstuk 2 genoemde marktfalen, namelijk onvolledige kapitaalmarkten. Universal Marine<sup>135</sup> schrijft het volgende: "Door het kapitaalintensieve karakter van de scheepvaartsector kan menig rederij de groei van de eigen vloot niet volledig zelf financieren." Panteia en Bloem Doze Nienhuis schrijven dat banken hebben zich geheel of gedeeltelijk hebben teruggetrokken uit de scheepvaartmarkt. Dit maakt de financiering van nieuwe schepen erg lastig.<sup>136</sup> Daarom zijn de scheepvaart-CV's in het leven geroepen. Deze scheepvaart-CV's zijn een goede mogelijkheid voor ondernemingen om haar vloot uit te breiden. Ook biedt deze constructie een mogelijkheid om mee te participeren in een scheepvaartonderneming.<sup>137</sup> Universal Marine<sup>138</sup> schrijft het volgende: "Het benodigde scheepskapitaal wordt ruwweg voor 2/3 gedekt door een hypothecaire lening en voor 1/3 met commanditair vermogen. Slechts een deel van de financiering betreft CV-kapitaal. Scheepshypotheekbanken financieren nooit tot 100%, waardoor de groei van een rederij in het verleden werd beperkt. Daarom heeft de Nederlandse overheid fiscale maatregelen getroffen om participanten via een CV deel te laten nemen in de zeescheepvaart." Op deze manier wordt het voor een particuliere belegger aantrekkelijker om te investeren in de zeescheepvaart. Door de tonnageregeling toe te passen ontstaat er een lagere effectieve belastingdruk voor de investeerder. Het nadeel voor de belegger is wel dat eventuele verliezen niet in aanmerking worden genomen, omdat de winst op forfaitaire wijze wordt bepaald.

---

<sup>132</sup> Artikel 3.41 lid 2 Wet IB 2001.

<sup>133</sup> Artikel 3.79 Wet IB 2001.

<sup>134</sup> Brief van de minister van Verkeer en Waterstaat en de staatssecretaris van Financiën 2002/03, 28 857, nr. 1, blz. 12.

<sup>135</sup> Universal Marine, "Meest gestelde vragen-Algemeen", 2016, <http://www.universalmarine.nl/nl/investeren/meest-gestelde-vragen> (geraadpleegd op 14 juli 2016).

<sup>136</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 12-13.

<sup>137</sup> Universal Marine, "Meest gestelde vragen-Algemeen", 2016, <http://www.universalmarine.nl/nl/investeren/meest-gestelde-vragen> (geraadpleegd op 14 juli 2016).

<sup>138</sup> Idem.

### 4.3.2 Overcapaciteit in de sector

Een subsidie kan ertoe leiden dat het aanbod groter is dan de vraag. Vervolgens kan dit aanbodoverschot leiden tot een welvaartsverlies.<sup>139</sup> In de periode van 2006-2012 is het zeevervoer met 19% gegroeid, terwijl de wereldvloot in deze periode toenam met 51%. Voorafgaand aan de economische crisis hadden ondernemingen nog veel nieuwe schepen besteld om de verwachte groei aan te kunnen. Maar na de crisis daalde de vrachtprijzen, met het gevolg dat sommige ondernemingen tot op de dag van vandaag nog steeds niet de variabele kosten kunnen dekken. Vandaag de dag is er in veel segmenten van de markt nog een substantiële overcapaciteit. In de tussentijd zijn de vrachtprijzen enigszins hersteld. Desondanks hebben deze prijzen nog niet het niveau bereikt waarop een bedrijfseconomische exploitatie van de vloot mogelijk is.<sup>140</sup> Daarnaast blijkt uit de Maritieme Monitor van 2015<sup>141</sup> het volgende: *“De toegevoegde waarde in de visserij, zeevaart, scheepsbouw, marine en binnenvaart lag in 2014 onder het niveau van 2006. Voor de zeevaart en binnenvaart is deze afname veroorzaakt door lage tarieven als gevolg van overcapaciteit.”* Deze overcapaciteit van de sectoren zou het gevolg kunnen zijn van de tonnageregeling. De tonnageregeling leidt namelijk tot een lagere effectieve belastingdruk voor belastingplichtigen, waardoor het winstgevender is om te investeren in de productie van extra schepen. Ik moet vermelden dat deze overcapaciteit niet geheel door de tonnageregeling veroorzaakt is. Andere factoren hebben ook een rol gespeeld, zoals de crisis van 2008. Zo schrijven Panteia en Bloem Doze Nienhuis dat er voor de crisis veel extra schepen waren besteld om de sterke verwachte groei op te vangen.<sup>142</sup>

### 4.3.3 Conclusie

Ik ben van mening dat de tonnageregeling het neutraliteitsbeginsel schaadt, omdat het gedragsveranderingen teweeg brengt bij belastingplichtigen. De tonnageregeling zou namelijk één van de oorzaken kunnen zijn van de overcapaciteit in de zeevaart en de binnenvaart. De economische crisis speelt ook zeker een rol in het ontstaan van de overcapaciteit. Echter zie ik een mogelijke rechtvaardigingsgrond op basis van het bestaan van marktfalen, namelijk onvolledige kapitaalmarkten. De scheepvaart-CV's zorgen namelijk voor een deel van de financiering van scheepvaartondernemingen.

## 4.4 Doeltreffendheid

Eerst wordt stilgestaan bij de doelen van de overheid met de invoering van de tonnageregeling. Daarna wordt beoordeeld in hoeverre de doelen worden bereikt. Vervolgens worden aanbevelingen gedaan om de doeltreffendheid te vergroten. Als laatste worden de gevolgen van een eventuele afschaffing van de tonnageregeling besproken.

Om te toetsen of de Nederlandse tonnageregeling doeltreffend is, is het van belang om vast te stellen of de bijdrage aan de nationale economie is vergroot en of er kan worden geconcurrereerd op de internationale maritieme markt.<sup>143</sup> De overheid zou de verkeerde doelen gesteld kunnen hebben met de invoering van de tonnageregeling.

### 4.4.1 Doelen van de tonnageregeling

De doelen van de fiscale faciliteiten zijn het versterken van de internationale concurrentiepositie van zeevaartondernemingen en het binden van zeevaartondernemingen aan Nederland. Dit moet ertoe

---

<sup>139</sup> Rosen en Gayer (2008), blz. 342-343.

<sup>140</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 12.

<sup>141</sup> Maritiem Land, “Maritieme Monitor 2015: meer groei dan Nederlandse economie”, 14 december 2015, <http://www.maritiemland.nl/news/maritieme-monitor-2015-meer-groei-dan-nederlandse-economie/>

<sup>142</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 7.

<sup>143</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 47.



leiden dat de toegevoegde waarde van deze ondernemingen behouden blijft of zelfs gaat toenemen. Daarnaast moeten deze maatregelen leiden tot een toename van de Nederlandse werkgelegenheid.<sup>144</sup>

#### 4.4.2 Worden de doelen gehaald?

##### 1. De toegevoegde waarde en de werkgelegenheid

De bijdrage van de fiscale regelingen aan de nationale economie is substantieel. Uit onderzoek van Panteia en Bloem Doze Nienhuis<sup>145</sup> is het volgende gebleken: *“De vanuit Nederland beheerde vloot is met 75% sterk gegroeid en verschaft in totaal een werkgelegenheid aan 50.000 personen. De Nederlandse vloot groeit in de periode 2006 tot en met 2013 sterker dan de vloot van de EU lidstaten en de wereldvloot.”* De wereldvloot groeide met 55% en de Europese vloot groeide in dezelfde periode met 46%.<sup>146</sup> In de periode van 2006-2012 is de totale werkgelegenheid toegenomen naar 29.370 fte, dat komt overeen met een toename van 34%. De Nederlandse vlag vloot is in deze periode met 31% toegenomen. Het aandeel Nederlanders in de totale werkgelegenheid daalt al jaren achter elkaar. De nieuwe werkgelegenheid wordt vooral vervuld door EU/EER-werknemers of werknemers uit derde landen. Dat wordt veroorzaakt door twee factoren. De eerste factor is dat het aantal instromende officieren en gezellen uit het maritiem onderwijs te laag is om de uitstroom op te vangen. De tweede factor betreft de kosten van de reders. De buitenlandse officieren en gezellen zijn goedkoper. Deze twee factoren leiden niet tot werkloosheid onder Nederlandse officieren.<sup>147</sup>

In 2012 was de totale toegevoegde waarde van de zeescheepvaart gelijk aan € 1,1 miljard. Hiermee ligt de toegevoegde waarde nog 40% onder het niveau sinds het begin van de crisis.<sup>148</sup> In 2014 bedroeg de toegevoegde waarde van de zeevaart € 2,1 miljard. Helaas gaat het niet in alle sectoren even goed. De toegevoegde waarde in de visserij, zeevaart, scheepsbouw, marine en binnenvaart was in 2014 lager dan in 2006. De oorzaak voor de lagere toegevoegde in de zeevaart en binnenvaart zijn de lage tarieven als gevolg van overcapaciteit.<sup>149</sup> Op de lange termijn wordt verwacht dat de toegevoegde waarde zal toenemen bij het aantrekken van de vrachtenmarkten.<sup>150</sup>

Uit onderzoek over de periode van 1987 tot en met 2005<sup>151</sup> worden andere conclusies getrokken: *“Een uitgevoerde kwantitatieve analyse concludeert dat op basis van de resultaten van de tijdreeksanalyse geen conclusies zijn te verbinden aan de bijdrage van de fiscale regelingen aan de werkgelegenheid en toegevoegde waarde voor de zeevaart en de maritieme cluster. Op basis van regressieanalyse is de invloed van de fiscale regelingen op de ontwikkeling van de Nederlandse vloot niet aangetoond. Dit kan komen doordat er geen effect is, maar ook omdat indicatoren voor beleid onvoldoende de invloed van het beleid weergeven. Voorts kan niet op een wetenschappelijke verantwoorde wijze één op één worden aangetoond dat de introductie van de fiscale regelingen heeft geleid tot een verandering in het relatieve marktaandeel van de Nederlandse vloot. Dat wil niet zeggen dat de fiscale regelingen hierop geen effect hebben gehad.”*

---

<sup>144</sup> Ministerie van Verkeer en Waterstaat & Ministerie van Financiën (2007), blz. 6.

<sup>145</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 47-48.

<sup>146</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 17.

<sup>147</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 23-24.

<sup>148</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 21.

<sup>149</sup> Maritiem Land, “Maritieme Monitor 2015: meer groei dan Nederlandse economie”, 14 december 2015, <http://www.maritiemland.nl/news/maritieme-monitor-2015-meer-groei-dan-nederlandse-economie/>

<sup>150</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 8.

<sup>151</sup> Ministerie van Verkeer en Waterstaat & Ministerie van Financiën (2007), blz. 5.

## 2. Research en Development (R&D)

Het bevorderen van innovatie was niet een van de doelen die de overheid had met het invoeren van de tonnageregeling. Positieve externe effecten zouden wel een reden kunnen zijn voor de overheid om op te treden in de markt.<sup>152</sup> De overheid probeert namelijk innovatie in de maritieme sector te bevorderen.<sup>153</sup>

Zodoende blijkt de tonnageregeling een extra doel te vervullen<sup>154</sup>, namelijk meer investeringen in R&D. Uit onderzoek van Ecorys<sup>155</sup> kan de volgende verklaring worden gevonden: *“Door de fiscale voordelen kan financiële ruimte worden gebruikt voor investeringen en kunnen de winsten worden gereserveerd voor groei en uitbreiding.”* In 2014 investeerden ondernemingen in de maritieme sector ruim twee keer meer in R&D dan het gemiddelde van de Nederlandse economie als geheel. De investeringen in R&D door maritieme ondernemingen bedroegen namelijk 4,2% en het gemiddelde in Nederland is 2% van de toegevoegde waarde.<sup>156</sup>

### 4.4.3 Conclusie doeltreffendheid tonnageregeling

Het is een feit dat de fiscale regelingen hebben geleid tot een sterkere concurrentiepositie van Nederlandse zeescheepvaartondernemingen.<sup>157</sup> Ruim 90% van de ondervraagde reders is van mening dat de tonnageregeling heeft bijgedragen aan het versterken van de Nederlandse zeescheepvaart.<sup>158</sup> Ecorys<sup>159</sup> concludeert het volgende: *“Op basis van het gebruik van de fiscale regelingen en het belang dat de reders aangeven van de fiscale regelingen voor de Nederlandse zeescheepvaart zijn de fiscale regelingen volgens de reders effectief in de bijdrage aan het behoud van werkgelegenheid, concurrentiepositie en vloot van de Nederlandse zeescheepvaart.”*

De doeltreffendheid van de tonnageregeling is niet optimaal. De toegevoegde waarde in de visserij, zeevaart, scheepsbouw, marine en binnenvaart was namelijk in 2014 lager dan in 2006. De oorzaak voor de lagere toegevoegde in de zeevaart en binnenvaart zijn de lage tarieven als gevolg van overcapaciteit. Een manier om de doeltreffendheid te verhogen wordt gegeven door Pantheia en Bloem Doze Nienhuis: *“Een belangrijk punt van discussie in Nederland was de vraag of rente-inkomsten onder de tonnageregeling konden worden gebracht. In Nederland is deze discussie voorshands beëindigd door de Hoge Raad die in een casus heeft aangegeven dat inkomsten uit beleggingen niet onder de tonnageregeling vallen. Hoewel hiermee enige duidelijkheid is geschapen lijkt het arrest weinig rekening te houden met de specifieke aspecten van het zeevaartbedrijf waarbij soms voor langere tijd opbrengsten behaald met kwalificerende activiteiten, zoals de verkoop van schepen, moeten worden belegd om later te worden aangewend voor de betaling van nieuwe schepen. Ook het aanhouden van aanzienlijke kasreserves kan van groot belang zijn voor bedrijven in een sterk cyclische markt, zoals de afgelopen jaren wel is gebleken. Nederland zou via wetgeving een meer bedrijfseconomische regeling kunnen bewerkstelligen.”*

De tonnageregeling bereikt niet helemaal haar doel, maar afschaffen is ook geen optie. De gevolgen van een eventuele afschaffing van de tonnageregeling worden hierna besproken.

---

<sup>152</sup> Zie paragraaf 2.3 onderdeel 2.

<sup>153</sup> Agentschap NL (2011), blz. 2.

<sup>154</sup> Dit is althans mijn bevinding.

<sup>155</sup> Ecorys (2007), blz. 36.

<sup>156</sup> Maritiem Land, “Maritieme Monitor 2015: meer groei dan Nederlandse economie”, 14 december 2015, <http://www.maritiemland.nl/news/maritieme-monitor-2015-meer-groei-dan-nederlandse-economie/>

<sup>157</sup> Ecorys (2007), blz. 10.

<sup>158</sup> Ecorys (2007), blz. 54.

<sup>159</sup> Ecorys (2007), blz. 62.

#### 4.4.4 De gevolgen van het afschaffen van de tonnageregeling

Vrijwel alle Europese maritieme landen kennen vergelijkbare regelingen als die van Nederland. Door de Europese Richtsnoeren is er voor zeescheepvaartondernemingen in grote mate een vergelijkbare concurrentiepositie bereikt. Een afschaffing van de Nederlandse faciliteiten zal ertoe leiden dat Nederlandse scheepvaartondernemingen zullen kiezen voor vestiging in andere lidstaten.<sup>160</sup> Momenteel overweegt zelfs al 20% van de reders om de vloot naar het buitenland te verplaatsen vanwege de fiscaal gunstigere regelingen. Deze groep bestaat uit 30% van de grotere rederijen die 25% van de totale handelsvloot beheren.<sup>161</sup>

Uit onderzoek van Panteia en Bloem Doze Nienhuis<sup>162</sup> is gebleken dat: *“Voor de meeste kleine Nederlandse reders (kapitein-eigenaar) is de EU het werkgebied en maakt de precieze vestigingsplaats binnen Europa niet zoveel verschil. De meer internationaal opererende reders kunnen kiezen voor vestiging in een maritiem centrum in het Verre Oosten en dat gaat dan meteen om grote vloten met de bijbehorende walorganisaties.”* Deze gedachte wordt bevestigd door Zweden als voorbeeld te nemen. Dat land kende namelijk als enig maritiem Europees land geen tonnageregeling, wat ertoe leidde dat scheepvaartondernemingen zich in buurlanden gingen vestigen die wel de tonnageregeling kennen.<sup>163</sup> Dit heeft ertoe geleid dat Zweden in 2016 de tonnageregeling heeft ingevoerd.<sup>164</sup>

#### 4.5 Doelmatigheid

Eerst wordt gekeken naar het budgettaire beslag van de fiscale faciliteiten. Vervolgens wordt gekeken naar de uitvoerings- en administratieve lasten van belastingplichtigen en voor de Belastingdienst bij de uitvoering van de tonnageregeling. Daarna worden aanbevelingen gegeven om de doelmatigheid te vergroten.

De Algemene Rekenkamer schrijft het volgende: *“Bij de beoordeling van de doelmatigheid gaat het om de vraag hoe de effectiviteit zich verhoudt tot de benodigde budgettaire inspanningen en administratieve lasten van partijen bij de uitvoering, de bedrijven en de belastingdienst.”*<sup>165</sup> Hierin wordt dus onderzocht of dezelfde doelen zouden kunnen worden bereikt tegen lagere kosten, dit wordt ook wel doelmatigheid van beleidseffecten genoemd. Daarnaast kent men doelmatigheid van beleidsprestaties. Beleid is inefficiënt indien met dezelfde middelen een hogere doeltreffendheid kan worden bereikt.<sup>166</sup>

---

<sup>160</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 8.

<sup>161</sup> Ecorys (2007), blz. 61.

<sup>162</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 47.

<sup>163</sup> Ministerie van Verkeer en Waterstaat & Ministerie van Financiën (2007), blz. 15.

<sup>164</sup> Pieffers, 'Zweedse reders krijgen tonnage tax', 3 september 2015, <http://www.nieuwsbladtransport.nl/Nieuws/Article/ArticleID/46418/ArticleName/Zweedserederskrijgentonnagetax>

<sup>165</sup> Ministerie van Verkeer en Waterstaat & Ministerie van Financiën (2007), blz. 8.

<sup>166</sup> Algemene Rekenkamer (2005), blz. 5-6.

#### 4.5.1 Budgettaire beslag van de fiscale faciliteiten

Panteia en Bloem Doze Nienhuis<sup>167</sup> komen in hun onderzoek tot het volgende budgettaire beslag van de fiscale zeevaartregelingen:

Tabel 2. Budgettair beslag van de fiscale zeevaartregelingen

x C miljoen	2007	2008	2009	2010	2011
tonnageregeling	153	153	153	153	153
Willekeurige afschrijving	0	0	0	0	0
afdrachtvermindering	81	79	98	102	103
<b>totaal</b>	<b>234</b>	<b>232</b>	<b>251</b>	<b>255</b>	<b>256</b>

Bron: Opgave Ministerie van Financiën

De cijfers van de tonnageregeling en de afdrachtsvermindering zijn afkomstig van het Ministerie van Financiën. Het ministerie heeft onderzoek gedaan naar deze cijfers van de tonnageregeling. Deze cijfers zijn een gemiddelde over vijf jaar. De cijfers van de afdrachtvermindering daarentegen blijken direct uit de administratie. Het gebruik van de willekeurige afschrijving kon niet uit aangiftecijfers worden bepaald. Uit onderzoek<sup>168</sup> blijkt dat rederijen geen gebruik maken van deze faciliteit.

Het budgettaire beslag van de tonnageregeling vertoont schommelingen. Panteia en Bloem Doze Nienhuis<sup>169</sup> geven de volgende verklaring: *“Het budgettair beslag van de tonnageregeling vertoont sterke schommelingen, doordat de winst waarover belasting zou zijn verschuldigd zonder tonnageregeling sterk fluctueert. De tonnageregeling zelf is een stabiele forfaitaire belastingheffing die niet afhankelijk is van de werkelijke winst voor belastingen. Het budgettaire beslag is dus het saldo van een sterk fluctuerende reeks (normale vennootschapsbelasting over de winst) en een stabiele reeks (forfaitair bedrag).”* Bij de berekening van het budgettaire beslag worden geen gedragseffecten meegenomen.<sup>170</sup> *“Met andere woorden: het is het bedrag aan VPB wat extra zou worden ontvangen als het normale regime zou worden toegepast, zonder rekening te houden met het mogelijke gedragseffect dat bedrijven zonder het tonnageregime misschien niet in Nederland zouden zijn gevestigd”*, aldus Panteia en Bloem Doze Nienhuis.<sup>171</sup> Het werkelijke budgettaire beslag wordt niet geadministreerd. Er is slechts drie keer onderzoek gedaan naar het budgettaire beslag van de tonnageregeling.<sup>172</sup> Uit het derde onderzoek<sup>173</sup> kwam het volgende naar voren: *“Over deze 5-jaarperiode was het gemiddeld budgettaire beslag € 153 mln, nog altijd bijna het dubbele van wat in de rijksbegroting werd berekend voor een ‘gemiddeld jaar binnen een 10-jaarsperiode’.* Het geschatte budgettaire beslag in de rijksbegroting is namelijk € 80 mln.<sup>174</sup>

#### 4.5.2 Administratieve en uitvoeringslasten

Uit onderzoek van Panteia en Bloem Doze Nienhuis<sup>175</sup> is het volgende naar voren gekomen: *“Twee van de drie regelingen zijn doelmatig: de tonnageregeling en de afdrachtvermindering zeevaart. Dit komt vooral omdat alle spelers de regeling goed kennen, discussiepunten tussen Belastingdienst en reders zijn via overleg en een aantal procedures in jurisprudentie vastgelegd. Wel is er nog discussie over o.a. het kwalificeren van werk –en serviceschepen voor de tonnageregeling en het tijdstip waarop de*

<sup>167</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 16.

<sup>168</sup> Idem.

<sup>169</sup> Idem.

<sup>170</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 39.

<sup>171</sup> Idem.

<sup>172</sup> Idem.

<sup>173</sup> Idem.

<sup>174</sup> Idem.

<sup>175</sup> Panteia en Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 48.

*tonnageregeling ingaat. Op dat punt zou meer duidelijkheid moeten komen, zowel op EU niveau als in Nederland.*” In 2007 bleek uit onderzoek dat het merendeel (ruim 38%) van de reders de administratieve en uitvoeringslasten, die samenhangen met de fiscale regelingen, als laag tot zeer laag beoordelen. Een kwart van de reders vindt deze kosten laag tot zeer laag. Ongeveer 23% ervaart deze lasten als hoog tot zeer hoog. Het is opvallend dat vooral de ondernemingen met 2 tot 10 schepen in beheer en/of eigendom de lasten als laag ervaren.<sup>176</sup> Er is onderzoek gedaan naar de redenen waarom sommige reders de administratieve en uitvoeringslasten hoog beoordelen. Ecorys<sup>177</sup> komt met de volgende opsomming:

1. Het indienen van de aanvraag is ingewikkeld, formulieren en kost veel tijd (18<sup>178</sup>)
2. Geen duidelijk aanspreekpunt / kennis binnen Belastingdienst (5)
3. Uitzoeken of je aan de voorwaarden voldoet (4)
4. Kosten aanschaf duur programma en kosten gebruik juristen / fiscalisten (4)
5. Onduidelijkheid over voordeel regeling (3)

Voor de administratieve en uitvoeringslasten is het ook van belang om te kijken naar het contact tussen belastingplichtigen en de Belastingdienst. Uit onderzoek van Ecorys<sup>179</sup> blijkt verder dat: *“De meerderheid van de respondenten (65%) is redelijk tot goed te spreken over de contacten met de Belastingdienst in de communicatie en afhandeling van de fiscale regelingen.”* De 14 rederijen die het contact met de Belastingdienst als slecht ervaren geven hiervoor als belangrijkste redenen<sup>180</sup>:

1. Het gebrek aan kennis bij de Belastingdienst (5)
2. Verschil in interpretatie van de regels voor het bedrijf door de Belastingdienst (5)
3. Arbeidsintensief contact door langdurige discussies en wachten op antwoorden (5)

Daarentegen stelt de Belastingdienst dat er vanuit hun uitvoeringspraktijk in het algemeen geen problemen worden ervaren. De fiscale regelingen zijn uitvoerbaar en bovendien blijkt niet dat er (op grote schaal) misbruik of oneigenlijk gebruik van de regelingen wordt gemaakt. Bij de tonnageregelingen speelt er echter wel een probleem in de uitvoeringspraktijk. Hierin blijkt de grens onduidelijk tussen de opbrengsten en kosten van activiteiten die onder het tonnageregime vallen en welke onder het normale winstregime vallen. Door enkele arresten is getracht meer duidelijkheid te scheppen door de Hoge Raad.<sup>181</sup>

De Belastingdienst ervaart in het algemeen geen problemen vanuit hun uitvoeringspraktijk. Desondanks geven reders enkele maatregelen om deze administratieve en uitvoeringslasten te beperken. In eerder onderzoek geven reders aan dat het lastig is om voorstellen te doen voor een efficiënter beleid en inzet van middelen van de fiscale regelingen.<sup>182</sup>

---

<sup>176</sup> Ecorys (2007), blz. 48.

<sup>177</sup> Ecorys (2007), blz. 49.

<sup>178</sup> Deze reden werd 18 keer gegeven door reders.

<sup>179</sup> Ecorys (2007), blz. 49.

<sup>180</sup> Ecorys (2007), blz. 50. Deze slechte communicatie van de Belastingdienst is een vorm van overheidsfalen.

<sup>181</sup> Ministerie van Verkeer en Waterstaat & Ministerie van Financiën (2007), blz. 18-19.

<sup>182</sup> Idem.

Uit onderzoek van Ecorys<sup>183</sup> geven 11 reders de volgende verbeteringen om de administratieve en uitvoeringslasten van de fiscale regelingen te verlagen:

1. De fiscale regelingen vereenvoudigen en verduidelijken en eenduidiger maken (7<sup>184</sup>)
2. Behoeftte aan meer kennis fiscale regelingen zeevaart op lokale kantoren (2)
3. Zowel voor de sociale verzekeringen als voor de fiscale regelingen in de zeevaart een centraal aanspreekpunt / persoon die dit regelt (1)
4. Snellere procedure voor de definitieve vaststelling van de belastingaanslag (1)

Voor belastingplichtigen is het een voordeel als wetgeving eenvoudig te begrijpen en toe te passen is. Dit leidt zo tot minder kosten bij belastingplichtigen, omdat o.a. minder adviseurs nodig zijn om adviezen te verstrekken. De Belastingdienst heeft ook voordeel bij een regeling die eenvoudig is uit te voeren. Dat leidt o.a. tot lagere controlekosten. Door deze lagere kosten bij de uitvoering van de fiscale regelingen daalt de kans op overheidsfalen (zie paragraaf 2.4).

De doelmatigheid van de tonnageregeling kan worden verbeterd. Dit betreft zowel de doelmatigheid van beleidseffecten als de doelmatigheid van beleidsprestaties (zie hoofdstuk 1). Hierna ga ik daar verder op in.

#### 4.5.3 Efficiënter inzetten middelen tonnageregeling (doelmatigheid van beleidseffecten)

*“Voor het efficiënter inzetten van de middelen van de fiscale regeling tonnageregeling binnen het huidige budget van de regeling heeft bijna 30% van de reders met schepen in beheer en of eigendom voorstellen. De meerderheid van de reders weet het niet (45%) of kan niet aangeven hoe de middelen efficiënter kunnen worden ingezet (bijna 30%)”, aldus Ecorys<sup>185</sup>. Enkele voorstellen worden door reders voorgedragen. Ecorys<sup>186</sup> geeft de volgende niet-limitatieve opsomming van voorstellen:*

1. Middelen inzetten voor de afdrachtvermindering zeevaart / minder loonbelasting (5<sup>187</sup>)
2. Verbetering ‘level playing field’ regeling ten opzichte van het buitenland (3)
3. Beter uitleggen definities tonnageregeling / wat valt wel en niet onder de regeling (3)
4. Keuzemogelijkheid (3). Bijvoorbeeld eerst winst en vervolgens tonnageregeling; keuze aanpassen (niet na 10 jaar)
5. Regeling eenvoudiger maken (2)
6. Uitbreiding tonnageregeling (o.a. containerrederijen, logistieke diensten) (2)
7. Vraag en luister naar wat de reders wensen (1)

De sector heeft een lichte voorkeur voor loonfaciliteiten, en een betere, duidelijkere, soepelere regelgeving. Deze voorstellen zouden kunnen leiden tot lagere kosten terwijl dezelfde doelen worden gehaald.

---

<sup>183</sup> Ecorys (2007), blz. 49.

<sup>184</sup> Het getal geeft een absolute waarde aan.

<sup>185</sup> Ecorys (2007), blz. 59.

<sup>186</sup> Idem.

<sup>187</sup> Het getal geeft een absolute waarde aan.

#### 4.5.4 Investeren van middelen om een hogere toegevoegde waarde en meer werkgelegenheid te bereiken (doelmatigheid van beleidsprestaties)

Uit onderzoek van Ecorys<sup>188</sup> komt het volgende naar voren: *“Voor de 102 reders die schepen in beheer en of eigendom hebben heeft 45% een mening over waar de overheid bij afschaffing van de tonnageregeling dan de middelen in zou moeten investeren om hetzelfde doel (hogere toegevoegde waarde en meer werkgelegenheid) te bereiken.”* Een volgende opsomming wordt gegeven<sup>189</sup>:

1. Er zijn geen alternatieven (15<sup>190</sup>)
2. Lagere kosten bemanning / afdrachtsvermindering zeevaart verbeteren (7)
3. Subsidies nieuwbouw zeeschepen (5)
4. Garantiefonds voor financiering / investering schepen (5)
5. EU-proefsubsidie (2)
6. Versnelde fiscale afschrijving (2)
7. Subsidie rechtstreeks aan de reders (2)

De huidige middelen voor de tonnageregeling zouden ook kunnen worden gebruikt op andere manieren. Op deze manier zou de doeltreffendheid kunnen worden vergroot met dezelfde middelen. De sector lijkt zelf geen andere mogelijkheid te zien dan de tonnageregeling om meer werkgelegenheid en een hogere toegevoegde waarde te creëren in de zeescheepvaart.

#### 4.5.5 Conclusie

Het gemiddelde budgettaire beslag van de tonnageregeling is € 153 mln. De geschatte budgettaire uitgaven zijn € 80 mln. Hiermee zijn de uitgaven voor de tonnageregeling te hoog. Verder kan worden opgemerkt dat beide partijen geen grote problemen ondervinden in de uitvoering van de tonnageregeling. Als laatste wordt het volgende door Ecorys<sup>191</sup> geconcludeerd: *“Op basis van het argument dat geen alternatieven of andere maatregelen mogelijk zijn om de doelstellingen in de zeescheepvaart te bereiken vindt een deel van de reders de huidige fiscale regelingen doelmatig. Het grootste deel van de reders heeft geen mening over of de fiscale regelingen de meest efficiënte manier zijn om de Nederlandse zeescheepvaart te versterken. De fiscale regelingen zijn volgens de reders wel een voorwaarde voor de concurrentiepositie van de Nederlandse zeescheepvaart en onderdeel van het internationale ‘level playing field’. Op basis van de informatie van de reders en het niet kunnen aangeven van alternatieven voor de fiscale regelingen is de doelmatigheid van de fiscale regelingen in de bijdrage aan de werkgelegenheid, concurrentiepositie en vloot van de Nederlandse zeescheepvaart minder duidelijk dan de effectiviteit van de fiscale regelingen.”*

#### 4.6 Samenvatting en conclusie

In dit hoofdstuk is onderzoek gedaan naar de voor dit onderzoek relevante beginselen van belastingheffing. De tonnageregeling gaat in tegen het draagkrachtbeginsel. De effectieve belastingdruk van deze rederijen is laag in vergelijking met ondernemers onder het ‘normale’ winstregime. Ook heeft de belastingheffing weinig te maken met de winst die wordt gehaald. Belastingplichtigen die verlies maken dienen zelfs nog belasting te betalen. CV's hebben een negatieve invloed op de neutraliteit van de tonnageregeling. Er ontstaat namelijk een drang om te participeren in een scheeps-CV om op deze manier gebruik te maken van de tonnageregeling. Deze aantrekkelijkheid van open CV's wordt ook bevorderd door de forfaitaire rendementsheffing van box 3. Er kan worden geconcludeerd dat de tonnageregeling doeltreffend is, omdat de werkgelegenheid in

---

<sup>188</sup> Ecorys (2007), blz. 60.

<sup>189</sup> Idem.

<sup>190</sup> Het getal geeft een absolute waarde aan.

<sup>191</sup> Ecorys (2007), blz. 15.

de zeevaart is toegenomen. Echter is de toegevoegde waarde van de zeevaart nog ver onder het niveau van 2006. Men zou dus ook kunnen beargumenteren dat de doeltreffendheid van de tonnageregeling niet optimaal is. De doeltreffendheid zou verbeterd kunnen worden door via wetgeving een meer bedrijfseconomische regeling te bewerkstelligen. Met betrekking tot de doelmatigheid kan worden geconcludeerd dat de budgettaire uitgaven groter zijn dan begroot. De tonnageregeling leidt tot lage administratieve lasten en uitvoeringslasten voor reders en de Belastingdienst. Om de doelmatigheid te vergroten zijn door reders enkele voorstellen gedaan.



## Hoofdstuk 5 Conclusie

### 5.1 Samenvatting en beantwoording van de probleemstelling

In deze scriptie is onderzoek gedaan naar de tonnageregeling. In dit onderzoek is getracht om een antwoord te geven op de volgende probleemstelling:

*Voldoet de tonnageregeling (art. 3.22-3.24 Wet IB 2001) aan de voor dit onderzoek relevante beginselen van de Nederlandse belastingheffing? Zo nee, welke aanpassingen kunnen worden gedaan zodat de regeling hier wel aan voldoet?*

Om deze probleemstelling te kunnen beantwoorden werd eerst onderzoek gedaan naar de legitimiteit van de tonnageregeling. Deze analyse van de legitimiteit gebeurde aan de hand van de welvaartseconomie. Na dit hoofdstuk kon worden geconcludeerd dat overheidsingrijpen legitiem is op basis van markfalen, namelijk positieve externe effecten, werkloosheid en onvolledige kapitaalmarkten.

In hoofdstuk 3 is een beschrijving gegeven van de tonnageregeling zoals deze in de artikelen 3.22 tot en met 3.24 van de Wet IB 2001 is opgenomen. Hierin zijn o.a. de voorwaarden besproken waaraan belastingplichtigen moeten voldoen willen zij kunnen opteren voor de tonnageregeling. De bepaling van de winst gebeurt op forfaitaire wijze. Op deze manier heeft de winstbepaling niets te maken met de winst die in werkelijkheid wordt behaald.

In het laatste hoofdstuk is de tonnageregeling getoetst aan de voor dit onderzoek van belang zijnde beginselen van belastingheffing, namelijk draagkracht, neutraliteit, doeltreffendheid en doelmatigheid. De tonnageregeling gaat in tegen het draagkrachtbeginsel. De effectieve belastingdruk van deze rederijen is laag in vergelijking met die van ondernemers onder het 'normale' winstregime. Ook heeft de belastingheffing weinig te maken met de winst die wordt gehaald. Belastingplichtigen die verlies maken dienen zelfs nog belasting te betalen. CV's hebben een negatieve invloed op de neutraliteit van de tonnageregeling. Er ontstaat namelijk een drang om te participeren in een scheeps-CV om op deze manier gebruik te maken van de tonnageregeling. Echter kan het bestaan van deze scheeps-CV's worden gerechtvaardigd vanwege marktfalen, namelijk onvolledige kapitaalmarkten. Verder kan worden geconcludeerd dat de tonnageregeling doeltreffend is, omdat de werkgelegenheid in de zeevaart is toegenomen. Echter is de toegevoegde waarde van de zeevaart nog ver onder het niveau van 2006. Men zou dus ook kunnen beargumenteren dat de doeltreffendheid van de tonnageregeling niet optimaal is. De doeltreffendheid zou verbeterd kunnen worden door via wetgeving een meer bedrijfseconomische regeling te bewerkstelligen. Zo zouden inkomsten uit beleggingen onder de tonnageregeling kunnen vallen om rekening te houden met de aanzienlijke kasreserves die deze ondernemingen hebben, omdat ze opereren in een sterk cyclische markt. Met betrekking tot de doelmatigheid kan worden geconcludeerd dat de budgettaire uitgaven groter zijn dan begroot. De tonnageregeling leidt tot lage administratieve lasten en uitvoeringslasten voor reders en de Belastingdienst. Reders doen zelf voorstellen om de doelmatigheid te vergroten. Zij willen o.a. dat de fiscale regelingen eenvoudiger, duidelijker en eenduidiger worden. Afschaffen van de tonnageregeling lijkt geen optie. De sector ziet namelijk zelf geen andere mogelijkheid dan de tonnageregeling om meer werkgelegenheid en een hogere toegevoegde waarde te creëren in de zeescheepvaart.

# Bibliografie

## Literatuur

Agentschap NL. (2011). *Innovatie in de zee- en binnenvaart*. Den Haag: Agentschap NL.

Akkerboom, B. (2010). Welke filosofie voor belasting heffen heeft de voorkeur? *Tijdschrift voor Openbare Financiën*, 197-204.

Algemene Rekenkamer. (2005). *Handleiding Onderzoek naar doelmatigheid en doeltreffendheid*. Den Haag: Algemene Rekenkamer.

Bloem Doze Nienhuis, & Panteia. (2014). *Evaluatie van de fiscale maatregelen in het zeescheepvaartbeleid*. Zoetermeer: Panteia.

Brue, S. L., & Grant, R. R. (2013). *The Evolution of Economic Thought*. Thomson: South Western College Publishing.

Butter, F.A.G. den. (2011). Marktwerking en het "wat" en "hoe" van het publiek belang. *Tijdschrift voor Openbare Financiën*, 78-92.

Centraal Planbureau. (2010). *Hervorming van het Nederlandse woonbeleid*. Den Haag: Centraal Planbureau.

De Brucker, K., Verbeke, A., & Winkelmann, W. (1998). *Sociaal-economische evaluatie van overheidsbeslissingen in transportinfrastructuur*. Apeldoorn: Garant.

Ecorys Nederland BV. (2007). *Telefonische enquête reders inzake evaluatie ingezet fiscaal stimuleringspakket zeevaart*. Rotterdam: Ecorys Nederland BV.

Ecorys Nederland BV. (2008). *Sectorstudie van zee- tot binnenhaven*. Rotterdam: Ecorys Nederland BV.

Frank, R., & Cartwright, E. (2013). *Microeconomics and Behaviour*. Berkshire: McGraw-Hill Education.

Gayer, T., & Rosen, H. S. (2008). *Public Finance*. New York: McGraw-Hill companies.

Geld, J.A.G. van der. (2015). *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*. Deventer: Kluwer.

Heithuis, E., Kavelaars, P., & Schuver, B. (2014). *Inkomstenbelasting*. Deventer: Kluwer.

Hyman, D. N. (2010). *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*. Mason: Cengage Learning.

Jacobs, B. (2011). *Reader Fiscale Economie: Afwenteling en Dood Gewicht van Belastingen*. Opgehaald van Erasmus Universiteit Rotterdam: [http://people.few.eur.nl/bjacobs/fiscale\\_economie\\_reader.pdf](http://people.few.eur.nl/bjacobs/fiscale_economie_reader.pdf)

Jacobs, B., Mooij, R. de., & Armstrong, A. (2009). *De prijs van de overheid*. Den Haag: Centraal Planbureau.

Klein, S. (2013). *Een vergelijking van een aantal tonnageregelingen in Europees perspectief* (Scriptie). Rotterdam: Erasmus Universiteit Rotterdam.

Lubbers, A., & Meussen, G. (2014). *Hoofdzaken winst uit onderneming*. Deventer: Kluwer.

Ministerie van Infrastructuur en Milieu. (2014). *Maritieme Monitor 2014*. Krimpen aan den IJssel: Efficiënta Offset B.V.

Ministerie van Verkeer en Waterstaat, & Ministerie van Financiën. (2007). *Evaluatie van de fiscale maatregelen in het zeescheepvaartbeleid*. Den Haag: Ministerie van Verkeer en Waterstaat & Ministerie van Financiën.

Mooij, R.A. de. (2006). *Reinventing the Welfare State*, Bijzondere publicatie 60, maart 2006, Centraal Planbureau, Den Haag

Reiss, J. (2013). *Philosophy of Economics*. New York: Routledge.

Rijksoverheid. (2015). *De Nederlandse Maritieme Strategie 2015-2025*. Den Haag: Rijksoverheid.

Stevens, L.G.M. (2014). *Elementair Belastingrecht*. Deventer: Kluwer.

Stiglitz, J.E. (1989). Markets, Market Failures, and Development. *The American Economic Review*, 197-203.

Stiglitz, J.E. (2000). *Economics of the public sector*, W.W. Norton & Company, New York/London, 2000.

Tigelaar-Klootwijk, Y.M. (2013). *Bedrijfsopvolging bij natuurlijke personen: Een onderzoek naar fiscale bedrijfsopvolgingsfaciliteiten* (Proefschrift). Rotterdam: Erasmus Universiteit Rotterdam.

Wortelboer, S.W.C. (2012). *Het tonnageregime*. Deventer: Kluwer.

## Jurisprudentie

HR 15 oktober 2010, nr. 09/00748, V-N 2010/17.12

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

Rechtbank Haarlem 28 juli 2011, V-N 2011/50.41

## Kamerstukken

Besluit van 26 juni 2013, nr. BLKB 2013/1025M

Brief van de minister van Verkeer en Waterstaat en de staatssecretaris van Financiën 2002/03, 28 857, nr. 1

Brief van de minister van Financiën aan de Tweede Kamer 13 oktober 2008 met als onderwerp: Motie en toezeggingen zeescheepvaart

MvT, *Kamerstukken II*, 1995/96, 24 482, nr. 3

VAO, *Kamerstukken I en II*, 1998–1999, 26 452, nr. 3

## Europese stukken

Beschikking C (2009) 1482, d.d. 10 maart 2009 inzake steunmaatregel N457/2008

PB C 12/3 van 17 januari 2004.

Verordening (EG) nr. 13/2004 van 8 december 2003

## Websites

Boundless. (onbekend). *Boundless*. Opgehaald van Market Differences Between Monopoly and Perfect Competition: <https://www.boundless.com/economics/textbooks/boundless-economics-textbook/monopoly-11/monopoly-production-and-pricing-decisions-and-profit-outcome-71/market-differences-between-monopoly-and-perfect-competition-267-12364/>

Hermanides, E. (2014, november 12). *Gemeentesubsidie voor zuinige woningen heeft weinig effect*. Opgehaald van Het Parool: <http://www.parool.nl/binnenland/gemeentesubsidie-voor-zuinige-woningen-heeft-weinig-effect~a3788556/>

Kist, R. (2016, maart 9). *Hoor je straks een econoom? Vraag eerst wat hij stemt*. Opgehaald van nrc: <http://www.nrc.nl/nieuws/2016/03/09/hoor-je-straks-een-econoom-vraag-eerst-wat-hij-stemt>

KVNR. (2015, december 30). *Zeescheepvaart van groot belang voor Nederlandse economie*. Opgehaald van KVNR: <https://www.kvnr.nl/website-2013/feiten-en-cijfers/vestigingsklimaat/zeescheepvaart-van-groot-belang-voor-nederlandse-economie>

KVNR. (2016, maart 28). *Tonnageregeling*. Opgehaald van KVNR: <https://www.kvnr.nl/restyle-website/standpunten/tonnageregeling/tonnageregeling>

Maritiem Land. (2015, december 14). *Maritieme Monitor 2015: meer groei dan Nederlandse economie*. Opgehaald van Maritiem Land: <http://www.maritiemland.nl/news/maritieme-monitor-2015-meer-groei-dan-nederlandse-economie/>

Pettinger, T. (2012, november 18). *Pareto efficiency*. Opgehaald van Economics help: <http://www.economicshelp.org/blog/glossary/pareto-efficiency/>

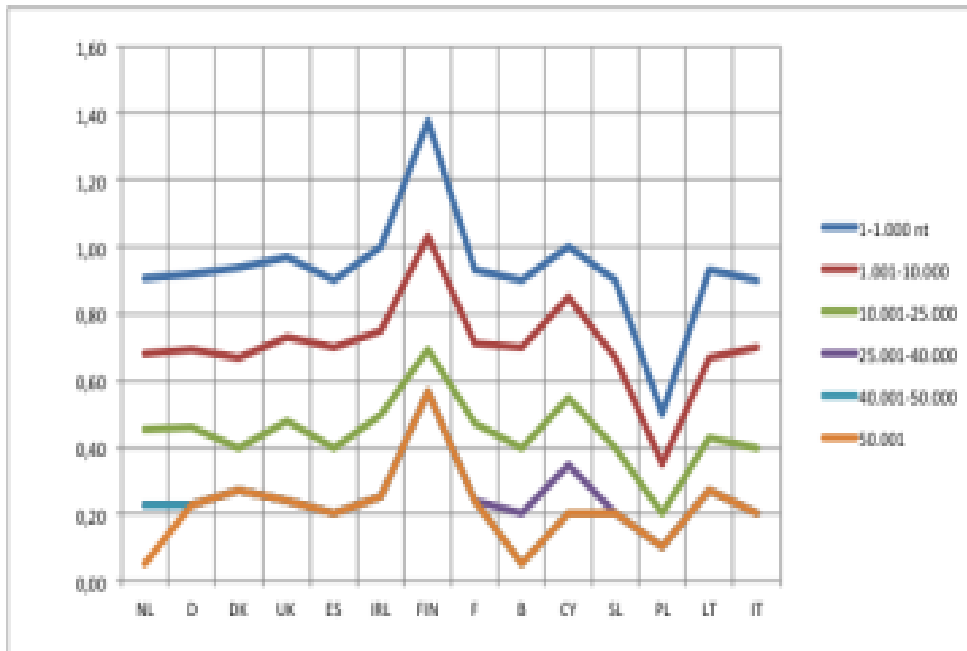
Pieffers, T. (2015, september 3). *Zweedse reders krijgen tonnage tax*. Opgehaald van Nieuwsblad Transport: <http://www.nieuwsbladtransport.nl/Nieuws/Article/ArticleID/46418/ArticleName/Zweedserederskrijgentonnagetax>

Universal Marine. (2016). *Meest gestelde vragen-Algemeen*. Opgehaald van Universal Marine: <http://www.universalmarine.nl/nl/investeren/meest-gestelde-vragen>

Universal Marine. (2016). *Meest gestelde vragen-Fiscaal*. Opgehaald van Universal Marine: <http://www.universalmarine.nl/nl/investeren/meest-gestelde-vragen>

## Bijlage

Figuur 1. Vergelijking tarieven tonnageregeling EU-landen in € per 100 netto-ton



Bron: Analyse Bloem Doze Nienhuis

Tabel 2. Effectieve belastingdruk kwalificerende activiteiten

	Tonnagewinst > 10.000	Tonnagewinst < 10.000	totaal
2007	0,4%	0,1%	0,4%
2008	0,3%	0,2%	0,3%
2009	1,5%	0,1%	1,0%
2010	0,6%	0,6%	0,6%
2011	19,7%	1,0%	9,2%
gemiddeld	0,6%	0,2%	0,6%

Bron: Ministerie van Financiën