

Tonnageregeling – een rechtsvergelijkend onderzoek

De Nederlandse tonnageregeling is in 1996 in het leven geroepen om een duurzame ontwikkeling van de zeescheepvaart in Nederland zeker te stellen.¹ De vraag kan na 15 jaar toepassing worden gesteld of de huidige tonnageregeling nog voldoende bijdraagt aan de gewenste duurzame ontwikkeling. Uit de statistieken blijkt dat de Nederlandse zeescheepvaart, na een opleving bij de invoering van de tonnageregeling, achterblijft op andere landen. De Nederlandse vloot staat op basis van het netto vervoerde tonnage op de 29e plaats met een wereldaandeel van 0,57%. Dit terwijl de wereldwijde top 5 gezamenlijk 51% van het totale zeescheepvaartvervoer verzorgt.² Als Nederland zich als scheepvaartnatie wil blijven profileren, is een gunstig tonnageregime essentieel. Ook de Staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven erop toe te zien dat de Nederlandse tonnageregeling aantrekkelijk blijft en dat het Europese steunkader hiertoe maximaal moet worden benut.

Nederland lijkt door de Europese regelgeving beperkt in de mogelijkheden tot uitbreiding van de tonnageregeling. Toch zijn er Europese landen hoger genoteerd op voornoemde ranglijst. Dit artikel is het resultaat van rechtsvergelijkend onderzoek naar de fiscale winstberekening voor zeescheepvaartondernemingen die gevestigd zijn in Nederland, België, het Verenigd Koninkrijk en op Cyprus. Het geregistreerde nettotonnage van het Verenigd Koninkrijk en Cyprus ligt niet alleen aanzienlijk hoger dan in Nederland, deze lidstaten hebben bovendien in 2010 een nieuw nationaal tonnageregime ingevoerd. Het artikel zal besloten worden met een aanbeveling voor de Nederlandse wetgever.

1. Guidelines Europese Commissie

De fiscale faciliteiten voor de zeescheepvaart dienen volgens de Europese Commissie te worden aangemerkt als staatssteun in de zin van art. 107 VWEU. Deze vorm van staatssteun is op grond van art. 107 lid 3c VWEU verenigbaar met de interne markt, nu een tonnageregime ziet op het vergemakkelijken van de ontwikkeling van de maritieme bedrijvigheid. Wel dient het tonnageregime van een lidstaat transparant

en proportioneel te zijn; de regeling mag niet leiden tot een onevenredig zware benadeling van andere ondernemingen.³ Ter verduidelijking van de toepassing van art. 107 VWEU zijn de parameters voor de analyse of sprake is van ongerechtvaardigde staatssteun bij (fiscale) faciliteiten voor de zeescheepvaart vastgelegd in een tweetal mededelingen van de Europese Commissie.⁴ Hoewel deze mededelingen naar hun aard de lidstaten niet kunnen binden, zijn zij wel degelijk van belang. Immers op grond van art. 108 lid 3 VWEU dienen de lidstaten ieder voornemen tot invoering of wijziging van een steunmaatregel voor te leggen aan de Europese Commissie, waarbij de Europese Commissie beoordeelt of deze verenigbaar is met de interne markt. Indien hier geen sprake van is, dan is het de Europese Commissie die een termijn stelt voor opheffing of wijziging van de steunmaatregel. Ter naleving hiervan kan de Europese Commissie, evenals iedere andere belanghebbende, zich rechtstreeks wenden tot het Hof van Justitie van de Europese Unie.

2. Tonnageregeling

Het voornaamste kenmerk van de Europese tonnageregimes is dat ze leiden tot een aanzienlijk lagere belastingheffing van zeescheepvaartondernemingen. In het onderstaande zullen de verschillende aspecten van een tonnageregeling worden belicht en onderling worden vergeleken. Bijzondere aandacht wordt besteed aan:

1. kwalificerende ondernemingen;
2. vlagvereiste;
3. kwalificerende schepen;
4. kwalificerende activiteiten;
5. keuzerecht en beëindiging; en
6. tarief.

2.1. Kwalificerende ondernemingen

Voor zowel de Britse, Cypriotische, Belgische als de Nederlandse tonnageregeling geldt dat de belastingplichtige bij de exploitatie van een schip het schip in (mede-)eigendom of

* Mw. mr. L. van de Reep is als fiscaal advocaat werkzaam bij Otterspeer, Haasnoot & Partners te Rotterdam.

1. Wijziging belastingwetten in het belang van de zeescheepvaart, *Kamerstukken II 1995/96*, 24 482, nr. B (MvT).
2. United Nations Conference on Trade and Development (21 juni 2011), *Review of maritime management 2010*, UN Doc UNCTAD/RMT/2010.
3. Mededeling van de Commissie – Financiële en fiscale maatregelen betreffende zeevervoertransacties met in de Gemeenschap geregistreerde schepen, SEC(89)921, 3 augustus 1989 en de bijlagen op deze mededeling.
4. Mededeling van de Commissie – Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer, C13/3 van 17 januari 2004, <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2004:013:0003:0012:NL:PDF>>. Mededeling van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagement bedrijven, C(2009)132, DOUE, 11 juni 2009, <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2009:132:0006:0009:NL:PDF>>.

in rompbevrachting dient te houden.^{5, 6} De schepen in eigendom kunnen niet onder rompbevrachting worden gecharterd door een derde.⁷

In Nederland en België is, om te kunnen spreken van exploitatie van een schip, de eigenaar of rompbevrachter verplicht in belangrijke mate het beheer van het schip te verrichten in Nederland. In de Belgische wetgeving is niet nader uiteengezet waaruit dit beheer dient te bestaan. Voor Nederlandse scheepseigenaren dient deze bepaling echter zo te worden uitgelegd, dat zij het strategische beheer van het schip voor hun rekening moeten nemen. Nederlandse rompbevrachters verrichten in belangrijke mate het beheer van een schip als het commerciële beheer ten minste nagenoeg geheel door hen wordt uitgevoerd. De rompbevrachter die zich slechts bezighoudt met het technisch-nautisch beheer of het bemanningsbeheer, wordt niet geacht in belangrijke mate het beheer over de betrokken schepen te voeren.⁸

In het Verenigd Koninkrijk is niet vereist dat het beheer over het schip in belangrijke mate door de eigenaar of rompbevrachter wordt verricht. Wel dient het schip in algemene zin strategisch en commercieel te worden beheerd in het Verenigd Koninkrijk. In tegenstelling tot de Nederlandse en Britse tonnageregeling is er voor Cypriotische zeescheepvaartondernemers in beginsel geen verplichting om een bepaalde mate van beheer over de geëxploiteerde schepen uit te oefenen. Dit is alleen anders indien de onderneming 60% of meer van het nettotonnage van zijn vloot onder Europese (niet-Cypriotische) vlag heeft varen. Om dan nog in aanmerking te komen voor het tonnageregime dient het strategisch en commercieel beheer van de zeescheepvaartonderneming binnen de Europese Unie te worden uitgevoerd.⁹

Onder de Nederlandse, Belgische en Cypriotische wet kan naast de eigenaar en bevrachter van een schip ook de onderneming die enkel scheepsmanagementwerkzaamheden van een zekere omvang voor derden verricht in aanmerking ko-

men voor het tonnageregime. In de mededeling van de Europese Commissie is de mogelijkheid om de nationale tonnageregeling open te stellen voor ondernemingen waarvan de werkzaamheden bestaan uit scheepsmanagement bevestigd. Hierbij zijn scheepsmanagementbedrijven gedefinieerd als ondernemingen die diensten verlenen aan scheepseigenaren en bevrachters, bestaande uit drie categorieën: bemanningsbeheer, technisch en commercieel beheer.¹⁰ In de Nederlandse en Cypriotische wetgeving is het tonnageregime voor scheepsmanagementbedrijven geïmplementeerd, waarbij in Nederland en België de desbetreffende werkzaamheden dienen te bestaan uit het volledige bemannings- én technische beheer van een schip.¹¹ Naar Cypriotisch recht kan met één van beide beheertaken worden volstaan, wel zijn er specifieke bepalingen over de omvang van het beheer en de uitvoering van deze beheertaken.¹² Indien het scheepsmanagement niet aan deze vereisten voldoet, is de tonnageregeling niet van toepassing. Scheepsmanagementwerkzaamheden kunnen in het Verenigd Koninkrijk niet op stand-alonebasis in aanmerking komen voor de tonnageregeling.

Voor de volledigheid moet worden opgemerkt dat in algemene zin de onderneming rechtstreeks kan kwalificeren voor de tonnageregeling als de Nederlandse, Belgische, Cypriotische of Britse onderneming naast het scheepsmanagement ook eigenaar is van een schip of bevrachter onder een rompbevrachtingsovereenkomst. De scheepsmanagementactiviteiten worden dan meegetrokken (zie ook onder 2.4.4).

In het Verenigd Koninkrijk komen enkel belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de corporation tax in aanmerking voor het tonnageregime. Ook in België is de heffing beperkt tot binnenlandse vennootschappen en vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen in België. Zelfstandig ondernemers en transparante samenwerkingsverbanden (waarvan de participanten niet zijn onderworpen aan de corporation tax) kunnen de tonnageregeling niet toepassen.¹³ Cyprio-

5. Verenigd Koninkrijk: Ook de bevrachter van een schip onder een charterovereenkomst, exploiteert een schip voor de tonnageregeling, tenzij de onderneming het schip slechts gedeeltelijk chartert. Een dergelijke handelwijze lijkt naar het oordeel van HM Revenue & Customs te zeer op het huren van ruimte op een schip, waarbij de bevrachter niet als economisch gerechtigde kan worden aangemerkt. Dit is alleen anders als meerdere ondernemers gezamenlijk het gehele schip in time charter houden.

Verenigd Koninkrijk: art. 18 Finance Act 2000.

Cyprus: art. 1 en 6 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

België: art. 115 lid 2 onder b Programmawet van 2 augustus 2002.

Nederland: art. 3.22 lid 5 Wet IB 2001.

6. De belastingplichtige die een kwalificerend schip in eigendom of rompbevrachting houdt, wordt binnen het kader van dit artikel als zeescheepvaartondernemer aangehaald/genoemd.

7. Dit kan onder omstandigheden anders zijn als het schip binnen de groep ter beschikking wordt gesteld, danwel het schip in verband met overcapaciteit tijdelijk in rompbevrachting wordt gegeven. Voor het Verenigd Koninkrijk geldt voorts dat als het schip vaart onder de Britse vlag en in rompbevrachting is gegeven aan de Staat dat de tonnageregeling kan worden toegepast.

8. Wijziging belastingwetten in het belang van de zeescheepvaart, *Kamerstukken II* 1995/96, 24 482, nr. 3, p. 7.

9. Waar in het kader van dit artikel wordt gesproken over de Europese Unie dient hieronder mede de Europese Economische Ruimte (IJsland, Noorwegen en Liechtenstein) te worden begrepen.

10. Mededeling van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagement bedrijven, par. 2.2, zie noot 4.

11. Bij beide lidstaten gaat het om een onderneming die in Nederland respectievelijk België of Cyprus voor een derde het volledige bemannings- en/of technische beheer verricht.

Nederland: art. 3.22 lid 5 onder d Wet IB 2001.

België: art. 115 lid 2 Programmawet van 2 augustus 2002 jo. art. 321 lid 3 Programmawet van 27 december 2004.

Cyprus: art. 1 en 6 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

12. De scheepsmanager dient te beschikken over een volledig uitgerust kantoor op Cyprus. Bij het bemannings- en technische beheer over een vloot van maximaal tien schepen dienen er minstens vijf werknemers werkzaam te zijn voor de Cypriotische onderneming, waaronder één gekwalificeerde marine engineer en één gekwalificeerde crew manager. Bij het beheer over meer dan tien schepen zijn dit tien werknemers, waaronder twee marine engineers en één crew manager. Indien slechts het bemanningsbeheer of het technisch beheer wordt verricht gelden er enigszins afwijkende eisen. Voorts dient 51% van het totaal aantal werknemers inwoner te zijn van een lidstaat, art. 32-39 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

13. Verenigd Koninkrijk: art. 16 Finance Act 2000 jo. art. 5 en 992 Income Tax Act 2007, art. 1121 Corporation Tax Act 2010.

België: art. 116 Programmawet van 2 augustus 2002.

tische natuurlijke personen kunnen alleen in aanmerking komen voor de tonnageregeling als zij eigenaar of rompbevrachter zijn van een schip. De Cypriotische tonnageregeling kan ten aanzien van scheepsmanagers enkel worden toegepast door rechtspersonen. Dit in tegenstelling tot de Nederlandse regeling, waarbij de tonnageregeling ongeclausuleerd door natuurlijke personen kan worden toegepast.¹⁴ De Guidelines van de Europese Commissie benadrukken dat:

‘De richtsnoeren maken geen onderscheid tussen typen begunstigen wat hun rechtsvorm (ondernemingen, partnerschappen of particulieren) betreft, noch tussen openbaar of privé-eigendom; waar naar ondernemingen wordt verwezen, moeten alle andere rechtsvormen worden geacht te zijn begrepen.’¹⁵

De Guidelines van de Europese Commissie bieden aldus meer ruimte voor toepassing van de tonnageregeling. De Britse en Cypriotische regelingen zijn op dit punt beperkter.

2.2. Vlagvereiste

De tonnageregeling is aangemerkt als gerechtvaardigde staatssteun ter ondersteuning van de scheepvaartsector van de lidstaten. Vanuit deze gedachte dient een tonnageregime gericht te zijn op begunstiging van de interne markt ten opzichte van derdelanden. Onder de Guidelines van de Europese Commissie 1997 was dan ook bepaald dat een begunstigend regime voor de zeescheepvaart alleen toepassing kon vinden voor schepen geregistreerd onder een Europese vlag. In individuele gevallen heeft de Europese Commissie bij de beoordeling van een nationale regeling goedkeuring verleend voor toepassing van een tonnageregime voor schepen van een scheepvaartonderneming die niet varen onder een Europese vlag. Daarbij is de voorwaarde gesteld dat het strategisch en commercieel management van alle schepen van deze onderneming vanuit de Europese Unie wordt uitgeoefend en de onderneming voorts substantieel bijdraagt aan de economische bedrijvigheid en werkgelegenheid in de desbetreffende lidstaat.¹⁶ Op 17 januari 2004 heeft de Europese Commissie het vlagvereiste versoepeld. In drie gevallen mag de onderneming bij het in gebruik nemen van een nieuw schip dat de vlag voert van een derdeland toch de tonnageregeling toepassen, indien:

1. op het (geconsolideerde) niveau van de onderneming het nettotonnage van de schepen die de vlag voeren van één van de lidstaten niet is afgenomen ten opzichte van het percentage op 17 januari 2004, dan wel vanaf het latere moment waarop de onderneming de tonnageregeling heeft toegepast;

2. reeds 60% van het nettotonnage van de door de onderneming geëxploiteerde schepen vaart onder de vlag van één van de lidstaten; en
3. op het niveau van de lidstaat het nettotonnage van de schepen die de vlag voeren van één van de lidstaten niet is afgenomen.

In het kader van de berekening gaat het om alle schepen die door de zeescheepvaartonderneming in eigendom/rompbevrachting, reis- of tijdcharter worden gehouden en, voor zover van toepassing, de schepen waarover het management wordt verricht.

Overigens geldt de versoepeling van het vlagvereiste niet voor sleepboten en baggeraars, deze dienen te varen onder Europese vlag.¹⁷

Het bovenstaande is vrijwel letterlijk overgenomen in de Nederlandse, Belgische, Cypriotische en Britse wetgeving. In Nederland en het Verenigd Koninkrijk wordt jaarlijks bij ministeriële regeling bepaald of aan de voorwaarde onder 3 wordt voldaan.¹⁸ In Nederland werd aan deze eis voldaan van 2005 tot en met 2008, in het Verenigd Koninkrijk van 2005 tot en met 2007. Gedurende deze jaren kon een scheepvaartondernemer in aanmerking komen voor de tonnageregeling met een schip varend onder een niet-Europese vlag.¹⁹ Ook op Cyprus geldt aldus dat scheepvaartondernemers in aanmerking kunnen komen voor de tonnageregeling als het aantal schepen varend onder een Europese vlag op nationaal niveau niet is afgenomen ten opzichte van de schepen die varen onder de vlag van derdelanden, dan wel dat deze verhouding gelijk is gebleven. Vanaf 31 oktober 2012 zal in dit verband jaarlijks een besluit worden gepubliceerd waarin is vastgelegd of aan deze voorwaarde is voldaan.²⁰ Overigens is op Cyprus met betrekking tot schepen die varen onder de vlag van een derdeland wel een verhoogd tarief van toepassing.²¹

2.3. Kwalificerende schepen

Onder het tonnageregime van de vier lidstaten is de toepassing van de forfaitaire winstbepaling voor de zeescheepvaart beperkt naar de activiteiten en de schepen die deze activiteiten verrichten. Allereerst gaat het enkel om activiteiten in het kader van het internationale vervoer over zee. Derhalve zijn vissers(industrie)schepen uitgezonderd van het tonnageregime, evenals schepen gebruikt ter recreatie of voor de watersport.²² Ook installaties op zee die zich niet zelfstandig kunnen voortbewegen zijn uitgesloten van het tonnageregime.

14. Dit verklaart de grote populariteit van scheeps-CV's onder beleggers in Nederland.

15. Mededeling van de Commissie – Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer, par. 2.1, zie noot 4.

16. Mededeling van de Commissie – Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer, OJ C205, 5 juli 1997.

17. Mededeling van de Commissie – Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer, par. 3.1, zie noot 4.

18. Nederland: art. 3.22 lid 6 Wet IB 2001.

Cyprus: art. 15 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

19. Nederland: art. 9a Uitvoeringsregeling Wet inkomstenbelasting 2001 (vervallen).

Verenigd Koninkrijk: Tonnage tax – Flagging (Registration of ships in Member States) Revenue & Customs Brief 107/09 en 107/11.

20. The Tonnage Tax (Special Provisions for the Calculation of the Community Flagged Share) Notification of 2010, (31 december 2010), P.I. 536/2010, *Official Gazette of the Republic of Cyprus*, No. 4469, Supplement III(I).

21. Zie ook tabel 1 en noot 53.

22. Cruises worden niet aangemerkt als pleziervaart, maar als personenvervoer. Dit is expliciet bepaald in Britse en Cypriotische wetgeving. Zie voor Nederland onder andere HR 15 oktober 2010, nr. 09/00759, VN 2010, 53.

Met betrekking tot het openstellen van de tonnageregeling voor schepen die niet alleen gericht zijn op vervoer, zijn er tussen de lidstaten verschillen. Voor sleepboten is door de jaren heen de fiscale behandeling gewijzigd. In eerste instantie had de Europese Commissie staatssteun aan sleepboten expliciet uitgesloten. In 2002 heeft de Europese Commissie, in weerwil van haar eerdere beschikking, aangegeven dat sleepvaartuigen toch in aanmerking kunnen komen voor het tonnageregime indien de activiteiten van deze vaartuigen, varend onder een Europese vlag, voor meer dan 50% uit maritiem transport bestaan.²³ In Nederland gold tot op dat moment een meer gunstige regeling. De Nederlandse tonnageregeling is gewijzigd en in lijn met de beschikking van de Europese Commissie gebracht.²⁴ Thans kennen ook het Verenigd Koninkrijk en België een overeenkomstige regeling voor sleepvaartuigen, waarbij aan het 50%-criterium wordt voldaan conform de beschikking van de Europese Commissie.²⁵ De Cypriotische wetgever heeft aangegeven dat de wet ten aanzien van sleepvaartuigen overeenkomstig de Europese regelgeving moet worden uitgelegd. Echter in het uitvoeringsbesluit is aangegeven dat een sleepboot in aanmerking komt voor de tonnageregeling als meer dan 50% van de operationele werkzaamheden op zee plaatsvindt, hetgeen een ruimere interpretatie lijkt.²⁶

Onder de Britse tonnageregeling vallen ook schepen die worden gebruikt voor vervoer dat verband houdt met andere diensten die noodzakelijkerwijs op zee plaatsvinden. Blijkens de toelichting gaat het hierbij onder andere om kabelleggers en pijpenleggers, maar ook om blusvaartuigen en onderzoeksschepen.²⁷ Niet al deze scheepstypen zullen steeds voor de Nederlandse, Belgische of Cypriotische tonnageregeling kwalificeren.²⁸ Ten aanzien van kabelleggers heeft de Europese Commissie overigens onder andere in haar beschikking van 13 januari 2009 aangegeven dat deze activiteiten volledig onder de tonnageregeling vallen.²⁹

Het is voorts opvallend dat ondanks de ruime uitleg van kwalificerende schepen in het Verenigd Koninkrijk, baggerschepen enkel in aanmerking komen voor de tonnageregeling als de operationele activiteiten van het schip voor meer dan 50% bestaan uit vervoer over zee. Nederland, België en Cyprus kennen een overeenkomstige regeling.³⁰

2.4. Kwalificerende activiteiten

2.4.1. Activiteiten in het kader van de exploitatie van het schip

Na het vaststellen van de kwalificerende onderneming en de kwalificerende zeeschepen is de vervolgstap het bepalen van de kwalificerende activiteiten voor de tonnageregeling. Naar haar aard is de tonnageregeling uiteraard van toepassing op het resultaat dat de Britse, Nederlandse, Belgische of Cypriotische zeescheepvaartondernemer³¹ behaalt met de vervoersactiviteiten verricht door het schip. Tot 2010 werd ten aanzien van alle vier de lidstaten bij schepen die niet alleen vervoersactiviteiten verrichten het tonnageregime beperkt tot het resultaat dat met de vervoersactiviteiten van het schip is behaald. Een dergelijke beperking kent de huidige Britse tonnageregeling niet meer. Het Verenigd Koninkrijk heeft het tonnageregime aangepast naar aanleiding van de positieve beschikking van de Europese Commissie aan Denemarken inzake het onder de DIS-regeling³² brengen van de kabelleggers. Thans wordt in het Verenigd Koninkrijk voor de heffing primair aangesloten bij de 'core qualifying activities', gedefinieerd als de werkzaamheden bij de exploitatie van de kwalificerende schepen. In die zin vallen onder de Britse tonnageregeling bijvoorbeeld ook de research- of bluswerkzaamheden van een onderzoeks- of blusschip onder de tonnageregeling, evenals de niet-vervoersactiviteiten van een baggerschip. Opvallend genoeg lijkt uit de Belgische wettekst te volgen dat ook in België het resultaat van baggerschepen volledig onder de tonnageregeling valt. Immers de tonnageregeling is van toepassing op:

'de winst uit de exploitatie van een zeeschip varend onder Belgische vlag voor het vervoer van opgebaggerd materiaal over volle zee uit de exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen op zee wanneer de werkzaamheden van dat zeeschip voor meer dan 50% van de bedrijfstijd tijdens het belastbaar tijdperk bestaat uit het vervoer van zulk opgebaggerd materiaal over volle zee'.³³

Dergelijke werkzaamheden vallen in Nederland en op Cyprus onder de reguliere winstbelasting.³⁴ Wel is in de Cypriotische tonnageregeling bepaald dat kabelleggers voor al hun werkzaamheden in aanmerking kunnen komen voor de tonnageregeling.

23. Beschikking van de Commissie van 19 juni 2002 betreffende staatssteun van Nederland ten behoeve van activiteiten van Nederlandse sleepboten in zeehavens en op binnenwateren van de Gemeenschap, C(2002)901, 19 juni 2002.

24. Besluit van 19 december 2002, nr. DGB2002/7237M en *Kamerstukken II* 2003/04, 29 758, nr. 3, p. 18-19.

25. Verenigd Koninkrijk: art. 19 Finance Act 2000 en publicatie TTM03560 en TTM03680 uitgevaardigd door HMRC.

België: art. 115 lid 2 onder 1 Programmawet van 2 augustus 2002 jo. art. 321 lid 1 onder c Programmawet van 27 december 2004.

26. The Tonnage Tax (Towage and Dredging Activities) Notification of 2010, *P.I.* 353/2010.

27. Diving support vessel, oceanographic vessel, pilot vessel, remote operated vehicle support, fire-fighting vessel, oil-well stimulation vessel, (polar) research vessel, seismic survey ship, trenching vessel, publicatie TTM03570 uitgevaardigd door HMRC.

28. Voorzover deze schepen al in aanmerking komen voor de Nederlandse tonnageregeling, is de relevantie hiervan beperkt. Immers het Nederlandse regime kan slechts worden toegepast op de vervoersactiviteiten van een schip, zie ook onder 2.4.

29. Beschikking van de Commissie betreffende steunmaatregelen C22/07 (ex N43/07) – Uitbreiding van de regeling waarbij Deense ondernemingen voor zeevervoer zijn vrijgesteld van de betaling van inkomstenbelasting en socialezekerheidsbijdragen van zeevarenden tot activiteiten en baggerschepen, (13 januari 2009), C(2008)8886.

30. In Nederland worden echter enkel de vervoersactiviteiten van het schip in aanmerking genomen voor de winstbepaling. Dit geldt niet voor Cyprus, België en het Verenigd Koninkrijk, zie hfdst. 2.4.1.

31. Zeescheepvaartondernemer in de zin van par. 2.1: de eigenaar van het schip, de bevrachter van een schip in rompbevrachting en de onderneming die het volledige bemannings- en technische beheer voor een derde verricht.

32. *Dansk international skibs*-regeling. Hierbij moet worden opgemerkt dat de DIS-regeling niet de Deense nationale tonnagebelasting is, maar een regeling waarbij Deense ondernemingen voor zeevervoer zijn vrijgesteld van de betaling van inkomstenbelasting en sociale zekerheidsbijdragen van zeevarenden.

33. Art. 321 lid 1 onder b Programmawet 27 december 2004.

34. De activiteiten van kabelleggers komen op Cyprus echter wel geheel in aanmerking voor het tonnageregime, art. 2 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

regeling. Bij beschikking van 24 maart 2010 heeft de Europese Commissie deze regeling goedgekeurd.³⁵

Hoewel in het Verenigd Koninkrijk zowel de kwalificerende schepen, als de kwalificerende activiteiten van deze schepen een ruime reikwijdte kennen, wordt de toepassing van de tonnageregeling enigszins beperkt doordat bepaalde offshore-activiteiten onder de reguliere winstbelasting vallen. Als deze specifieke activiteiten meer dan 30 dagen belopen en bestaan uit activiteiten die verband houden met de exploratie of exploitatie van de zeebodem van het Verenigd Koninkrijk of het nationale continentaal plat, dan is de tonnageregeling niet van toepassing. Dit geldt echter niet voor sleepboten, verankerings- of stabiliseringschepen, tankers en schepen waarvan de werkzaamheden bestaan uit het leveren van goederen en personen van en naar offshore-installaties. De schepen die door deze bijzondere bepaling worden uitgesloten van de toepassing van de tonnageregeling voor hun offshore-activiteiten, kunnen uiteraard voor de overige zeescheepvaartactiviteiten wel in aanmerking komen voor de tonnageregeling.

2.4.2. Overige activiteiten verricht door de zeescheepvaart-ondernemer

Naast de 'core qualifying activities' vallen onder het Britse tonnageregime ook de 'qualifying secondary- and qualifying incidental activities'. Deze eerste categorie betreft verscheidene commerciële activiteiten die voortvloeien uit het geheel van de 'core qualifying activities'. Deze diensten zijn niet per definitie maritiem van aard, maar kunnen ook bestaan uit horecavoorzieningen op het schip, aansluitend vervoer over land (onder voorwaarden) of de verhuur van containers in het kader van het zeevervoer. Afhankelijk van de activiteiten kunnen deze volledig onder de tonnageregeling vallen of slechts tot op een bepaald niveau. Onder 'qualifying incidental activities' kunnen alle overige activiteiten van de Britse scheepvaartonderneming vallen, voor zover deze niet meer dan 0,25% bedragen van de omzet uit de 'core qualifying activities' en de 'secondary qualifying activities'.

Onder het Nederlandse regime mogen op grond van art. 3.22 lid 4 onder c Wet IB 2001 de met het vervoer samenhangende activiteiten onder het tonnageregime worden gebracht. Volgens de memorie van toelichting gaat het hierbij om de door de reder in eigen beheer verrichte laad-, los-, en carga-doorswerkzaamheden voor zover de werkzaamheden worden verricht voor de schepen die hij exploiteert. Ook de vervreemding van zaken die door de reder bij de exploitatie van het schip zijn gebruikt vallen hieronder, zoals zeeschepen en overige bedrijfsmiddelen. Daarnaast kan ook de restauratie aan boord van een cruiseschip of ferry en de exploitatie van winkels als met het vervoer samenhangende activiteit worden aangemerkt. Cyprus en België kennen een soortgelijke regeling voor bijkomende werkzaamheden.³⁶ De uitbreiding voor

de met het vervoer samenhangende activiteiten onder de Nederlandse, Belgische en Cypriotische regimes reikt echter duidelijk minder ver dan de Britse regeling. Immers naar Nederlands, Belgisch en Cypriotisch recht kwalificeert aansluitend vervoer vanaf de haven naar de geadresseerde en het door de reder in eigen beheer verrichte containervervoer niet.³⁷

2.4.3. Beleggingsopbrengsten en de tonnageregeling

Allereerst zijn onder de Britse tonnageregeling dividenden die betaalbaar worden gesteld aan de aandeelhouder, zijnde een zeescheepvaartonderneming, vrijgesteld van belasting, voor zover deze afkomstig zijn uit een zeescheepvaartonderneming. Voor een vrijstelling is vereist dat de Britse aandeelhouder meer dan 50% van het stemrecht heeft in de dochtermaatschappij. Voorts dient de dochtermaatschappij minimaal 25% van de schepen in eigendom of rompbefrachtiging te houden, naast de eventuele exploitatie van schepen onder tijd- of reischarter. Tot slot moet de dividenduitkering een uitkering zijn van de winsten die de dochtermaatschappij met zeescheepvaartactiviteiten heeft behaald.

Inkomen uit overige belangen kan alleen in aanmerking komen voor de tonnageregeling als het kan worden aangemerkt als inkomen uit 'qualifying core activities' of inkomen uit 'qualifying secondary activities', anders valt dit inkomen onder het reguliere belastingregime.

Voor een Nederlandse of Cypriotische rechtspersoon kan dit inkomen überhaupt niet tot belastingheffing leiden door de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Indien de dochtermaatschappij van een Nederlandse of Cypriotische scheepvaartonderneming is gevestigd in een taxhaven vanwege het gunstige fiscale regime voor scheepvaartondernemingen aldaar, doet dit niet af aan de toepassing van de deelnemingsvrijstelling. Immers zolang de deelneming actief de onderneming drijft, zal geen sprake zijn van een beleggingsdeelneming.³⁸ Dit zou eventueel anders kunnen zijn als de activiteiten van de dochter bestaan uit het ter beschikking stellen van het schip aan derden.³⁹ Ook in België zal de deelnemingsvrijstelling van toepassing zijn, ware het dat de Belgische deelnemingsvrijstelling een beperktere reikwijdte heeft.

Van Sprundel en Dans stellen in hun bijdrage aan het Weekblad voor Fiscaal Recht al dat de Nederlandse tonnageregeling voor wat betreft rente-inkomsten uit werkkapitaal/tijdelijk overtollige liquiditeiten onder de maat is.⁴⁰ Uitgangspunt van de Nederlandse wet is dat beleggingsinkomsten niet worden gerekend tot de Nederlandse winst uit zeescheepvaart.⁴¹ De bestemming van de gelden, bijvoorbeeld voor onderhoud aan of de aankoop van een schip, is daarbij niet

35. Brief van de Europese Commissie – State aid, N37/2010, C(2010)1727.

36. Cyprus: art. 2 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

België: art. 115 lid 2 Programmawet 2 augustus 2002 jo. art. 321 lid 1 Programmawet 27 december 2004.

37. Wijziging belastingwetten in het belang van de zeescheepvaart, *Kamerstukken II* 1995/96, 24 482, nr. 3, p. 5-6.

38. Aansluiting wordt gezocht bij de Nederlandse wettelijke terminologie ten aanzien van de deelnemingsvrijstelling. Voor een Cypriotische deelneming geldt evenzeer dat dit inkomen is vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling.

39. T.M. Mooren en A.J.A. Stevens, 'De toepassing van de deelnemingsvrijstelling bij het ter beschikking stellen van zeeschepen', *WFR* 2009, 698.

40. D.E. van Sprundel & K. Dans, "'To tax or not to tax". Vallen rente-inkomsten onder het tonnageregime?', *WFR* 2011, 6904.

41. Art. 6 Besluit staatssecretaris van 27 maart 2001, CPP2001/366M.

van belang.⁴² Deze opbrengsten worden dan ook volgens het reguliere regime belast. In overleg met de Belastingdienst kan veelal worden bereikt dat een zeker deel van de liquide middelen wordt aangewezen als noodzakelijk voor de onderneming. De opbrengsten van die liquiditeiten komen dan in aanmerking voor de tonnageregeling.⁴³

De Belgische, Cypriotische en Britse tonnageregimes kennen een gunstiger regime ten aanzien van beleggingsopbrengsten. In de Belgische tonnagebelasting was bepaald dat inkomsten uit kortetermijnbeleggingen van het bedrijfskapitaal onder het tonnageregime vallen. In haar mededeling van 10 juni 2005 heeft de Europese Commissie expliciet bevestigd dat bij de Belgische regeling geen sprake is van ongerechtvaardigde staatssteun. Beleggingen kunnen onder het tonnageregime worden gebracht, voor zover geen sprake is van beleggingen in uitzonderlijke liquiditeiten of langetermijnbeleggingen.⁴⁴ In navolging van de Belgische regeling vallen in het Verenigd Koninkrijk de inkomsten op het gehele werkkapitaal van de zeescheepvaartonderneming onder de forfaitaire winstbepaling. De reguliere winstbelasting blijft achterwege. Onder het werkkapitaal wordt het vermogen verstaan dat noodzakelijk is om aan de betalingsverplichtingen te voldoen. Het werkkapitaal mag actief worden belegd door de zeescheepvaartonderneming, maar gezien haar aard dient het vermogen wel eenvoudig liquide te kunnen worden gemaakt of in liquide vorm te worden aangehouden. Op Cyprus vallen alle beleggingsinkomsten uit het werkkapitaal onder de tonnageregeling. Daarnaast kwalificeren alle rente-inkomsten die worden ontvangen op een bankrekening welke wordt aangehouden in verband met de zeescheepvaartactiviteiten en voorts wordt gebruikt voor het betalen van financieringskosten, onderhoudskosten en operationele activiteiten voor het tonnageregime. Deze rente-inkomsten kunnen worden gesaldeerd met de rentekosten voor zover de kosten zien op de financiering van bedrijfsmiddelen die worden gebruikt binnen het kader van de tonnageregeling.

2.4.4. In belangrijke mate het beheer verrichten van andere schepen

Daarnaast kan de Nederlandse zeescheepvaartondernemer, die schepen in eigendom (in geval van mede-eigendom ten minste 5%) of in rompbewrachtiging houdt, de tonnageregeling toepassen op schepen van een ander waarover hij hoofdzakelijk het commerciële beheer verricht. Tevens kan hij de tonnageregeling toepassen op andere schepen welke de ondernemer in reis-, tijd- of slotcharter houdt.⁴⁵ In het verleden gold een minimumverhouding tussen het tonnage van de eigen schepen en de schepen van een ander die de zeescheepvaartondernemer exploiteerde. Deze eis is in 2006 echter komen te vervallen. Wel blijft volgens de parlementaire geschiedenis het uitgangspunt dat het beheer door de belastingplichtige van schepen in (mede-)eigendom en/of in rompbewrachtiging de basis moet blijven vormen voor de zeescheep-

vaartonderneming. Andere vormen van beheer zijn hierop aanvullend.⁴⁶

Voor het Verenigd Koninkrijk, België en Cyprus geldt een soortgelijke uitbreiding voor schepen die in reis- of tijdcharter worden gehouden door een kwalificerende zeescheepvaartonderneming, alleen blijft alhier het houden van minimaal 25% van het nettotonnage van de schepen in eigendom dan wel als rompbewrachter vereist.⁴⁷ Op Cyprus kan dit percentage naar beneden worden gecorrigeerd tot 10% als alle schepen die in reis- of tijdcharter worden gehouden varen onder de vlag van één van de lidstaten van de Europese Unie of het volledige bemannings- en technische management vanuit de Europese Unie wordt uitgeoefend. Voor België geldt eveneens de uitbreiding ook voor schepen waarvoor de scheepvaartondernemer het commercieel management verricht.

2.5. Keuzerecht en beëindiging

De toepassing van de tonnageregeling is zowel voor Nederlandse, Belgische als Britse zeescheepvaartondernemers optioneel. Bij een keuze voor de forfaitaire winstbepaling dient dit stelsel in deze landen voor de gehele scheepvaartonderneming voor een periode van tien jaar te worden gevolgd. Na tien jaar eindigt de Britse tonnageregeling van rechtswege, deze kan dan uiteraard worden verlengd. In Nederland en België loopt de tonnageregeling in beginsel onbeperkt door, zolang aan de voorwaarden wordt voldaan.

De eigenaar of bevrachter onder een rompbewrachtigingsovereenkomst van een kwalificerend Cypriotisch schip is verplicht onderworpen aan de Cypriotische tonnagebelasting tot het moment waarop de kwalificerende schepen worden verkocht of anderszins uit het vermogen van de onderneming verdwijnen. Indien het schip wordt omgevlagd naar een buitenlandse vlagstaat terwijl de zeescheepvaartonderneming inwoner van Cyprus blijft, blijft de tonnageregeling van toepassing tot de tienjaarsperiode is verstreken. Cypriotische eigenaren en rompbewrachters van schepen uit andere lidstaten of derdelanden en scheepsmanagers kunnen opteren voor de tonnageregeling. De tonnageregeling is dan van toepassing op alle kwalificerende activiteiten van de Cypriotische groep en is voor tien jaar van toepassing.⁴⁸

In het verlengde hiervan geldt voor alle lidstaten dat de tonnageregeling eindigt op het moment dat de onderneming wordt gestaakt, het moment dat niet langer winst uit zeescheepvaart wordt genoten of een eerder moment van wederopzegging. Echter opzegging van het tonnageregime is pas mogelijk na elk tiende jaar na ingang van de tonnageregeling. De bijzonderheden van de overgang van het reguliere winstregime naar het tonnageregime en vice versa vallen vanwege de zeer specialistische regelingen buiten het kader van dit artikel en zullen hier niet verder worden uitgewerkt.

42. Onderdeel 6 van het besluit van 27 maart 2001, nr. CPP2001/366 alsmede Hof Amsterdam 23 maart 2004, nr. 03/1637, bevestigd door de Hoge Raad, HR 11 november 2005, nr. 40.865, *NTFR* 2005, 1559.

43. Voor een verdere toelichting verwijs ik naar het artikel van de heren Van Sprundel en Dans, noot 40.

44. Mededeling Europese Commissie van 10 juni 2005, *PbEU* 2005, L 150/1.

45. Schepen in mede-eigendom worden alleen in aanmerking genomen indien die mede-eigendom ten minste 5% beloopt.

46. *Kamerstukken II* 2003/04, 29 758, nr. 3, p. 4.

47. Verenigd Koninkrijk: art. 37 Finance Act 2000.

België: art. 115 lid 2 onder c Programmawet 2 augustus 2002.

Cyprus: onder andere art. 47 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

48. Art. 6 lid 1 jo. art. 7, 19, 29 en 46 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

Tabel 1: verschuldigde belasting onder het tonnageregime

	NL ⁴⁹	BE ⁵⁰	VK	Cyprus ⁵¹
Jaarlijkse fee voor registratie Cypriotisch schip				€ 300
Nettoscheepstonnage 1000 nettoton	€ 662	€ 912	€ 505	€ 665
Nettoscheepstonnage 10 000 nettoton	€ 5 137	€ 5 835	€ 3 912	€ 3 458
Nettoscheepstonnage 25 000 nettoton	€ 10 108	€ 11 549	€ 7 697	€ 6 470
Nettoscheepstonnage 50 000 nettoton	€ 14 251	€ 14 462	€ 10 852	€ 8 387
Nettoscheepstonnage 100 000 nettoton	€ 24 361	€ 17 375	€ 17 162	€ 12 767

Tabel 2: verschuldigde belasting onder het tonnageregime voor scheepsmanagers

	NL ⁵²	BE ⁵³	VK	Cyprus ⁵⁴
Nettoscheepstonnage 1000 nettoton	€ 166	€ 912	-	€ 91
Nettoscheepstonnage 10 000 nettoton	€ 1 284	€ 5 835	-	€ 789
Nettoscheepstonnage 25 000 nettoton	€ 2 527	€ 11 549	-	€ 1 542
Nettoscheepstonnage 50 000 nettoton	€ 3 563	€ 14 462	-	€ 2 022
Nettoscheepstonnage 100 000 nettoton	€ 4 019	€ 17 375	-	€ 3 117

2.6. Verschuldigde belasting

De systematiek van de berekening van de uiteindelijk verschuldigde belasting is onder de Nederlandse, Belgische en Britse tonnageregeling enigszins afwijkend van de systematiek onder het Cypriotische regime. De Nederlandse, Belgische en Britse regeling voorzien in een berekening van de fiscale winst per dag op basis van het tonnage zoals vastgelegd in de meetbrief van het schip; deze winst wordt vervolgens belast naar het van toepassing zijnde tarief, waar de Cypriotische regeling een berekening is van de verschuldigde belasting op basis van het nettotonnage. Het nationale vennootschapsbelastingtarief heeft aldus geen invloed op het Griekse model.

Bij zowel de Nederlandse als de Cypriotische onderneming die zelf geen zeeschepen exploiteert, maar het scheepsmanagement voor anderen verzorgt, wordt de winst, die op basis van het tonnage van de schepen is vastgesteld, vermindert met 75%. Belgische ondernemingen die scheepsmanagementwerkzaamheden verrichten worden volgens het reguliere tonnagetarief belast.

Naar Cypriotisch recht wordt de verschuldigde belasting over de dagen dat het schip buiten gebruik is gesteld vanwege de slechte markt voor een aangesloten periode van drie

maanden of meer verminderd met 25%.⁵⁵ Dit geldt ook als het schip niet operabel is vanwege een gerechtelijke aanhouding, piraterij, een overval of 'force majeure'. De zeescheepvaartonderneming zal met bewijsstukken moeten aantonen dat van een dergelijke situatie sprake is. De Nederlandse en Britse regeling geven expliciet aan dat zolang sprake is van de exploitatie van een schip de tonnageregeling van toepassing blijft. Uit de memorie van toelichting bij de Nederlandse wet blijkt dat onderbreking van de feitelijke exploitatie van het schip als gevolg van onderhoud, reparatie of het buiten gebruik stellen van het schip vanwege ongunstige marktomstandigheden niet in mindering komt op het aantal dagen dat het schip geëxploiteerd wordt.⁵⁶ Bij een onderbreking van de exploitatie van het schip in de zin van de wet pakken de Nederlandse en Britse regeling gunstiger uit dan de Cypriotische, omdat in deze landen de belastingheffing over een non-operabele periode geheel achterwege blijft.

Uit tabel 1 en 2 blijkt dat de Cypriotische tonnageregeling verreweg tot de laagste belastingheffing van de drie lidstaten leidt.

Tot slot is van belang dat onder het Cypriotische regime de tonnagebelasting niet alleen leidt tot het achterwege laten van de reguliere winst-/inkomstenbelasting op het niveau van de entiteit die het inkomen uit zeescheepvaart verwerft, er is voorts een vrijstelling van de reguliere winst-/inkom-

49. De winst wordt vermeerderd met € 1,77 per dag per 1000 nettoton voor het meerdere boven de 50 000 nettoton, tenzij het schip na 31 december 2008 voor het eerst een vlag is gaan voeren of het schip in de vijf jaar voorafgaand aan de toepassing van de Nederlandse tonnageregeling de vlag voerde van een staat die geen lidstaat is van de Europese Unie.

50. Vanaf 40 000 nettoton bedraagt het belastbaar inkomen per 100 nettoton per dag € 0,05, indien het gaat om een nieuw schip, of een schip niet ouder dan vijf jaar dat voorafgaand aan de toepassing van de Belgische tonnageregeling onder de vlag voer van een staat die geen lidstaat is van de Europese Unie.

51. Met betrekking tot schepen die onder de vlag varen van een staat buiten de Europese Unie wordt de jaarlijks verschuldigde belasting uit hoofde van de tonnageregeling onder omstandigheden met 10% verhoogd. Daarnaast wordt met betrekking tot schepen die onder de vlag varen van een staat buiten de Europese Unie welke staat is geregistreerd op de grijze lijst van het Paris Memorandum of Understanding on Port State Control (vanaf juli 2011: 18 staten) met 60% verhoogd voor zover de vlagstaat is geregistreerd op de zwarte lijst van de Paris Memorandum of Understanding of Port State Control (vanaf juli 2011: 24 staten, waaronder Curaçao en de Verenigde Staten).

52. Zie noot 49.

53. Zie noot 50.

54. Zie noot 51.

55. Art. 11, 14, 22 en 24 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

56. Wijziging belastingwetten in het belang van de zeescheepvaart, *Kamerstukken II 1995/96*, 24 482, nr. 3 p. 4.

stenbelasting voor winstuitdelingen aan particulieren en vennootschappen voor dividenden en andere winstuitkeringen die worden gedaan door de kwalificerende zeescheepvaartondernemer. Aldus betaalt de genietter van een dividend van een zeescheepvaartondernemer geen inkomstenbelasting over dit inkomen.⁵⁷ In de overige lidstaten is hier geen sprake van.

2.7. Overige aandachtspunten

De Britse tonnageregeling legt kwalificerende ondernemingen een opleidingsverplichting op voor het personeel. Onder omstandigheden kan Her Majesty's Revenue & Customs toestaan dat de opleidingsverplichting wordt afgekocht. Aan ondernemingen die geen ontheffing hebben verkregen en niet voldoen aan de opleidingsverplichting zal een verhoogde afkoopsom worden opgelegd.⁵⁸

3. Conclusie en aanbevelingen

De tonnageregelingen van de vier lidstaten vertonen veel gelijkenissen. Bij een bestudering van de Europese tonnageregimes is het opvallend hoe een wijziging in de nationale regeling van één van de lidstaten (met de daarbij behorende goedkeuring van de Europese Commissie) leidt tot een golf van gelijke, of verdergaande wijzigingen in de regimes van de andere lidstaten. In dat kader is het dan ook niet verbazingwekkend dat de Nederlandse tonnageregeling over het algemeen niet onderdoet voor haar concurrerende Europese lidstaten. Er zijn echter een aantal punten waarop de Nederlandse tonnageregeling voor verbetering vatbaar is.

Allereerst kan een verruiming van de mate van het uitgeoefende beheer leiden tot een meer concurrerende positie. De beheertaken dienen op dit moment in Nederland te worden uitgeoefend. Een uitbreiding naar het verrichten van beheertaken vanuit een lidstaat van de Europese Unie lijkt mogelijk. Het is dan voor Europese zeescheepvaartondernemers met een (hoofd)kantoor buiten Nederland eenvoudiger om te opteren voor het Nederlandse regime. Dit is met name ook interessant voor de Europese ondernemingen waarvan de werkzaamheden bestaan uit scheepsmanagement.

In Nederland blijft de toepassing van de tonnageregeling beperkt tot de vervoersactiviteiten die de zeescheepvaartonderneming verricht, dit in tegenstelling tot de Britse regeling. De Britse uitbreiding van de tonnageregeling in 2010 is niet voorgelegd aan de Europese Commissie. Het is derhalve onzeker of het achterwege laten van een winstsplitsing voor vervoers- en overige activiteiten Europeesrechtelijk gezien wel door de beugel kan. Naar mijn mening vat de Nederlandse wetgever de Guidelines echter te restrictief op en zal hij zijn tonnageregeling kunnen uitbreiden. Zeker als de Europese Commissie haar akkoord geeft voor de Britse tonnageregeling, kan Nederland niet achterblijven.

Voor wat betreft schepen waarvan de activiteiten naast vervoer bestaan uit overige werkzaamheden is er een duidelijke opening deze overige werkzaamheden onder de tonnagere-

geling te brengen. In de beschikking van de Europese Commissie wordt goedkeuring verleend voor de uitbreiding van de Cypriotische tonnageregeling naar de activiteiten die worden verricht door zeescheepvaartondernemingen. Uit de goedkeurende beschikkingen van de Europese Commissie inzake de DIS-regeling in Denemarken en de tonnageregeling op Cyprus inzake kabelleggers blijkt dat meer dan enkel de vervoerswerkzaamheden onder de tonnageregeling kunnen worden gebracht. De Commissie overwoog uitdrukkelijk dat de activiteiten van kabelleggers niet onder zeevervoer vallen, maar dat het leggen van kabels naar analogie moet worden gelijkgesteld met zeevervoer, nu de kabelleggers met dezelfde problematiek als in het geval van de communautaire zeescheepvaart worden geconfronteerd. De tonnageregeling kan dan ook voor het geheel van de activiteiten van de kabelleggers worden toegepast.

De overweging van de Europese Commissie dat bij kabelleggers sprake is van mondiale concurrentie, delokalisering van onshore-activiteiten, bijzondere arbeids-, technische en veiligheidsregelgeving en de behoefte aan gekwalificeerde en geschoolde zeelui, gelijkelijk dit het geval is bij regulier vervoer over zee, gaat gelijk op voor bijvoorbeeld pijpenleggers en schepen die takel- en hefwerkzaamheden verrichten. De goedkeuring van de Europese Commissie voor het verlenen van staatssteun aan kabelleggers, zal er naar mijn mening dan ook toe moeten leiden dat de tonnageregeling ook ten aanzien van andere zeescheepvaartondernemingen, waarvan de activiteiten breder zijn dan zeevervoer, kan worden toegepast.

Ook de ruime mogelijkheden om in het Verenigd Koninkrijk inkomen uit overige activiteiten onder het tonnageregime te scharen, leidt tot de wens van een verdere uitbreiding van de Nederlandse regeling. Ten aanzien van de opbrengsten uit het werkkapitaal/vermogen van de Nederlandse zeescheepvaartondernemingen acht ik het onbegrijpelijk dat Nederland blijft vasthouden aan een restrictieve uitleg. Met name omdat dit al jaren een heet hangijzer is voor de Koninklijke Vereniging van Nederlandse Reders en deze problematiek telkens weer onder de aandacht van de staatssecretaris wordt gebracht.

Tot slot is het meest in het oog springende verschil tussen de nationale regelingen van de lidstaten de verschuldigde belasting bij toepassing van de tonnageregeling. De verschuldigde belasting onder de tonnageregeling is in alle lidstaten zo laag is dat dit geen doorslaggevende factor meer lijkt te zijn in de afweging van de vestiging in een van de lidstaten. Echter uit de invoering van het toptarief in Nederland blijkt wel dat een dergelijke wijziging toch een belangrijke (signaal)functie heeft bij de sector. Deze functie is mogelijk meer cosmetisch dan daadwerkelijk concurrerend. Nederland zal met betrekking tot de tarifiering, maar evenzeer met betrekking tot de algehele reikwijdte van het tonnageregime, een afweging moeten maken tussen het kortetermijnbelang van de belastingopbrengsten voor de schatkist en het langetermijnbelang voor Nederland als vestigingslocatie voor zeescheepvaartondernemingen.

57. Art. 8 Merchant Shipping (Fees and Taxing Provisions) Law of 2010.

58. Art. 23 Finance Act 2000 and the Tonnage Tax (Training Requirement) Regulations 2000.

	NEDERLAND	BELGIË	VERENIGD KONINKRIJK	CYPRUS
ONDERDEEL TONNAGEREGELING <i>scheepvaart onderneming</i>				
exploitatie schip	<ul style="list-style-type: none"> - schip in (mede)eigendom - schip in rompbevrachting - eigenaar verricht in Nederland het strategisch beheer - rompbevrachter commercieel beheer in Nederland 	<ul style="list-style-type: none"> - schip in (mede)eigendom - schip in rompbevrachting - in belangrijke mate het beheer verrichten van het schip 	<ul style="list-style-type: none"> - schip in (mede)eigendom - schip in rompbevrachting - strategisch en commercieel management vanuit VK 	<ul style="list-style-type: none"> - schip in (mede)eigendom - schip in rompbevrachting - als 60% of meer van het nettotonnage onder EU-vlag vaart, dan strategisch en commercieel beheer vanuit EU vereist
mate van beheer				
scheepsmanagement	<ul style="list-style-type: none"> - ja, scheepsmanager verricht in Nederland het volledige bemannings- én technische beheer 	<ul style="list-style-type: none"> - ja, scheepsmanager verricht in België het volledige bemannings- én technische beheer 	<ul style="list-style-type: none"> - nee 	<ul style="list-style-type: none"> - ja, scheepsmanager verricht het bemannings- of technisch beheer - uitvoeringsbepalingen van toepassing
natuurlijke personen/rechtspersonen	<ul style="list-style-type: none"> - zelfstandig ondernemers - participanten transparant entiteit - rechtspersonen 	<ul style="list-style-type: none"> - rechtspersonen 	<ul style="list-style-type: none"> - rechtspersonen 	<ul style="list-style-type: none"> - zelfstandig ondernemers, indien niet scheepsmanager - participanten transparante entiteit, indien niet scheepsmanager - rechtspersonen
vlag vereiste	<ul style="list-style-type: none"> - schip varend onder de vlag van een lidstaat - schip varend onder de vlag van een derde land, als bij ingebruikname schip de verhouding EU- en non-EU-schepen niet is afgenomen binnen de onderneming ten opzichte van 17 januari 2004; - schip varend onder de vlag van een derde land, als bij ingebruikname schip reeds 60% van de schepen van de onderneming onder de vlag van een lidstaat vaart; - schip varend onder de vlag van een derde land, als bij ingebruikname schip de verhouding EU- en non-EU-schepen niet is afgenomen op het niveau van de lidstaat (jaarlijks besluit); 	<ul style="list-style-type: none"> - schip varend onder de vlag van een lidstaat - schip varend onder de vlag van een derde land, als bij ingebruikname schip de verhouding EU- en non-EU-schepen niet is afgenomen binnen de onderneming ten opzichte van 17 januari 2004; - schip varend onder de vlag van een derde land, als bij ingebruikname schip reeds 60% van de schepen van de onderneming onder de vlag van een lidstaat vaart; - schip varend onder de vlag van een derde land, als bij ingebruikname schip de verhouding EU- en non-EU-schepen niet is afgenomen op het niveau van de lidstaat (jaarlijks besluit); 	<ul style="list-style-type: none"> - schip varend onder de vlag van een lidstaat - schip varend onder de vlag van een derde land, als bij ingebruikname schip de verhouding EU- en non-EU-schepen niet is afgenomen binnen de onderneming ten opzichte van 17 januari 2004; - schip varend onder de vlag van een derde land, als bij ingebruikname schip reeds 60% van de schepen van de onderneming onder de vlag van een lidstaat vaart; - schip varend onder de vlag van een derde land, als bij ingebruikname schip de verhouding EU- en non-EU-schepen niet is afgenomen op het niveau van de lidstaat (jaarlijks besluit); 	<ul style="list-style-type: none"> - schip varend onder de vlag van een lidstaat - schip varend onder de vlag van een derde land, als bij ingebruikname schip de verhouding EU- en non-EU-schepen niet is afgenomen binnen de onderneming ten opzichte van 17 januari 2004; - schip varend onder de vlag van een derde land, als bij ingebruikname schip reeds 60% van de schepen van de onderneming onder de vlag van een lidstaat vaart; - schip varend onder de vlag van een derde land, als bij ingebruikname schip de verhouding EU- en non-EU-schepen niet is afgenomen op het niveau van de lidstaat (jaarlijks besluit);
<i>kwaltificerende schepen</i>	<ul style="list-style-type: none"> - niet: vissers(industrie)schepen, recreatieschepen, vaste installatie's op zee - schip gebruikt voor internationaal vervoer over zee - schip gebruikt voor (vervoer bij) exploratie van de zeebodem - schip gebruikt voor het leggen van kabels dan wel pijpen op de zeebodem - schip bestemd voor het verrichten van takeel- en hefwerkzaamheden aan schepen of installaties op zee - baggerschepen waarvan de jaarlijkse bedrijfstijd grotendeels uit zeevervoer bestaat 	<ul style="list-style-type: none"> - niet: vissers(industrie)schepen, recreatieschepen, vaste installatie's op zee - schip gebruikt voor internationaal vervoer over zee - schip gebruikt voor (vervoer bij) exploratie van de zeebodem 	<ul style="list-style-type: none"> - niet: vissers(industrie)schepen, recreatieschepen, vaste installatie's op zee - schip gebruikt voor internationaal vervoer over zee - type schepen niet zozeer begrensd, begrenzing wordt bepaald door activiteiten van het schip 	<ul style="list-style-type: none"> - niet: vissers(industrie)schepen, recreatieschepen, vaste installatie's op zee - schip gebruikt voor internationaal vervoer over zee - schepen waarvan de activiteiten verband houden met andere diensten dan vervoer welke diensten noodzakelijkerwijs op zee plaatsvinden kwalificeren - baggerschepen voorzover de activiteiten voor meer dan 50% bestaan uit vervoer

<p><i>kwalficerende activiteiten</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - sleepboten, EU-vlag en voorzover vervoer voor meer dan 50% uit maritiem transport bestaat - voor alle typen schepen resultaat uit exploitatie van het schip voorzover dit is behaald met de vervoersactiviteiten van het schip - met het vervoer samenhangende activiteiten - geen regeling voor dividend, maar toepassing deelnemingsvrijstelling - rente-inkomsten en beleggingsopbrengsten kwalificeren in principe niet - inkomsten uit andere schepen waarover de zeescheepvaartondernemer hoofdzakelijk het commerciële beheer verricht - inkomsten uit andere schepen die de zeescheepvaartondernemer in reis- of tijdcharter houdt 	<ul style="list-style-type: none"> - sleepboten, Belgische vlag en voorzover vervoer voor meer dan 50% uit maritiem transport bestaat - voor alle typen schepen resultaat uit exploitatie van het schip voorzover dit is behaald met de vervoersactiviteiten van het schip - direct met het vervoer samenhangende activiteiten - geen regeling voor dividend, maar toepassing deelnemingsvrijstelling - inkomsten op werkkapitaal kwalificeren, actief beleggen mag - inkomsten uit andere schepen waarover de zeescheepvaartondernemer hoofdzakelijk het commerciële beheer verricht, waarbij een minimum nettotonnage van 25% in eigendom moet worden gehouden - inkomsten uit andere schepen die de zeescheepvaartondernemer in reis- of tijdcharter houdt, waarbij een minimum nettotonnage van 25% in eigendom moet worden gehouden 	<ul style="list-style-type: none"> - sleepboten, EU-vlag en voorzover vervoer voor meer dan 50% uit maritiem transport bestaat - in principe resultaat uit exploitatie van het schip voorzover dit is behaald met de vervoersactiviteiten van het schip - resultaat behaald met exploitatie van kabellegger - met het vervoer samenhangende activiteiten - dividenden bestaande uit kwalificerende zeescheepvaart activiteiten, afkomstig van een dochtermaatschappij (meer dan 50% van de aandelen) - inkomsten op werkkapitaal kwalificeren, actief beleggen mag - inkomsten uit andere schepen die de zeescheepvaartondernemer in reis- of tijdcharter houdt, waarbij een minimum nettotonnage van 25% of 10% in eigendom moet worden gehouden 	<ul style="list-style-type: none"> - sleepboten, EU-vlag en voorzover vervoer voor meer dan 50% uit maritiem transport bestaat - resultaat behaald met de werkzaamheden bij de exploitatie van het schip - resultaat behaald met exploitatie van kabellegger - commerciële diensten die voortvloeiën uit exploitatie het schip - overige activiteiten, voorzover deze niet meer dan 0,25% bedraagt van de omzet uit de overige kwalificerende activiteiten - dividenden afkomstig van een zeescheepvaartonderneming - inkomsten op werkkapitaal kwalificeren, ruime interpretatie van werkkapitaal, saldering met rentekosten, actief beleggen mag - inkomsten uit andere schepen die de zeescheepvaartondernemer in reis- of tijdcharter houdt, waarbij een minimum nettotonnage van 25% of 10% in eigendom moet worden gehouden 	<ul style="list-style-type: none"> - eigenaar Cypriotisch schip van rechtswege - overige kwalificerende zeescheepvaartondernemers op verzoek tot wederopzegging, of niet meer voldoen aan de vereisten, opzegging mogelijk na 10 jaar (voor eigenaren van een Cypriotisch schip is opzegging niet mogelijk)
<p><i>toepassen tonnage regeling</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - op verzoek - 10 jaar van toepassing, stilzwijgende verlenging tot wederopzegging, opzegging mogelijk na 10 jaar of niet meer voldoen aan de vereisten 	<ul style="list-style-type: none"> - op verzoek - 10 jaar van toepassing, stilzwijgende verlenging tot wederopzegging, opzegging mogelijk na 10 jaar of niet meer voldoen aan de vereisten 	<ul style="list-style-type: none"> - op verzoek - 10 jaar van toepassing, vervolgens verlenging op verzoek voor een periode van 10 jaar 	<ul style="list-style-type: none"> - op verzoek - 10 jaar van toepassing, vervolgens verlenging op verzoek voor een periode van 10 jaar 	<ul style="list-style-type: none"> - op verzoek - 10 jaar van toepassing, vervolgens verlenging op verzoek voor een periode van 10 jaar