

Vergaderjaar 1995–1996

24 482

Wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet belasting- en premiefaciliteit voor de zeevaart 1995 (wijziging van enige belastingwetten in het belang van de zeescheepvaart)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

Algemeen

In de Nota zeescheepvaartbeleid (Kamerstukken II 1994/95, 24 165, nr. 2) is de betekenis van de zeescheepvaartsector voor de Nederlandse economie aangegeven. Geconstateerd wordt dat bij het huidige beleid het aantal schepen onder Nederlandse vlag afneemt als gevolg van een voortgaande uitvlagging. Als betrekkelijk nieuw verschijnsel komt daar bij dat rederijen hun vestiging naar het buitenland verplaatsen. De ondernemingen in de zeescheepvaart zijn zeer mobiel en verplaatsen onder meer vanwege het fiscale klimaat in toenemende mate hun activiteiten naar andere landen.

Om een duurzame ontwikkeling van de zeescheepvaart in Nederland zeker te stellen is het kabinet van mening dat gunstiger voorwaarden moeten worden gecreëerd voor het exploiteren van zeeschepen vanuit Nederland. In de Nota zeescheepvaartbeleid is daarom een breed pakket aan maatregelen aangekondigd om het uitvlaggen van schepen en het verplaatsen van rederijactiviteiten tegen te gaan.

Nederland heeft reeds eerder – zie onder meer de memorie van toelichting bij de Wet stimulering zeescheepvaart (Kamerstukken II, 1992/93, 23 307, nr. 3) – te kennen gegeven het beleid met betrekking tot de zeescheepvaart te willen voeren in het kader van de Europese Unie (hierna: EU). Vooralsnog is er echter geen concreet uitzicht op economische maatregelen in EU-verband ter vervanging van of zelfs als referentiekader voor nationaal beleid. Lid-staten zijn derhalve aangewezen op nationale maatregelen. Ook Nederland zal vooruitlopend op de totstandkoming van een Europees beleidskader nationale maatregelen voor de zeescheepvaart treffen. Zodra een effectief Europees beleidskader tot stand is gekomen, zal Nederland zijn nationale maatregelen daarmee in overeenstemming brengen.

In de Nota zeescheepvaart is een veelomvattend pakket aan maatregelen aangekondigd om Nederland aantrekkelijk te laten blijven voor rederijactiviteiten. Wat de fiscaliteit betreft is daarbij gekozen voor een aanpak langs twee lijnen. Enerzijds wordt binnen de winstbelasting een maatregel voorgesteld gericht op een verbetering van het vestigingsklimaat voor zeescheepvaartondernemingen. Anderzijds wordt een verdubbeling voorgesteld van de bestaande belasting- en premiefaciliteit

voor de zeevaart die de reders een vermindering biedt van de af te dragen loonheffing voor zeevarenden. Deze laatste maatregel zal leiden tot een verdere verlaging van de loonkosten van bemanningsleden die in Nederland aan de loonbelasting en/of premieheffing zijn onderworpen.

In de sfeer van de winstbelasting wordt voorgesteld om belastingplichtigen die winst uit zeescheepvaart genieten, de mogelijkheid te bieden om binnen de inkomsten- en vennootschapsbelasting voor een periode van ten minste tien jaren te kiezen voor een systeem waarbij de winst forfaitair wordt vastgesteld aan de hand van de scheepstonnage. Grondslag voor de heffing zal een bedrag per nettoton zijn van de schepen die de rederij exploiteert. Naar schatting enkele honderden belastingplichtigen met winst uit zeescheepvaart zullen van deze mogelijkheid gebruik kunnen maken. Hierbij kan het gaan om grote ondernemingen maar ook om (kleine) commanditaire vennoten.

De meeste lid-staten van de EU, alsmede veel landen daarbuiten verlenen fiscale tegemoetkomingen voor de zeescheepvaart. Daarbij zijn veelal afwijkende regels van toepassing met betrekking tot de vaststelling van de winst, zoals bijvoorbeeld de mogelijkheid om vervroegd af te schrijven of te reserveren ten laste van de winst, of wordt slechts een deel van de belastbare winst in de heffing betrokken.

Nederland heeft in goed overleg met de Koninklijke Vereniging van Nederlandse Reders ervoor gekozen de mogelijkheid te bieden om binnen het systeem van de inkomsten- en vennootschapsbelasting te komen tot een vereenvoudigde, forfaitaire vaststelling van de winst. Voor de overgang naar deze forfaitaire winstvaststelling, waarbij de winst wordt bepaald aan de hand van de tonnage, zijn nadere regels van toepassing.

Voor de belastingplichtige die niet opteert voor een belastingheffing op tonnagegrondslag, blijft de bestaande afschrijvingsmogelijkheid gehandhaafd, dus ook de mogelijkheid om een stelsel van degressieve afschrijving toe te passen, zoals aangegeven in het Infobulletin van 26-01-1993, nr. 93/129. Voor de niet-opterende belastingplichtige zal daarnaast bij ministeriële regeling de mogelijkheid van een versnelde afschrijving worden ingevoerd, waarbij rekening houdend met de residuwaarde van een schip in vijf jaar lineair zal kunnen worden afgeschreven. Deze versnelde afschrijving is slechts mogelijk voor zover in het jaar tegenover de afschrijvingskosten positieve voordelen staan uit de exploitatie van zeeschepen als omschreven in het onderhavige wetsvoorstel.

Onder de Wet belasting- en premiefaciliteit voor de zeevaart 1995 (de WFZ) mag de rederij die inhoudingsplichtig is voor de loonbelasting, in de huidige situatie een vermindering van de af te dragen loonheffing toepassen ter grootte van 19% van het loon van in Nederland belastingplichtige zeevarenden. Voor zeevarenden die in Nederland alleen premieplichtig zijn, bedraagt de vermindering 5% van het loon. Ten einde de loonkosten van de in Nederland belastingplichtige zeevarenden op Nederlandse vlagschepen te reduceren, wordt voorgesteld het percentage van de genoemde verminderingen te verdubbelen tot 38, respectievelijk 10.

Ten einde de doeltreffendheid en de effecten van de maatregelen te kunnen beoordelen, zal er regelmatig overleg plaatsvinden tussen de bij de zeescheepvaart betrokken departementen en afgevaardigden van de sector. Zonodig zullen de maatregelen naar aanleiding van dit overleg worden aangepast.

Ingevolge het bepaalde in artikel 93, derde lid, van het EG-verdrag zijn de in dit wetsvoorstel opgenomen fiscale maatregelen bij de Commissie van de Europese Gemeenschappen genotificeerd.

Budgettaire en personele consequenties

De voorgestelde keuzemogelijkheid voor een winstvaststelling aan de hand van de tonnage zal, tezamen met de aangekondigde mogelijkheid van versnelde afschrijving, naar verwachting leiden tot een belastingderving van f 25 mln structureel (in 1996 op kasbasis f 20 mln). Deze belastingderving is het saldo van de belasting over de winst uit zeescheepvaart die ligt in orde van grootte van f 30 mln en de geraamde opbrengst van de heffing over de tonnagegrondslag van f 5 mln.

Uitgaande van de berekende derving bij de invoering van de WFZ zal de verdubbeling van de in de WFZ vermelde percentages gepaard gaan met een derving van structureel f 30 mln aan belasting (in 1996 op kasbasis f 27 mln) en f 55 mln aan premieheffing (in 1996 op kasbasis f 50 mln).

De belastingderving als gevolg van de fiscale maatregelen voor de zeescheepvaart zal worden gedekt uit de opbrengsten van het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken. Het onderhavige wetsvoorstel zal dan ook pas in werking kunnen treden op het tijdstip dat het voorstel van wet tot bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken tot wet is verheven en in werking is getreden.

De invoering van de tonnagegrondslag zal in de aanvangsfase leiden tot incidentele kosten voor de belastingdienst onder meer in verband met de toetsing van de toepasbaarheid van de regeling, de toetsing van de waardering van activa, het vaststellen en afgeven van beschikkingen. Hiermee is incidenteel f 0,5 mln gemoeid.

Voorts zullen de werkzaamheden van de belastingdienst kunnen toenemen als er sprake is van belastingplichtigen die naast zeescheepvaart nog andere activiteiten verrichten, en wel in verband met het vraagstuk van winstsplitsing en kostentoe rekening met alle correctiegevoeligheid vanden. Anderzijds kan bij belastingplichtigen die alleen zeescheepvaartactiviteiten verrichten, de winst eenvoudiger dan thans worden bepaald. Per saldo zullen de werkzaamheden binnen de huidige formatie kunnen worden opgevangen.

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I, onderdeel A (artikel 8c van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Eerste lid

Op verzoek van de belastingplichtige wordt de winst uit zeescheepvaart bepaald aan de hand van de tonnage (hierna ook wel aangeduid met tonnagegrondslag). Indien de belastingplichtige een dergelijk verzoek doet, zijn met betrekking tot de door hem gedreven onderneming waarop het verzoek betrekking heeft niet langer de regels voor de winstbepaling van de artikelen 7 tot en met 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van toepassing, maar de in artikel 8c opgenomen vereenvoudigde, forfaitaire regels voor de winstbepaling. Dit betekent dat bij het bepalen van de winst uit zeescheepvaart zowel de feitelijk behaalde omzet als de daarmee samenhangende kosten buiten aanmerking blijven.

Het door de belastingplichtige ingediende verzoek heeft betrekking op alle zeeschepen die hij exploiteert in de onderneming waarop het verzoek betrekking heeft. Heeft een natuurlijk persoon meer dan één onderneming

waaruit hij winst uit zeescheepvaart geniet, dan heeft hij de mogelijkheid voor de ene onderneming wel een verzoek te doen, maar voor de andere niet.

Bij belastingplichtige lichamen (b.v.'s en dergelijke) heeft het verzoek betrekking op alle zeeschepen die het lichaam exploiteert.

Uit het voorgaande volgt dat ook een natuurlijk persoon die als vennoot deelneemt in een commanditaire vennootschap of een vennootschap onder firma en in die hoedanigheid winst uit zeescheepvaart geniet, een verzoek kan doen voor toepassing van de tonnagegrondslag. In dat geval zal eerst de winst van de vennootschap volgens de tonnagegrondslag worden bepaald. Vervolgens zal van deze winst een gedeelte worden toegerekend aan de belastingplichtige volgens de winstverdelingsafspraken van de vennootschap. In dit verband zij opgemerkt dat de forfaitaire winstbepaling zowel betrekking heeft op de aan de belastingplichtige toegerekende winst van de vennootschap als op de kosten die verband houden met zijn aandeel in de onderneming die die winst uit zeescheepvaart behaalt. Dit laatste impliceert onder meer dat de kosten die verband houden met de financiering van het aandeel in de vennootschap, bij de belastingplichtige buiten aanmerking blijven.

Voor alle duidelijkheid zij opgemerkt, dat de verschillende vennoten van een vennootschap niet dezelfde keuze met betrekking tot het regime behoeven te maken.

De winstbepaling geschiedt aan de hand van de nettotonnage van de schepen waarmee de belastingplichtige winst uit zeescheepvaart behaalt, zijnde de maat van de nuttige capaciteit van een schip. Deze maat staat vermeld op de Internationale Meetbrief, die voor het schip is afgegeven op grond van het Internationaal Verdrag betreffende de meting van schepen, 1969 (Trb. 1970/194).

De van toepassing zijnde winstbedragen zijn degressief en lopen per schip af van f 2,- per 100 nettoton per dag voor de eerste 1000 nettoton tot f 0,50 voor tonnages boven 25 000 nettoton. Met deze tariefopbouw is getracht globaal rekening te houden met het verschil in winstgevendheid tussen verschillende typen zeeschepen. Kleine zeeschepen die zich richten op bijzondere vormen van vervoer zijn per nettoton bezien doorgaans winstgeverder dan grote zeeschepen.

De winstbepaling aan de hand van de tonnage dient plaats te vinden over alle dagen van de periode waarin een schip door de belastingplichtige wordt geëxploiteerd op een wijze als bedoeld in het tweede en derde lid van artikel 8c. Onderbrekingen die geen inbreuk vormen op het exploiteren – bijvoorbeeld onderbrekingen als gevolg van onderhoud, reparatie of het vanwege ongunstige marktomstandigheden buiten gebruik stellen van het schip – komen bij de bepaling van het aantal dagen uiteraard niet in mindering.

Tweede lid

Voor de toepassing van de tonnagegrondslag wordt onder winst uit zeescheepvaart verstaan de winst behaald met de exploitatie van een schip voor het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee dan wel voor het vervoer van zaken of personen ten behoeve van de exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen op zee, alsmede de winst behaald met de exploitatie van een schip voor het verrichten van sleep- en hulpverleningswerkzaamheden op zee aan schepen. De hier gegeven omschrijving bevat enerzijds elementen die zijn ontleend aan het commentaar dat in het OESO-modelverdrag op artikel 8 wordt gegeven (het artikel betreffende de winst uit zeescheepvaart). Anderzijds zijn er in deze omschrijving elementen opgenomen die ook thans reeds in de Nederlandse fiscale wetgeving voorkomen. In het derde lid is aangegeven wat in dit verband onder exploitatie van een schip moet worden verstaan.

Internationaal verkeer over zee

Het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee dient te worden uitgelegd in de zin van artikel 50 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en artikel 19 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Aansluitend bij de aldaar gehanteerde omschrijving wordt voor de onderhavige regeling onder internationaal verkeer over zee verstaan het verkeer tussen een Nederlandse en een buitenlandse haven alsmede het verkeer tussen buitenlandse havens onderling. Het verkeer tussen twee Nederlandse havens en het aansluitend vervoer van de haven naar het depot of van de haven naar de geadresseerde behoren er niet toe. Het schip moet voor het vervoer van zaken of personen op zee worden gebezigd. Een schip dat zowel voor activiteiten op zee als in binnenwateren wordt gebruikt, wordt voor deze regeling geacht ten behoeve van werkzaamheden op zee te worden geëxploiteerd, indien het zwaartepunt van de activiteiten op zee ligt. De integrale vaartijd tussen een los- of laadhaven en zee wordt in dit kader beschouwd als activiteit op zee. Voor de invulling van het begrip binnenwateren kan worden aangesloten bij het civiele recht. Dat houdt in dat onder meer de Dollard, de Waddenzee, het IJsselmeer, de stromen en de riviermonden als binnenwateren worden beschouwd. Deze benadering stemt vrijwel overeen met die in de memorie van toelichting bij de Wet belastingen premiefaciliteit voor de zeevaart 1995 (Kamerstukken II 1993/94, 23 782, nr. 3, blz. 6).

Vervoer ten behoeve van de exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen

De regeling zal onder meer van toepassing zijn op de exploitatie van verbindingsvaartuigen, stand-by schepen en supplyschepen die voor het vervoer van zaken of personen over zee ten behoeve van de offshore-industrie worden gebruikt.

Sleep- en hulpverleningswerkzaamheden

Voor toepassing van de tonnagegrondslag komen voorts schepen in aanmerking die zijn bestemd voor sleep- of hulpverleningswerkzaamheden op zee aan schepen. Deze bestemming moet blijken uit de constructie en de inrichting van het schip. Ook dit stemt overeen met de Wet belasting- en premiefaciliteit voor de zeevaart 1995. Zoals is aangegeven in de toelichting bij die wet, dient het daarbij te gaan om werkzaamheden die worden verricht aan schepen. Aangezien sleep- en hulpwerkzaamheden in de praktijk ook worden verricht aan andere drijvende voorwerpen dan schepen, zoals booreilanden en dokken, is in de tekst van de wet tot uitdrukking gebracht dat die werkzaamheden moeten worden verricht aan schepen als bedoeld in artikel 1, tweede lid, van de Schepenwet. In deze bepaling wordt onder een schip begrepen een vaartuig, een sleepschip, een dok en elk ander drijvend voorwerp hetwelk over zee naar zijn bestemming wordt gesleept.

Samenhangende activiteiten

Voor de toepassing van het onderhavige artikel omvat de winst uit zeescheepvaart mede de winst behaald met werkzaamheden die direct samenhangen met de exploitatie van de hiervoor genoemde schepen. Tot deze werkzaamheden worden gerekend het door de reder in eigen beheer laden en lossen, alsmede de in eigen beheer verrichte cargadoorswerkzaamheden. Dergelijke direct samenhangende activiteiten vallen alleen onder de regeling voor zover zij worden verricht ten behoeve van door de belastingplichtige geëxploiteerde schepen. Voorts wordt tot de

direct samenhangende werkzaamheden gerekend het vervreemden van zaken voor zover die door de belastingplichtige bij de exploitatie zijn gebruikt. Dit betreft niet alleen zeeschepen die door de belastingplichtige worden geëxploiteerd, maar bijvoorbeeld ook onroerende zaken van waaruit het beheer plaatsvindt en bedrijfsmiddelen die worden gebruikt voor het laden en lossen van de schepen.

Door het stellen van de eis dat de werkzaamheden direct moeten samenhangen met de exploitatie van een schip heeft het begrip zeescheepvaart voor de onderhavige regeling een meer beperkte reikwijdte dan onder de regelingen ter voorkoming van dubbele belasting. In het commentaar op artikel 8 van het OESO-modelverdrag, dat internationaal op dit punt als maatgevend kan worden beschouwd, worden activiteiten opgesomd die vanwege hun aard of hun nauwe band met het vervoer over zee eveneens tot de winst uit zeescheepvaart moeten worden gerekend, zoals bijvoorbeeld het vervoer van de haven naar een depot, het aansluitende vervoer naar de geadresseerde en het door de rederij in eigen beheer verrichte containervervoer. Een dergelijke ruime afbakening is voor regelingen ter voorkoming van dubbele belasting niet bezwaarlijk, omdat het daarbij alleen gaat om de vraag welk land het heffingsrecht toekomt. Voor dit wetsvoorstel is zij echter minder geschikt. Daardoor zou immers een verschil kunnen ontstaan in fiscale behandeling van aan de zeescheepvaart in enge zin verwante activiteiten, al naar gelang de omstandigheid of zij door een rederij in eigen beheer worden verricht dan wel door een rederij worden uitbesteed aan derden. Een dergelijk verschil zou tot concurrentievervalsing kunnen leiden.

Niet bij alle werkzaamheden zal het op voorhand duidelijk zijn, of er sprake is van samenhangende werkzaamheden welke onder de reikwijdte van de onderhavige regeling vallen. Om onzekerheden op dit punt zoveel mogelijk te voorkomen en de uitvoering van de regeling te vereenvoudigen kunnen belastingplichtigen de inspecteur verzoeken – bijvoorbeeld bij de indiening van het verzoek voor toepassing van de tonnagedragslag – om aan te geven of de onderhavige regeling op bepaalde activiteiten van toepassing is. De inspecteur zal zo mogelijk vooraf zekerheid geven omtrent de fiscale behandeling van de door belastingplichtige gemelde samenhangende werkzaamheden. Mocht belastingplichtige op een later tijdstip nieuwe activiteiten entameren, waarvan de fiscale behandeling niet op voorhand duidelijk is, dan kan hierover op dat latere tijdstip alsnog zekerheid worden gevraagd.

Niet-kwalificerende activiteiten

Uit de gegeven definitie volgt dat tot de zeescheepvaart niet wordt gerekend de exploitatie van vaartuigen voor het winnen van zand, grind en baggerspecie en van schepen die worden gebruikt voor de zeevisserij, het loodswezen, de pleziervaart (waaronder de exploitatie van zeilschepen) of voor het houden van zogenoemde «Butterfahrten». Ook komen niet in aanmerking schepen die worden gebruikt voor de feitelijke uitvoering van de exploratie of de exploitatie van natuurlijke rijkdommen op zee, zoals olieboorschepen.

Derde lid

In het derde lid is vastgelegd wanneer voor de onderhavige regeling sprake is van de exploitatie van een schip.

Onderdeel a ziet op de (mede)eigenaar van het schip dan wel degene die het schip in rompbevrachting heeft genomen. Aan de voorwaarde van eigendom van het schip wordt niet alleen voldaan bij de volledige eigendom maar ook bij de economische eigendom; in beide gevallen kan sprake zijn van exploitatie vanuit Nederland. De (mede)eigenaar of

rompbevrachter zal vaak het gehele of belangrijke delen van het beheer verrichten. Het kan hierbij gaan om:

- het strategisch beheer, dat onder meer ziet op beslissingen over het investeren in en het vervreemden van de schepen alsmede over de wijze waarop de hierna genoemde vormen van beheer plaatsvinden,
- het commerciële beheer, onder meer de activiteiten met betrekking tot de bevrachting en het ladingvervoer,
- het technisch-nautisch beheer, de activiteiten gericht op het feitelijk laten varen van een schip, en
- het bemanningsbeheer, het aantrekken en inzetten van de scheepsbemanning.

Het is in de zeescheepvaart niet ongebruikelijk, dat de (mede)eigenaar of rompbevrachter een deel van deze activiteiten laat uitvoeren door anderen. In onderdeel a is bepaald dat voor de onderhavige regeling slechts sprake is van exploitatie door de belastingplichtige die een schip in (mede)eigendom heeft of in rompbevrachting houdt, indien deze het beheer in belangrijke mate zelf verricht. Daaronder dient het volgende te worden verstaan.

Wat de (mede)eigenaar van een schip betreft, is aan deze eis in elk geval voldaan indien hij het strategisch beheer van het schip verricht. Dit beheer is dusdanig essentieel dat het dient te worden aangemerkt als het in belangrijke mate verrichten van het beheer. De eigenaar die een schip in rompbevrachting heeft gegeven aan een ander is in onderdeel a uitgesloten. Met het in rompbevrachting geven doet de eigenaar namelijk voor langere tijd afstand van elke vorm van beheer over het schip. Met deze uitsluiting wordt aangesloten bij het OESO-modelverdrag waar opbrengsten verkregen uit de lease van een schip op basis van een zogenoemde «bare boat charter» in het algemeen zijn uitgesloten van het begrip winst uit zeescheepvaart.

Ten aanzien van de belastingplichtige die een schip in rompbevrachting houdt, zal aan de voorwaarde dat hij in belangrijke mate het beheer verricht, zijn voldaan indien hij het commerciële beheer van het schip geheel of nagenoeg geheel verricht. Verricht de rompbevrachter slechts het technisch-nautisch beheer of het bemanningsbeheer, dan is dit op zichzelf onvoldoende om te kunnen spreken van het exploiteren van een schip.

In aanvulling op het voorgaande wordt voor toepassing van de regeling de voorwaarde gesteld dat het bedoelde beheer in Nederland wordt verricht. Het wetsvoorstel beoogt immers het bevorderen van maritieme activiteiten in Nederland.

Het komt in toenemende mate voor dat een reder niet alleen het beheer voor eigen schepen verricht, maar tevens een deel van het beheer van schepen voor anderen verricht. De reder sluit daartoe een overeenkomst met de eigenaren van deze schepen. Als vlootbeheerder zal hij doorgaans het commerciële beheer uitvoeren, waaronder de bevrachting en het ladingvervoer. In voorkomende gevallen kunnen ook andere delen van het beheer, zoals het technisch-nautische beheer en/of het bemanningsbeheer, ter uitvoering aan de vlootbeheerder worden overgedragen.

In onderdeel b is met betrekking tot de vlootbeheerder bepaald dat er sprake kan zijn van exploitatie van een schip indien hij naast het vorenbeschreven beheer van eigen schepen of van schepen in rompbevrachting tevens in Nederland hoofdzakelijk het commerciële beheer verricht van schepen voor anderen.

Voorwaarde is wel dat het jaartotaal van de netto dagtonnages van de door de vlootbeheerder in een jaar voor anderen beheerde schepen niet meer mag bedragen dan driemaal het totaal van de netto dagtonnages van de door hem in dat jaar in (mede)eigendom of in rompbevrachting gehouden schepen. Het jaartotaal wordt berekend door de netto dagtonnages – een in de zeescheepvaart gehanteerde term voor de op een dag

aanwezige nettotonnage van de door een reder beheerde schepen – van een jaar te sommeren. Die voorwaarde is ingegeven door de overweging dat het aandeel van de door een vlootbeheerder in eigendom of rompbefrachtiging gehouden schepen een zekere substantie moet hebben om nog te kunnen spreken van een zeescheepvaartonderneming. Wordt aan de hiervoor beschreven voorwaarde voldaan, dan geldt de tonnagegrondslag ook voor de schepen die hij voor anderen beheert. Wordt aan deze voorwaarde niet voldaan, dan zal de tonnagegrondslag slechts van toepassing kunnen zijn op de door de vlootbeheerder in (mede)eigendom of rompbefrachtiging gehouden schepen. De opbrengst van de voor anderen beheerde schepen zal in dat geval worden belast volgens de regels van het bestaande regime.

De schepen die de belastingplichtige mede in eigendom heeft, mogen voor het berekenen van het jaartotaal van de netto dagtonnages volledig worden meegeteld. Om te voorkomen dat bij een gering aandeel in de eigendom van een schip, dit schip toch zou meetellen voor het jaartotaal van de dagtonnages van de in eigendom gehouden schepen, wordt aan de schepen in mede-eigendom de voorwaarde gesteld dat het eigendomsaandeel in deze schepen ten minste 5% bedraagt.

Wordt een schip op basis van een tijd- of reis-charter tijdelijk gehuurd, dan kan niet op voorhand worden gesteld dat de huurder winst uit zeescheepvaart geniet. Hiervan zal bijvoorbeeld geen sprake zijn, indien deze slechts scheepsruimte huurt zonder overigens zeescheepvaartactiviteiten te verrichten. Van winst uit zeescheepvaart kan wel sprake zijn, indien een scheepseigenaar in aanvulling op de door hem geëxploiteerde schepen scheepsruimte huurt om te kunnen voldoen aan de door hem aangegane vervoersovereenkomsten. Indien deze scheepseigenaar reeds wordt belast aan de hand van de tonnage, is het uit praktisch oogpunt voor de hand liggend om ook ten aanzien van de door hem gehuurde schepen deze grondslag toe te passen. Aldus wordt voorkomen dat voor tijd- en reischarters de winst van de huurder moet worden gesplitst in een deel dat wordt belast op basis van een forfaitaire winstvaststelling aan de hand van de tonnage en een deel dat wordt belast volgens de regels van het bestaande regime. Onderdeel c bevat daartoe een bepaling. Evenals bij de vlootbeheerder wordt aan toepassing van de tonnagegrondslag door de huurder de voorwaarde verbonden dat het jaartotaal van de netto dagtonnages van de in een jaar in tijd- en reischarter genomen schepen niet meer mag bedragen dan driemaal het jaartotaal van de netto dagtonnages van de door hem in dat jaar in (mede) eigendom of in rompbefrachtiging gehouden schepen. Ook hier geldt dat schepen die de belastingplichtige mede in eigendom heeft, slechts meetellen indien het eigendomsaandeel in deze schepen ten minste 5% bedraagt.

Het voorgaande kan ertoe leiden, dat bij het vaststellen van de met een schip behaalde winst de tonnagegrondslag voor dat schip zowel op de eigenaar wordt toegepast als op de vlootbeheerder of degene die het schip in tijd- of reischarter heeft. In die situatie wordt dus bij twee belastingplichtigen over dezelfde tonnagegrondslag belasting geheven.

In het onderstaande voorbeeld wordt een cijfermatige uitwerking gegeven van het voorgaande.

Een belastingplichtige heeft het gehele jaar een schip van 10 000 nettoton in eigendom. Daarnaast is hij gedurende 180 dagen als commanditaire vennoot voor 50% medegerechtigd tot de winst van een schip van 12 000 nettoton. Belastingplichtige verricht voor beide schepen in belangrijke mate het beheer. Voorts verricht belastingplichtige het gehele jaar voor anderen het gehele commerciële beheer en het bemanningsbeheer van twee schepen van resp. 16 000 en 9000 nettoton en wordt in

de periode van maart tot september gedurende 180 dagen een schip van 7500 nettoton in reischarter gehouden.

Uitwerking:

	Netto dagtonnage	Aantal dagen	Jaartotaal (per schip)	Jaartonnage totaal
Schepen in				
- eigendom	10 000	365	3 650 000	
- mede-eigendom	12 000	180	2 160 000	5 810 000
Schepen in beheer voor anderen	16 000	365	5 840 000	
	9 000	365	3 285 000	9 125 000
Schepen in reischarter	7 500	180	1 350 000	1 350 000

In het gegeven voorbeeld wordt voor zowel de schepen die voor anderen worden beheerd, als voor het schip in reischarter voldaan aan de voorwaarden die voor toepassing van de tonnagegrondslag in het derde lid aan de exploitatie van een schip worden gesteld.

Voor de schepen die de belastingplichtige voor anderen beheert, verricht hij het gehele commerciële beheer waarmee wordt voldaan aan de eis dat de belastingplichtige dit beheer «hoofdzakelijk» verricht. Het jaartotaal van de netto dagtonnages van deze schepen bedraagt bovendien niet meer dan driemaal het jaartotaal van de netto dagtonnages van de eigen schepen. Ook het jaartotaal van de netto dagtonnages van het schip dat in reischarter wordt gehouden, is niet meer dan driemaal het jaartotaal van de eigen schepen. In dit voorbeeld exploiteert de belastingplichtige dus alle schepen op een wijze als bedoeld in het derde lid. Derhalve kan voor alle schepen de winst worden bepaald op basis van de tonnagegrondslag.

Op grond van het bepaalde in onderdeel b zou het jaartotaal van de netto dagtonnages van de voor anderen beheerde schepen driemaal het jaartotaal van de netto dagtonnages van de in eigendom gehouden schepen kunnen bedragen; in dit voorbeeld dus maximaal 17 430 000 (driemaal 5 810 000) nettoton. Evenzo zou op grond van onderdeel c het jaartotaal van de netto dagtonnages van de in tijd- of reischarter gehouden schepen maximaal 17 430 000 nettoton kunnen bedragen.

Vierde lid

Het is mogelijk dat bij een vennootschap onder firma of een commanditaire vennootschap het beheer van het schip door slechts enkele vennoten wordt verricht. Zo zullen bij een commanditaire vennootschap de commanditaire vennoten geen beheersdaden verrichten – wellicht met uitzondering van enkele aspecten van het strategisch beheer – en dus niet voldoen aan de voorwaarde voor toepassing van de tonnagegrondslag dat zij in belangrijke mate het beheer van het schip verrichten. Dit zou tot gevolg hebben dat commanditaire vennoten van de toepassing van de regeling zijn uitgesloten. Om die reden is in het vierde lid bepaald dat ingeval een onderneming voor rekening van meer dan een persoon wordt gedreven, de vraag of er sprake is van de exploitatie van een schip moet worden beoordeeld aan de hand van de werkzaamheden van de onderneming in haar geheel. Indien er sprake is van de exploitatie van een schip door de onderneming, worden de vennoten voor wier rekening de onderneming wordt gedreven, geacht het schip mede te exploiteren. In de toelichting op het eerste lid is aangegeven dat de vennoten in dat geval in aanmerking kunnen komen voor toepassing van de tonnagegrondslag.

Voor het geval waarin bij een vennootschap het beheer is uitbesteed aan een of meer van de personen voor wier rekening de onderneming van de vennootschap wordt gedreven, is in het vierde lid tevens bepaald dat bij de beoordeling van de vraag of de onderneming een schip exploiteert, het door deze personen verrichte beheer meetelt als beheer van de onderneming.

Vijfde lid

Het verzoek om toepassing van de tonnagegrondslag moet worden gedaan in het eerste jaar waarin de belastingplichtige uit de onderneming waarop het verzoek betrekking heeft, winst uit zeescheepvaart geniet. Dit zal doorgaans het jaar van oprichting zijn of het jaar waarin de onderneming met de exploitatie van een schip aanvangt. De belastingplichtige die meer ondernemingen drijft, heeft de mogelijkheid om voor de ene onderneming wel een verzoek te doen en voor de andere niet. Het regime van de tonnagegrondslag is dan van toepassing met ingang van het jaar waarin het verzoek wordt gedaan. Wordt in het eerste jaar geen verzoek om toepassing van de tonnagegrondslag gedaan, dan blijft gedurende een periode van tien jaren of een veelvoud daarvan het bestaande regime van toepassing.

Een belastingplichtige die uit een onderneming in 1996 voor het eerst winst uit zeescheepvaart geniet, kan dus in 1996 met betrekking tot die onderneming een verzoek doen. Ziet hij daar vanaf, dan is een eerstvolgend verzoek voor toepassing van het regime van de tonnagegrondslag mogelijk in 2006. Een overgang op een door de reder te bepalen willekeurig tijdstip is niet toegestaan. Daarmee wordt voorkomen dat reders hun verliezen uit zeescheepvaart onder het bestaande regime nemen (en verrekenen met winsten uit andere activiteiten) en kort voor de verkoop van het schip – waarbij vaak een omvangrijke winst wordt gemaakt – naar het regime van de tonnagegrondslag overgaan.

Voor de belastingplichtige die reeds voor 1996 winst uit zeescheepvaart genoot – en voor wie 1996 dus niet het eerste jaar is waarin hij winst uit zeescheepvaart geniet – is in artikel I, onderdeel C, een overgangsregeling opgenomen. Verwezen wordt naar de toelichting op dit onderdeel.

De inspecteur beslist op het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking. Daarbij wordt onder meer getoetst of het verzoek op het juiste tijdstip is gedaan.

Het regime van de tonnagegrondslag is voor een periode van tien jaren of een veelvoud daarvan van toepassing. Met inachtneming van deze periode is terugkeer naar het bestaande regime mogelijk na wederopzegging door de belastingplichtige. Het tiende lid bepaalt, dat alsdan de zaken die in het kader van de zeescheepvaart worden gebruikt bij de aanvang van het boekjaar waarin weer het bestaande regime geldt, te boek moeten worden gesteld voor de waarde in het economische verkeer.

Zesde, zevende en achtste lid

Indien een verzoek om toepassing van het regime van de tonnagegrondslag wordt ingewilligd, dient het gezamenlijke bedrag van de fiscale en stille reserves van de onderneming die verband houden met de zeescheepvaart tot de winst te worden gerekend van het eerste jaar waarin de winst wordt bepaald aan de hand van de tonnage. Met het oog op de uitvoerbaarheid worden stille reserves slechts tot de winst gerekend voor zover deze betrekking hebben op zaken. De stille reserves die voorkomen in vermogensrechten, daaronder begrepen goodwill, worden niet tot de winst gerekend teneinde problemen met betrekking tot de waardering van deze reserves te voorkomen.

De reserves worden slechts in aanmerking genomen voor zover de belastingplichtige aanspraak kan maken op verrekening van verliezen uit

oude jaren. Zowel de reserves als de aanspraak op verliesverrekening worden bepaald naar de toestand op het tijdstip direct voorafgaand aan het eerste jaar waarin de tonnagegrondslag toepassing vindt. Ingeval het gezamenlijke bedrag van de reserves uitgaat boven het bedrag waarvoor de belastingplichtige aanspraak kan maken op verrekening van verliezen, stelt de inspecteur ambtshalve het bedrag dat dientengevolge bij de heffing buiten aanmerking blijft (en dus uiteindelijk niet aan de winst wordt toegevoegd) bij beschikking vast. Dit geschiedt gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over het jaar waarin het verzoek om toepassing van de tonnagegrondslag is gedaan. Drijft een belastingplichtige meerdere ondernemingen waarvoor een verzoek voor toepassing van de tonnagegrondslag wordt gedaan, dan wordt het bedrag dat buiten aanmerking blijft voor iedere onderneming afzonderlijk vastgesteld. Daartoe zullen de nog te verrekenen verliezen aan de onderscheiden ondernemingen moeten worden toegerekend. Dit zal geschieden naar rato van de omvang die de reserves bij deze ondernemingen hebben.

Het aldus per onderneming bij beschikking vastgestelde bedrag blijft buiten aanmerking, tenzij de belastingplichtige – anders dan door overlijden – de onderneming in Nederland binnen tien jaar na overgang naar de tonnagegrondslag geheel of voor een gedeelte staakt. Het behoud van een claim gedurende een periode van tien jaren op de fiscale en stille reserves die bij de overgang naar de tonnagegrondslag buiten aanmerking zijn gebleven, beoogt onbedoeld gebruik van de tonnagegrondslag te voorkomen. Zonder behoud van de fiscale claim zou de belastingplichtige na overgang naar de tonnagegrondslag zijn reserves kunnen realiseren en vervolgens zijn activiteiten in Nederland zonder afrekening kunnen beëindigen. Uiteraard is een dergelijke sanctie slechts nodig indien er sprake is van positieve fiscale en stille reserves. Vindt staking plaats nadat de tonnagegrondslag tien jaren van toepassing is geweest, dan mag ervan worden uitgegaan dat de overgang naar de tonnagegrondslag niet ten doel heeft gehad de reserves van de zeescheepvaart belastingvrij te realiseren. De periode van claimbehoud is op hetzelfde aantal jaren gesteld als de periode waarop de keuze voor de tonnagegrondslag betrekking heeft.

De sanctiebepaling is ook van toepassing indien de onderneming waaruit de belastingplichtige winst uit zeescheepvaart geniet, voor een gedeelte wordt gestaakt. Voor het antwoord op de vraag of de onderneming voor een gedeelte is gestaakt, dient te worden aangesloten bij de uitleg die in de jurisprudentie wordt gegeven ter zake van het staken van een gedeelte van een onderneming. Een van de in de jurisprudentie gehanteerde criteria waaraan het voor een gedeelte staken van een onderneming dient te worden getoetst, is het duurzaam inkrimpen van de activiteiten van een onderneming. Hiervan zal naar mijn mening niet alleen sprake kunnen zijn bij het vervreemden van een schip, maar tevens bij het in rompbevrachting geven daarvan.

Negende lid

De in het achtste lid opgenomen sanctie kan op verzoek achterwege blijven in situaties als bedoeld in artikel 17 en artikel 18 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Dit betreft de situatie waarin een onderneming of een zelfstandig gedeelte daarvan binnen de familiesfeer wordt overgedragen, respectievelijk waarin een particuliere onderneming in een NV of BV wordt omgezet. De overdrager en – in situaties als bedoeld in artikel 17 – tevens de voortzetters moeten schriftelijk verzoeken om het buiten toepassing laten van de sanctie. De claim gaat alsdan over op de voortzetters, respectievelijk op het lichaam waarin de onderneming is ingebracht.

Tiende lid

Dit lid is reeds bij de toelichting op het vijfde lid aan de orde geweest. Korthedshalve zij hiernaar verwezen.

Elfde lid

In dit lid is de bevoegdheid opgenomen om bij ministeriële regeling nadere regels te stellen. Deze regels kunnen nodig blijken te zijn om te komen tot een goede toepassing in situaties die thans nog niet zijn voorzien. De bevoegdheid biedt tevens een basis om voorwaarden te stellen aan het verzoek voor toepassing van de tonnagegrondslag en de daarbij te overleggen informatie, alsmede aan de vorm en inhoud van de aangifte van belastingplichtigen die onder het regime van de tonnagegrondslag vallen.

De nader te stellen voorwaarden zullen voorts betrekking hebben op het geval waarin de eigenaar van het schip op enig moment niet langer voldoet aan de voorwaarde dat hij in belangrijke mate het beheer van het schip moet verrichten. Omdat in dat geval het bestaande regime weer van toepassing wordt – daaronder begrepen het voor het schip van toepassing zijnde afschrijvingsregime – dient te worden bepaald voor welke waarde het schip op dat tijdstip te boek moet worden gesteld.

Ook zullen op basis van deze bevoegdheid ten aanzien van belastingplichtigen die als dochteronderneming deel hebben uitgemaakt van een fiscale eenheid, nadere voorwaarden worden gesteld waaronder een verzoek om toepassing van het regime van de tonnagegrondslag kan worden ingewilligd. Voorkomen dient namelijk te worden dat door ontvoeging van een fiscale eenheid een dochteronderneming op elk door haar gewenst tijdstip zou kunnen overstappen van het bestaande regime naar het regime van de tonnagegrondslag. Ook moet worden voorkomen dat bij de overgang van het bestaande regime naar de tonnagegrondslag de saldering van de stille reserves en de fiscale reserves met de nog onverrekenende verliezen kan worden ontgaan door middel van ontvoeging. Bij ontvoeging blijven immers de verliezen achter bij de moedermaatschappij, terwijl de stille en fiscale reserves meegaan met de dochteronderneming. Voor inwilliging van een verzoek om toepassing van de tonnagegrondslag door een dochteronderneming die kort te voren is ontvoegd, zal als voorwaarde worden gesteld dat de stille reserves van de dochteronderneming worden gesaldeerd met de onverrekenende verliezen van de moedermaatschappij.

Artikel I, onderdeel B (artikel 14c van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Artikel 14c is in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 opgenomen teneinde de zeescheepvaartaf trek en de zeescheepvaartbijtelling die worden verleend respectievelijk opgelegd ingevolge de Wet stimulering zeescheepvaart (WSZ) in aanmerking te kunnen nemen. Na 1995 zullen er geen middelen meer ter beschikking worden gesteld voor uitvoering van de WSZ en zal artikel 14c derhalve geen betekenis meer hebben, zodat dit artikel kan vervallen. Voor structuurverklaringen en correctieverklaringen die na 31 december 1995 worden afgegeven, bevat artikel III van het onderhavige voorstel een overgangsbepaling.

Artikel I, onderdeel C (artikel 70b van de Wet op de inkomstenbelasting 1964)

Op grond van artikel 8c kan de belastingplichtige in het eerste jaar waarin hij winst uit zeescheepvaart geniet een verzoek doen om toepassing van de tonnagegrondslag. Zonder nadere voorziening zou een

belastingplichtige die reeds vóór 1996 winst uit zeescheepvaart heeft genoten, in 1996 dus niet kunnen opteren voor de tonnagegrondslag. In artikel 70b, eerste lid, is echter een overgangsbepaling opgenomen die belastingplichtigen de mogelijkheid biedt om in deze situatie in 1996 een verzoek te doen voor toepassing van de tonnagegrondslag. Dit verzoek wordt behandeld als een verzoek als bedoeld in artikel 8c, eerste lid. Maakt de belastingplichtige in 1996 van deze mogelijkheid geen gebruik, dan kan hij eerst 10 jaren nadien, dat wil zeggen in 2006, een verzoek doen.

Indien een belastingplichtige in 1996 opteert voor de tonnagegrondslag, zou dit er toe kunnen leiden dat de belastingplichtige een in 1994 of 1995 op de voet van de Wet stimulering zeescheepvaart toegekende aanspraak op winstaf trek niet meer te gelde kan maken. De winstaf trek wordt immers te gelde gemaakt door verrekening met de door belastingplichtige genoten inkomsten. Door de invoering van een belastingheffing op tonnagegrondslag in 1996 zal de basis voor verrekening vanaf dat jaar sterk zijn gereduceerd. Om die reden is in het tweede lid van artikel 70a bepaald, dat de belastingplichtige kan verzoeken om uitstel van het jaar met ingang waarvan de belasting voor het eerst wordt bepaald aan de hand van de tonnage. Dergelijke verzoeken kunnen worden ingewilligd onder nader te stellen voorwaarden. Zo zal de belastingplichtige aanmelijk moeten maken dat het verlies ten gevolge van de toegekende aanspraak op winstaf trek niet reeds kon worden verrekend met de vóór 1996 genoten inkomens. Voorts zal aan een lichaam dat als dochtermaatschappij deel uitmaakt van een fiscale eenheid, de voorwaarde worden gesteld dat deze eenheid niet wordt verbroken gedurende de periode waarvoor het uitstel is verleend.

Het uitstel wordt verleend voor een periode van maximaal twee jaar. Een verzoek daartoe moet in 1996 worden gedaan. Bij inwilliging van het verzoek zal, afhankelijk van de termijn waarbinnen het verlies kan worden verrekend, een later jaar – doch uiterlijk het jaar 1998 – worden aange merkt als het eerste jaar waarin de belastingplichtige winst uit zeescheepvaart geniet. De belastingheffing op tonnagegrondslag vindt toepassing vanaf dit latere jaar, waarbij wederopzegging voor het eerst tien jaren na dit latere jaar mogelijk is.

Artikel II

In de onderdelen A en B zijn de in de artikelen 8 en 31b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen verwijzingen naar de Wet op de inkomstenbelasting 1964 aangepast, als gevolg waarvan de bepalingen in deze laatste wet die betrekking hebben op de winstbepaling aan de hand van de tonnage, ook van toepassing zijn op lichamen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

Artikel III

Voor een toelichting op artikel III zij verwezen naar hetgeen hiervoor is opgemerkt bij artikel I, onderdeel B. Vermeld zij nog, dat een zeescheepvaartbijtelling die moet worden toegepast als gevolg van een na 31 december 1995 afgegeven correctieverklaring, moet worden toegevoegd aan de winst van de belastingplichtige, ook wanneer die winst aan de hand van de tonnage wordt bepaald. Evenzo zal een zeescheepvaartaf trek als gevolg van een na die datum afgegeven structuurverklaring in mindering kunnen worden gebracht op de aan de hand van de tonnagegrondslag bepaalde winst van de belastingplichtige.

Artikel IV

Dit artikel wijzigt de percentages van de Wet belasting- en premiefaciliteit voor de zeevaart 1995.

Artikel V

Dit artikel regelt de inwerkingtreding van het wetsvoorstel. Zoals in het algemene deel van deze toelichting is aangegeven is de inwerkingtreding van dit wetsvoorstel gekoppeld aan die van het wetsvoorstel tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken. Het onderhavige wetsvoorstel zal echter niet voor 1 januari 1996 in werking treden.

Ingeval zich bij overgang naar de tonnagegrondslag een gebroken boekjaar 1995/96 mocht voordoen, zal de inspecteur de aanslag op zodanige wijze vaststellen dat het gedeelte dat betrekking heeft op het kalenderjaar 1995 wordt afgehandeld volgens het bestaande regime en het gedeelte dat slaat op 1996 volgens de tonnagegrondslag.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend