

Vergaderjaar 2002–2003

28 857

Evaluatie maritiem fiscaal pakket

Nr. 1

BRIEF VAN DE MINISTER VAN VERKEER EN WATERSTAAT EN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 25 april 2003

In de memorie van toelichting bij de wijziging van enige belastingwetten in het belang van de zeescheepvaart¹ is aangegeven dat, ten einde de doeltreffendheid en de effecten van de fiscale maatregelen die door middel van de wijziging van genoemde wetten van kracht zijn geworden te kunnen beoordelen, er regelmatig overleg zal plaatsvinden tussen de bij de zeescheepvaart betrokken departementen en afgevaardigden van de sector. Zonodig zullen de maatregelen naar aanleiding van dit overleg worden aangepast, aldus de memorie van toelichting.

Hierbij bieden wij u een notitie aan waarin de uitkomsten van dit overleg zijn opgenomen alsmede enige voorstellen om de betreffende regelingen aan te passen. Op de volgende punten zullen er wijzigingen worden doorgevoerd:

1. de werkgever van een zieke zeevarende zal voortaan voor deze zeevarende gebruik kunnen blijven maken van de afdrachtvermindering zeevaart voor de periode dat er de eis bestaat van loondoorbetaling;
2. de werkgever van zeevarenden die op de monsterrol van een schip staan dat in «drydock» ligt, kan voor maximaal een maand de afdrachtvermindering zeevaart (blijven) toepassen op deze zeevarenden;
3. de maximale verhouding tussen schepen van een ander en schepen in eigendom in de tonnageregeling (3 : 1) zal in plaats van over een periode van één jaar worden beoordeeld over een periode van twee jaren. Daartoe zal het betreffende wetsartikel worden aangepast.

Over een tweetal onderwerpen is afgesproken dat mogelijke besluitvorming door een volgend kabinet dient te geschieden, gelet op de daaraan verbonden budgettaire consequenties dan wel de noodzaak tot het verder technisch onderzoeken van de problematiek. Het betreft:

1. de consequenties van de invoering per 1 januari 2001 van de eis dat een zeevarende in Nederland woonachtig dient te zijn om in aanmerking te komen voor het hoge tarief in de fiscale faciliteit en de even-

¹ Tweede Kamer, 1995–1996, 24 482, nr. 3.

tuele wenselijkheid en mogelijkheid van het mitigeren van de consequenties;

2. verruiming van de criteria voor de tonnageregeling zodat meer typen schepen, zoals kabelleggers en onderzoekschepen, in aanmerking komen voor toepassing van de tonnageregeling.

De Minister van Verkeer en Waterstaat,
R. H. de Boer

De Staatssecretaris van Financien,
S. R. A. van Eijck

EVALUATIENOTITIE MARITIEM FISCAAL PAKKET

Inhoudsopgave

1.	Inleiding	4
1.1	Aanleiding voor de evaluatie	4
1.2	Gevolgde werkwijze	4
1.3	Opbouw van de evaluatienotitie	5
2.	Korte terugblik	5
2.1	Stand van zaken Nederlandse zeevaartsector tot medio jaren '90	5
2.2	Beleidspakket 1996	5
2.2.1	Hoofdpijnen beleidspakket	5
2.2.2	Fiscale pakket	6
3.	Resultaten	7
4.	Uitvoeringspraktijk Belastingdienst	9
5.	Relevante ontwikkelingen in de omgeving	11
5.1	Nationaal	11
5.1.1	Arbeidsmarkt	11
5.1.2	Wet IB 2001	12
5.1.3	Zeedagenaftrek	12
5.2	Internationaal	13
5.2.1	Inleiding	13
5.2.2	Uitkomsten internationale vergelijking tonnageregeling	15
6.	Verkenning mogelijke aanpassingen	17
6.1	Zeedagenaftrek	17
6.2	Vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekering (afdrachtvermindering zeevaart)	17
6.2.1	Effectiviteit afdrachtvermindering zeevaart	17
6.2.2	Kwalificerende zeevarenden	18
6.2.3	Toepassing fiscale faciliteit indien zeevarende niet feitelijk aan boord is	19
6.3	Tonnageregime	21
6.3.1	Kwalificerende schepen	21
6.3.2	Schepen in commercieel beheer of in tijd- of reischarter	22

1. Inleiding

1.1 Aanleiding voor de evaluatie

In 1996 is het op een nieuwe leest geschoeide zeescheepvaartbeleid van kracht geworden. Het beleid behelst een pakket aan maatregelen dat in belangrijke mate gericht was op het herstellen van het internationale concurrentievermogen van de Nederlandse zeescheepvaartsector. Fiscale maatregelen vormen een wezenlijk deel van het beleidspakket. Het betreft de tonnageregeling, een regeling waarmee de belastbare winst wordt vastgesteld aan de hand van scheepstonnage, en een verruiming van de vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen door de reder voor bij hem in dienst zijnde zeevarenden.

In de Memorie van Toelichting¹ bij de fiscale wetgeving is aangekondigd dat de regelingen regelmatig geëvalueerd zouden worden. Deze evaluatie zou kunnen leiden tot aanpassingen van de regelingen, aldus de Memorie van Toelichting.

Het maritieme beleidspakket is in 2000 geëvalueerd. Deze evaluatie is in september van dat jaar aangeboden aan de Tweede Kamer². Van een formele evaluatie van de fiscale regelingen die deel uitmaken van dit pakket is echter nog geen sprake geweest. Gelet op de ruime ervaring in de uitvoeringspraktijk die inmiddels is opgedaan en zeker ook gelet op de ontwikkelingen in de ons omringende landen is een evaluatie nu op zijn plaats.

Deze evaluatie behelst ook de fiscale regelingen die formeel geen onderdeel uitmaakten van het beleidspakket van 1996 maar die wel van invloed zijn (dan wel waren) op de Nederlandse zeescheepvaartsector. Te noemen vallen de zeedagenaftrek in de inkomstenbelasting voor de zeevarenden en de fiscale stimulansen die tot het van kracht worden van de Wet Inkomstenbelasting 2001 het voor particulieren aantrekkelijk maakten te investeren in de nieuwbouw van zeeschepen en daarmee de financiering door de reder van het schip mede mogelijk maakten.

1.2 Gevolgde werkwijze

Onder voorzitterschap van het ministerie van Verkeer en Waterstaat heeft een gezamenlijke werkgroep van het ministerie van Verkeer en Waterstaat en het ministerie van Financiën de evaluatie uitgevoerd. Onderdelen van het proces waren:

- het benaderen van de betrokken organisaties in de zeescheepvaartsector met het verzoek een bijdrage te leveren. De organisaties zijn de Federatie van werknemers in de zeevaart (FWZ), de Vereniging van waterbouwers in bagger-, kust- en oeverwerken (VBKO) en de Koninklijke vereniging van Nederlandse reders (KVNR). Hun bijdragen hebben betrekking op alle voor de zeescheepvaart relevante fiscale regelingen;
- het inventariseren door het ministerie van Financiën van eventuele knelpunten in de uitvoeringspraktijk en het verkrijgen van een beeld van de belastingderving die gemoeid is met het fiscale pakket. In dit kader is aan de relevante eenheden van de Belastingdienst gevraagd na te gaan welke punten in de uitvoeringspraktijk tot discussies met reders leiden en is gevraagd om aan de hand van de belastingdossiers van de grootste Nederlandse reders een zo goed mogelijke schatting te maken van de werkelijke belastingderving die gemoeid is met het fiscale pakket van 1996;
- het laten verrichten van een internationale vergelijking van de tonnageregeling door PricewaterhouseCoopers (hierna PwC) tussen Nederland, Noorwegen, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk. De noodzaak voor deze vergelijking komt voort uit het soms letterlijk kopiëren door andere Europese landen van de Nederlandse tonnage-

¹ Wijziging van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet belasting- en premiefaciliteit voor de zeevaart 1995, Tweede kamer, 1995–1996, 24 482, nr. 3.

² Evaluatienotitie Zeescheepvaartbeleid, brief minister Verkeer en Waterstaat van 1 september 2000, VW-00-912.

regeling, gelet op het succes van het Nederlandse zeescheepvaartbeleid in de afgelopen jaren. Daarbij wordt ook zo goed als mogelijk een beeld van de uitvoeringspraktijk in de genoemde landen geschetst¹;

- het advies van het Overlegorgaan goederenvervoer, waaraan bovengenoemde organisaties hebben deelgenomen (bijgevoegd).

1.3 Opbouw van de evaluatienotitie

In hoofdstuk 2 wordt een beknopte schets gegeven van de uitgangspositie van de Nederlandse zeescheepvaartsector medio jaren '90. Kort wordt ook stilgestaan bij de hoofdlijnen van het beleidspakket zoals dat in 1996 is ingevoerd. Verder wordt het in 1996 ingevoerde fiscale pakket in dit hoofdstuk kort uiteengezet; voor de genoemde fiscale regelingen die hiervan geen onderdeel uitmaken wordt verwezen naar hoofdstuk 6. In hoofdstuk 3 komen de resultaten van het beleid aan de orde, waarbij in vergelijking tot de evaluatienotitie zeescheepvaartbeleid van september 2000 de fiscale aspecten uitgebreider aan bod komen. Tevens zijn geactualiseerde cijfers opgenomen op de overige punten, zoals het aantal schepen onder Nederlandse vlag, werkgelegenheid etc.

Hoofdstuk 4 geeft de ervaringen weer in de uitvoeringspraktijk van de Belastingdienst en hoofdstuk 5 schetst een beeld van de relevante ontwikkelingen in het binnen- en buitenland. Het betreft ontwikkelingen die van invloed kunnen zijn op het internationale concurrentievermogen van de Nederlandse zeescheepvaartsector. In dit hoofdstuk komt ook een internationale vergelijking door PwC van de tonnageregeling aan de orde. In hoofdstuk 6 worden de mogelijke aanpassingen verkend.

2. Korte terugblik

2.1 Stand van zaken Nederlandse zeevaartsector tot medio jaren '90

Tot medio jaren '90 gaf de Nederlandse zeescheepvaart geen rooskleurig beeld te zien. Het meest direct zichtbaar uitte zich dat in het aantal schepen dat werd uitgevlagd naar een zogenoemde «goedkope» vlag. Nog ingrijpender voor de toegevoegde waarde en werkgelegenheid die de sector in Nederland creëert was het vertrek medio jaren '90 van beheersactiviteiten aan wal naar het buitenland. Deze walactiviteiten nemen 70% van de totale door de sector gecreëerde toegevoegde waarde en hoogwaardige werkgelegenheid voor hun rekening.

De noodzaak voor nieuw beleid, dat op een andere leest geschoeid zou zijn, nam sterk toe. Beleid dat gericht zou moeten zijn op de internationale concurrentiepositie van zowel het varen onder Nederlandse vlag als juist ook van de activiteiten aan wal.

Het nieuwe beleid is verwoord in de nota «Zeescheepvaartbeleid»² die als centrale doelstelling kent het creëren van duurzame toegevoegde waarde en werkgelegenheid door het behoud en de uitbreiding van maritieme activiteiten in Nederland.

2.2 Beleidspakket 1996

2.2.1. Hoofdlijnen beleidspakket

Om de onder 2.1 vermelde doelstelling te realiseren bevat de nota «Zeescheepvaartbeleid» een pakket aan maatregelen, gericht op het verankeren van maritieme bedrijven in Nederland. Naast maatregelen op het gebied van veiligheid en milieu, maritieme opleidingen, het aantrekken van maritieme ondernemingen naar Nederland etc., legt de nota het accent op het creëren van een aantrekkelijk vestigings- en onder-

¹ Vergelijking tonnageregelingen, PwC, 21 mei 2001.

² Kamerstukken II, 1994–1995, 24 165.

nemingsklimaat voor maritieme bedrijven. Het schip als productiefactor wordt minder dan voorheen aangrijpingspunt voor beleid. Met het oog op het herstel van de internationale concurrentiepositie hebben maatregelen op het vlak van de fiscaliteit en bemanning de hoogste prioriteit gekregen. In het vervolg van de voorliggende nota richten we ons op de fiscale regelingen.

2.2.2. Fiscale pakket

Het fiscale pakket van 1996 bestaat uit de volgende elementen:

1. Introductie van de tonnageregeling¹
2. Regeling afdrachtvermindering zeevaart voor de werkgever die zeevarenden in dienst heeft.²

Hieronder volgen de hoofdlijnen van de regelingen, met de belangrijkste voorwaarden om voor die regelingen in aanmerking te komen.

Ad 1. De tonnageregeling is een regeling waarmee de belastbare winst uit zeescheepvaart voor de reder forfaitair wordt bepaald aan de hand van de netto tonnage van de schepen waarvan de reder in belangrijke mate het beheer in Nederland verricht. Dit kunnen schepen zijn:

- a. die (mede) eigendom zijn van de reder;
- b. die door de reder in rompbevrachting³ worden gehouden;
- c. in tijd- of reischarter of
- d. waarvan de reder het commerciële beheer hoofdzakelijk in Nederland verricht.

Bij c en d geldt daarbij wel de voorwaarde dat per jaar de nettotonnage niet meer is dan driemaal het nettotonnage onder a en/of b, de zogenaamde 3 : 1 verhouding.

De keuze voor het regime van de tonnageregeling geldt voor een periode van tien jaar, waarna het de belastingplichtige vrijstaat opnieuw te kiezen voor het reguliere systeem of opnieuw voor de tonnageregeling. De tonnageregeling biedt de reder aldus zekerheid omtrent de belastbare winst uit zeescheepvaart.

Niet vereist is dat de schepen onder Nederlandse (of EU-) vlag varen. Een dergelijke eis sluit namelijk niet aan bij de bedrijfsvoering van de hedendaagse reder, waar het flexibel en snel kunnen inzetten van eigen schepen en schepen van andere eigenaren vaak vereist is en waar het aangaan van samenwerkingsverbanden steeds belangrijker wordt.

De Belastingdienst toetst bij de behandeling van de aanvraag voor de tonnageregeling of de reder in belangrijke mate het beheer verricht in Nederland. Deze eis van «substance» is de concrete vertaling van de centrale beleidsdoelstelling van het zeescheepvaartbeleid in, in dit geval, een fiscale stimuleringsregeling.

Nederland was na Griekenland het tweede Europese land dat een tonnageregeling introduceerde, waarbij voor belangrijke elementen zoals de hoogte van de tarieven is gekeken naar concurrerende regimes buiten Europa. Enige specifieke onderdelen van de Nederlandse regeling leidden er toe dat de Europese Commissie een nieuw maritieme steunkader opstelde dat in 1997 is vastgesteld en gepubliceerd⁴.

Ad 2. De afdrachtvermindering zeevaart (fiscale faciliteit) bewerkstelligt een verlaging van de werkgeverskosten voor een Nederlandse inhoudingsplichtige die werknemers in dienst heeft die als zeevarenden werken aan boord van schepen die onder Nederlandse vlag varen. De zeevarenden dienen in Nederland onderworpen te zijn aan de loonbelasting en/of premies voor de volksverzekeringen.

De verlaging van de werkgeverskosten wordt gerealiseerd doordat de inhoudingsplichtige reder de door hem af te dragen loonbelasting en

¹ Artikel 3.22 – 3.24 Wet inkomstenbelasting 2001.

² Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie volksverzekeringen, Hoofdstuk VII, Afdrachtvermindering zeevaart.

³ Rompbevrachting houdt in dat de reder (de rompbevrachter) die het schip exploiteert niet de eigenaar van het schip is en dat de wederpartij (de rompvervrachter) over de exploitatie van het schip geen zeggenschap heeft.

⁴ Communautaire richtsnoeren betreffende overheidssteun voor het zeevervoer, 97/C 205/05, Publikatieblad van de Europese Gemeenschappen 5.7.97.

premie volksverzekeringen met een bepaald bedrag, de afdrachtvermindering, kan verminderen.

In het pakket van 1996 werd de afdrachtvermindering verhoogd van 19% naar 38% (inmiddels om technische redenen 40%) van het fiscale loon van de zeevarende die onderworpen is aan de loonbelasting. Voor zeevarenden die alleen onderworpen zijn aan de premieheffing volksverzekeringen werd de afdrachtvermindering verhoogd van 5% naar 10%. Deze afdrachtvermindering kan zowel met de af te dragen loonbelasting en premie volksverzekering voor de zeevarenden worden verrekend als – indien er een bedrag resteert – met de afdracht voor het walpersoneel dat in dienst is bij dezelfde inhoudingsplichtige.

Naast de bovengenoemde regelingen kan de reder opteren voor de versnelde afschrijving op zeeschepen.¹

Voor belastingplichtigen die in aanmerking kunnen komen voor het regime van de tonnageregeling, maar daarvoor niet opteren, is een versnelde afschrijving voor zeeschepen mogelijk, waarbij een schip in vijf jaar lineair wordt afgeschreven. Jaarlijks kan tot 20% van de af te schrijven aanschaffings- of voortbrengingskosten willekeurig worden afgeschreven. Deze versnelde afschrijving is slechts mogelijk indien en voor zover de berekening van de door de belastingplichtige behaalde winst uit zeescheepvaart zonder die afschrijving tot een positief bedrag leidt.

3. Resultaten

Het op het herstel van het internationale concurrentievermogen gerichte beleidspakket van 1996 waarvan de fiscale regelingen een belangrijke component vormden, heeft voor een omslag gezorgd in de ontwikkeling van de Nederlandse zeescheepvaartsector. Uiteraard zijn er ook andere, exogene factoren zoals de groei van de wereldhandel, die van invloed zijn geweest. Juist de zekerheid die de tonnageregeling biedt over de belastingdruk voor langere tijd en de loonkostenverlaging als gevolg van de verdubbeling van de afdrachtfaciliteit stelden de Nederlandse reders in staat de internationale concurrentie vanuit Nederland met voldoende vertrouwen aan te gaan. Het feit dat er bijna 600 schepen gebruik maken van de tonnageregeling en de introductie (of het voornemen daartoe) van een dergelijke regeling in andere Europese landen duidt op de wezenlijke bijdrage van deze regeling aan de concurrentiekracht. In Tabel 1 worden de economische indicatoren gepresenteerd op basis van de meest recente beschikbare gegevens.

¹ Artikel 10 tot en met 12, Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001.

Tabel 1 Ontwikkeling Nederlandse zeescheepvaartsector

	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	Groei in %, '02/'96
Aantal schepen onder Nederlandse vlag, handelsvaart, per 1 januari	386	439	481	524	558	594	609	57,8
Aantal schepen onder Nederlandse vlag, niet-handelsvaart ¹	296	303	312	304	308	311	331	11,8
Werkgelegenheid ² , personen, per 1 januari	10 443	11 570	12 932	13 403	14 233	15 828	16 439	57,4
w.v. Nederlandse zeevarenden	7 280	7 794	8 335	8 210	8 116	8 448	8 477	16,4
Directe netto toegevoegde waarde zeescheepvaart, € mln,	634	793	972	860	915	1 056	n.b.	('01/'96) 65,8
Aantal ondernemingen zeescheepvaart ³ , per 1 januari	500	580	630	595	605	670	700	40
w.v. aantal reders	n.b.	n.b.	194	198	233	230	n.b. 19	('01-'98)

Bron: Beleidsmonitor 2001, Ecorys, Scheepvaartinspectie

¹ Sleepboten, baggervaartuigen, pontons, offshore.

² Aantal zeevarenden dat tenminste eenmaal in het betreffende jaar heeft aangemonsterd op Nederlandse vlag schip (excl. Ferry's).

³ Ten opzichte van de cijfers vermeld in de evaluatienotitie zeescheepvaartbeleid september 2000 is er sprake van een aanzienlijk hoger aantal bedrijven over de jaren; de ontwikkeling laat wel hetzelfde positieve beeld zien. De overstap naar een andere bron (nu CBS) lijkt hieraan debet.

De tabel bevestigt het positieve beeld dat al langer zichtbaar is, zij het dat de toegevoegde waarde in het jaar 1999 sterk is terugggevallen onder invloed van de toen heersende Azië-crisis die de vrachttarieven en daarmee de winstgevendheid sterk onder druk zette. De weg omhoog is echter weer ingeslagen, met forse groeipercentages vanaf 1999. Bovendien komt uit de onderliggende cijfers naar voren dat de in Nederland aanwezige reders meer activiteiten in Nederland gaan verrichten. Dit spoort met de structurele groei van de toegevoegde waarde. Nog een indicator valt op. Dat betreft de ontwikkeling van de werkgelegenheid onder Nederlandse zeevarenden. Over het jaar 2000 laat die een lichte groei zien met 332 personen en over 2001 met 29 personen. Dit neemt evenwel niet weg dat de procentuele groei van de werkgelegenheid van Nederlandse zeevarenden slechts circa één kwart is van de totale werkgelegenheidsgroei in de zeescheepvaart. Hierin uit zich het sterk achterblijvende aanbod van Nederlandse zeevarenden bij de vraag naar zeevarenden om de groeiende Nederlandse vloot te bemannen.

Geschatte budgettaire beslag tonnageregeling

De Belastingdienst heeft een globale inventarisatie gemaakt van het gebruik van de afdrachtvermindering zeevaart en de toepassing van de tonnageregeling. De inventarisatie heeft tot doel gehad inzicht te krijgen in de vermoedelijke omvang van de fiscale faciliteit. De Belastingdienst is daarom gevraagd om, uitgaande van de grootste rederijen, een opgave te doen over het gebruik van de tonnageregeling. De gemelde gegevens betreffen het meest recente jaar van aangifte in het dossier. De terugmeldingen hebben betrekking op de aangiftejaren 1997, 1998 of 1999. Door het onderzoek te verrichten onder de grootste reders betreffen de hierna vermelde gegevens circa 80% van de activiteiten.

Er wordt volgens opgave voor 595 schepen gebruik gemaakt van de tonnageregeling, waarin begrepen ruim 200 charterschepen. De opbrengst van de tonnageregeling voor de 595 schepen bedraagt ca. € 1,8 mln. In 1996 werd een opbrengst geschat van € 2,3 mln. Indien wordt aangenomen dat de cijfers voor het niet onderzochte deel van de activiteiten vergelijkbaar zijn, dan zou een bedrag van ca. € 176 mln niet als normaal belaste winst voor de vennootschapsbelasting in aanmerking zijn genomen. De hiermee samenhangende belastingderving bedraagt meer dan de in 1996 geschatte € 11,3 mln, maar ca. € 50 mln. Daarbij is geen rekening gehouden met het feit dat reders die gebruik maken van de tonnageregeling geen gebruik kunnen maken van de vrije afschrijving.

Evenmin is in deze berekening meegenomen de invloed van het aantal schepen dat door deze maatregelen onder Nederlandse vlag is blijven varen of juist voor de Nederlandse vlag heeft gekozen. Voorts zijn 1997 en 1998 zeer goede jaren voor de zeescheepvaart geweest, terwijl 1999 juist een zeer sterke terugval te zien heeft gegeven van de operationele resultaten als gevolg van de Azië crisis.

Budgettaire beslag fiscale faciliteit

Het gebruik van de afdrachtvermindering zeescheepvaart bedraagt in de jaren 1998 tot en met 2000 respectievelijk € 70 mln., € 76 mln. en € 81 mln..

Netto bijdrage sector aan de schatkist

In de evaluatienotitie zeescheepvaartbeleid van september 2000¹ is gemeld dat de zeescheepvaart in ruime zin in netto termen ca. € 304 mln bijdraagt aan de rijks-schatkist. Het betreft de afdracht van directe belastingen als de loonbelasting en inkomstenbelasting en sociale premies door de zeescheepvaart zelf, als ook de afdracht in andere (maritieme) sectoren die samenhangen met vraagcreatie vanuit de zeescheepvaart (zoals de nieuwbouw van schepen). De kosten van de fiscale regelingen zijn verrekend in het bedrag van € 304 mln.

Er zijn geen nieuwe cijfers bekend met betrekking tot de afdracht van directe belastingen en sociale premies. Enerzijds mag op grond van de voortgaande groei van de toegevoegde waarde in de sector worden aangenomen dat ook het volume van die afdracht minimaal op peil is gebleven en waarschijnlijk is gestegen. Anderzijds zijn de tarieven sinds 1999 gedaald en is de budgettaire omvang van de kosten van beide fiscale regelingen per saldo is gestegen (zie hierboven). De conclusie lijkt gerechtvaardigd dat de sector per saldo nog steeds positief bijdraagt aan de schatkist.

4. Uitvoeringspraktijk Belastingdienst

Tonnageregeling

De uitvoering van de tonnageregeling door de Belastingdienst is organisatorisch niet geconcentreerd op één of enkele kantoren. In tegenstelling tot bijvoorbeeld Engeland waar de uitvoering is opgedragen aan enkele aangewezen kantoren, vindt in Nederland de uitvoering plaats door het Belastingkantoor waaronder de belastingplichtige ressorteert. Hoewel het een ingewikkelde regeling betreft is de regeling op zichzelf uitvoerbaar. Zoals te voorzien bestaat wel een zekere spanning bij het hanteren van de grenzen van de regeling. Hierbij moet niet alleen worden gedacht aan de afbakening van schepen die wel en schepen die niet voor toepassing van de tonnageregeling kwalificeren, maar ook aan de afbakening van werkzaamheden die direct samenhangen met de exploitatie van een kwalificerend schip, aangezien de daarmee behaalde winst eveneens onder de tonnageregeling valt. Belastingplichtigen bepleiten in sommige gevallen een ruimere toepassing dan door de Belastingdienst wordt toegestaan. Uit de in de wettekst opgenomen definitie blijkt dat de regeling bedoeld is voor schepen die worden gebruikt voor het vervoer van zaken en personen in het internationale verkeer over zee en voor het vervoer van zaken en personen over zee ten behoeve van de exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen op zee of schepen voor het verrichten van sleep- of hulpverleningswerkzaamheden op zee aan zeeschepen. Bij de totstandkoming van de regeling is in de Memorie van Toelichting² expliciet aangegeven dat uit de gegeven definitie volgt dat baggerschepen, vissersschepen alsmede schepen van het loodswezen en de pleziervaart

¹ Zie voetnoot 2.

² Kamerstukken II, vergaderjaar 1995–1996, 24 482, nr. 3.

niet kwalificeren. Dergelijke verzoeken worden dan ook door de Belastingdienst afgewezen onder verwijzing naar de wettekst en de parlementaire behandeling. De uitsluiting van baggerschepen – door de baggersector genoemd als knelpunt van de regeling – wordt door de Belastingdienst zelf dan ook niet als zodanig ervaren. Wel bestaat discussie over toepassing van de tonnageregeling op zogenoemde kabelleggers en onderzoeksvaartuigen. Ten tijde van het opstellen van de Nederlandse tonnageregeling waren er geen Nederlandse reders die kabelleggers in hun vloot hadden noch waren er plannen voor. Voor onderzoeksschepen was er destijds amper of geen sprake van internationale concurrentie met de bijbehorende «uitvlagneigingen». Derhalve is dit soort schepen tijdens de parlementaire behandeling niet aan de orde geweest. Ten aanzien van kabelleggers neemt de Belastingdienst het standpunt in dat de tonnageregeling geen toepassing kan vinden omdat de nadruk bij deze schepen meer ligt op het tot stand brengen van een werk dan op de transportfunctie. Een verzoek om toepassing van de regeling op geotechnische vaartuigen en oceanografische schepen, ingezet voor ingenieurswerkzaamheden die noodzakelijkerwijs op zee moeten worden uitgevoerd, is in het verleden evenmin toegewezen omdat ook bij deze onderzoekschepen de transportfunctie van ondergeschikte betekenis is.

De regeling (en de fiscale faciliteit) was eveneens van toepassing op zeeschepen die ingezet worden voor het verrichten van sleep- of hulpverleningswerkzaamheden aan andere zeeschepen in een haven en/of toegangswegen naar die haven. Een Duitse reder heeft een klacht bij de Europese Commissie ingediend tegen de verlening van overheidssteun voor activiteiten van Nederlandse sleepboten op binnenwateren en havens in Duitsland. Op 11 juli 2001 heeft de Europese Commissie Nederland ervan in kennis gesteld de procedure van artikel 88, lid 2 van het EG-Verdrag in te leiden¹. De Commissie heeft op 19 juni 2002 in haar beschikking² de Nederlandse Staat opgedragen de bestreden toepassing van de beide fiscale regelingen op sleepboten in zeehavens en op binnenwateren van de Gemeenschap te beëindigen door middel van aanpassingen van beide regelingen en de steun terug te vorderen van de begunstigden vanaf 12 september 1990. De Nederlandse regering is echter van mening dat er geen sprake is van nieuwe steun en heeft bij het Hof van Justitie EG beroep ingesteld tegen zowel de opening van de procedure door de Commissie als tegen haar beschikking van 19 juni 2002. Ook de betrokken Nederlandse sleepbootmaatschappijen hebben procedures aangespannen bij de Europese rechter.

Aangezien van de procedures geen schorsende werking uitgaat zal de Nederlandse overheid, in afwachting van de uitkomsten van de procedures, de terugvordering ter hand nemen en de wettelijke regeling aanpassen. Vooruitlopend daarop is een Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2002 gepubliceerd inhoudende dat met ingang van 1 januari 2003 de afdrachtfaciliteit en de tonnageregeling ten aanzien van sleepboten werkzaam in havens en op binnenwateren van de Gemeenschap niet meer van toepassing is. Daarbij is aangekondigd dat de wet met terugwerkende kracht zal worden aangepast.

Aandachtspunt voor de uitvoeringspraktijk is verder de toerekening van gemeenschappelijke kosten en opbrengsten en de toerekening van neveninkomsten in het geval de belastingplichtige zowel activiteiten heeft die onder de tonnageregeling vallen als activiteiten waarop de normale regels voor het bepalen van de winst van toepassing zijn. In dat geval moeten de opbrengsten en de kosten zo goed mogelijk aan de afzonderlijke activiteiten worden toegerekend. Bij de toerekening van de kosten gaat het meer in het bijzonder om de toerekening van de algemene kosten, kosten van huisvesting, gemeenschappelijke afdelingen, de kosten van leiding,

¹ SG (2001) D/289 751.

² C (2002) 2158 def.

financieringskosten, e.d. die betrekking hebben op beide activiteiten. Dit heeft overigens niet tot grote problemen geleid. Een voorbeeld van de afbakeningsproblematiek die zich kan voordoen betreft de winst behaald op de verkoop van een schip. De boekwinst bij verkoop van een door de reder geëxploiteerd kwalificerend schip valt in beginsel onder het tonnageregime. Is echter sprake van handel in schepen dan neemt de Belastingdienst het standpunt in dat de daarmee behaalde winst niet voor de tonnageregeling kwalificeert.

Tenslotte kan nog een opmerking worden gemaakt over de zogenoemde 3:1 verhouding. Deze houdt in dat de tonnage van de schepen waarvoor het commerciële beheer wordt gevoerd ten hoogste 3 maal de tonnage mag zijn van de schepen welke in eigendom of in rompbevrachting worden gehouden. In de praktijk heeft de toepassing van dit criterium nog niet tot problemen geleid. Door de sector is wel aangegeven dat op termijn hier een knelpunt kan gaan ontstaan.

Concluderend kan worden gesteld dat de regeling in de praktijk uitvoerbaar is. Er zijn geen grote knelpunten (met uitzondering van de sleepboten) gesignaleerd die uit oogpunt van de uitvoerbaarheid direct noodzaken tot een aanpassing van de regeling.

Willekeurige afschrijving

Deze versnelde afschrijving is zoals eerder vermeld in paragraaf 2.2.2. slechts mogelijk voor zover de berekening van de door de belastingplichtige behaalde winst uit zeescheepvaart zonder die afschrijving tot een positief bedrag leidt.

Aangezien de in de praktijk behaalde winst uit zeescheepvaart (relatief) veelal laag is, wordt van de mogelijkheid tot willekeurig afschrijven nauwelijks door belastingplichtigen gebruik gemaakt.

In de praktijk wordt voor de normale afschrijving vaak het systeem van degressieve afschrijving op zeeschepen gebruikt. Op grond van een besluit van de Belastingdienst¹ geldt voor nieuwe handelsvaartschepen (uitgaande van een residuwaarde van 15% van de aanschaffings- en voortbrengingskosten en een levensduur van 15 jaar) als het maximale percentage van de afschrijving naar boekwaarde 11,8%. Bij de afschrijving van andere typen schepen wordt uitgegaan van een andere residuwaarde en levensduur.

5. Relevante ontwikkelingen in de omgeving

Zoals in hoofdstuk 3 weergegeven hebben de afgelopen jaren een voor spoedige ontwikkeling laten zien van de Nederlandse zeescheepvaart. Het fiscale pakket heeft daar duidelijk aan bijgedragen, getuige het grote gebruik van de regelingen.

De afgelopen jaren zijn er echter ook ontwikkelingen geweest die van invloed kunnen zijn op de mogelijkheden voor de Nederlandse reders om deze gunstige trend te continueren. Deze ontwikkelingen, nationaal en internationaal, worden in dit hoofdstuk kort geschetst.

5.1 Nationaal

5.1.1. Arbeidsmarkt

Een ontwikkeling die van wezenlijk belang is voor het perspectief op continuering van de groei betreft de omgeslagen situatie op de arbeidsmarkt. Van een overschot aan Nederlandse nautische officieren is Nederland beland in de situatie van een tekort. Ook de vooruitzichten lijken niet gunstig, gelet op de vergrijzing van de huidige Nederlandse kapiteins en

¹ Besluit van 9 april 2001, nr. CPP2001/874M.

officiëren en de te lage, maar wel redelijk stabiele, instroom in het nautisch onderwijs. Aan deze ontwikkeling is ook in de evaluatienotitie zeescheepvaartbeleid van 2000 ruim aandacht besteed.

5.1.2. Wet inkomstenbelasting 2001

In 2001 is de inkomstenbelasting ingrijpend herzien door de invoering van de Wet Inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Op drie punten heeft deze wet effecten op de zeescheepvaart.

Allereerst het effect van de verminderde aantrekkelijkheid van de CV-constructie zoals die gold onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964, waarmee het reders mogelijk werd gemaakt particulier kapitaal aan te trekken voor de financiering van scheepsnieuwbouw. De reden dat de wet op dit punt is aangepast, is dat sprake was van een te sterke fiscaal gedreven impuls voor het tot stand komen van commanditaire participaties in o.a. schepen.

Ter compensatie van het vervallen van de CV-regeling in de scheepvaart heeft het tweede kabinet Kok middelen ter beschikking gesteld ter ondersteuning van de scheepsbouw in Nederland. De minister van Economische Zaken heeft u op 24 oktober 2002 de hoofdlijnen geschetst van een nieuwe subsidieregeling met dit doel¹.

Daarnaast heeft de invoering van het forfaitair rendement (box III) in de Wet IB 2001 er voor gezorgd dat het aantrekkelijk is geworden te participeren in een open scheepsCV.

Ten tweede zijn in de wet IB 2001 de tarieven van de loonbelasting verlaagd. Daardoor is de door de werkgever in te houden loonheffing gedaald. De hoogte van de afdrachtvermindering zeevaart – 40% respectievelijk 10% van het fiscale loon – is niet veranderd. Juist de ingehouden loonbelasting is de verrekeningsgrondslag voor de faciliteit voor de werkgever. Met een kleiner wordende verrekeningsgrondslag loopt de werkgever in de praktijk steeds meer tegen de situatie aan dat een deel van de faciliteit niet gebruikt kan worden. De effectiviteit van de afdrachtvermindering zeevaart neemt als gevolg van de algemene lastenverlichting in de Wet IB 2001 af; de verslechtering voor de werkgever kan oplopen tot 2 à 3 % van de totale loonsom van de werkgever. Voor de werknemer kan door de lagere tarieven in de Wet IB 2001, afhankelijk van de individuele situatie, sprake zijn van een inkomensverbetering.

In de derde plaats geldt sinds 1 januari 2001 als eis voor kwalificatie voor het hoge tarief van de afdrachtvermindering dat de zeevarende in Nederland dient te wonen. De achtergrond van deze eis is dat door de invoering van de Wet IB 2001 er meer zeevarenden in aanmerking zouden komen voor de afdrachtvermindering zeevaart dan tot 1 januari 2001, een verruiming die beleidsmatig niet gewenst werd geacht.

5.1.3. Zeedagenaftrek

In 1990 is de zeedagenaftrek wettelijk geregeld. Het is een werknemersaftrek die als faciliteit bedoeld is voor zeevarenden. De zeedagenaftrek bedraagt € 4 per zeedag en leidt tot een hoger netto inkomen van de zeevarenden. Door de veranderende arbeidsvoorwaarden, waaronder de ruimer wordende verlofregelingen, wordt de aftrek op jaarbasis lager en kwalificeren minder zeevarenden voor de aftrek aangezien zij het vereiste minimum aantal dagen op zee niet meer halen.

¹ Kamerstukken II, vergaderjaar 2002–2003, 21 5901-30, nr. 6.

5.2 Internationaal

5.2.1. Inleiding

Het succes van de Nederlandse zeescheepvaart, het enige land binnen de EU dat een groeiend register kende in de afgelopen jaren, is niet onopgemerkt gebleven. Het Nederlandse beleid, gericht op het zo veel mogelijk creëren van een «level playing field» ten opzichte van buitenlandse «exotische» registers met een zeer lage of helemaal geen belastingdruk, is daarmee een voorbeeld – soms zelfs letterlijk – voor andere Europese landen.

Tonnageregeling

Vooraf de tonnageregeling is door een groot aantal Europese landen terecht beschouwd als een zeer belangrijk fundament onder het Nederlandse maritieme beleid.

Inmiddels hebben Duitsland en het Verenigd Koninkrijk een tonnageregeling ingevoerd, die sterk geënt is op de Nederlandse regeling. Ook in Spanje, Denemarken, Ierland en Finland is recent een tonnageregeling van kracht geworden.

De Franse en Belgische tonnageregeling ligt voor goedkeuring bij de Europese Commissie, terwijl Italië werkt aan wetgeving om een tonnageregeling in te voeren.

Griekenland heeft recent de tarieven van de tonnageregeling verlaagd tot een niveau onder dat van Nederland en het Verenigd Koninkrijk. Bovendien tellen dagen dat het schip niet vaart door reparatie en door het niet hebben van lading niet mee voor de berekening van de tonnageregeling. Griekenland heeft bovendien het voornemen voor schepen die gebouwd zijn in Griekenland vrijstelling te verlenen voor de tonnageregeling gedurende de eerste vijf jaar.

Afdrachtvermindering zeevaart

Op het terrein van de afdrachtvermindering zeevaart kennen veel Europese landen al langer regelingen die vergelijkbaar zijn met de Nederlandse afdrachtvermindering zeevaart. Veel Europese landen kennen daarnaast of daarboven regelingen waarbij ook de sociale lasten voor de werkgever voor in dienst zijnde zeevarenden fors worden teruggebracht, veelal tot nul.

Ook andere landen maken een beweging naar aanpassing van bestaande regelingen of de introductie van nieuwe. Zo heeft Zweden sinds 1 oktober 2001 een regeling geïntroduceerd waarbij de sociale lasten voor de reder geheel tot nul terug zijn gebracht. Finland heeft recent hetzelfde bewerkstelligd met terugwerkende kracht tot 1 juli 2000. Ook Duitsland verlaagt de werkgeverskosten voor zeevarenden, onderdeel van een pakket van ca. € 100 mln dat de Duitse regering tot 2005 uittrekt voor steun aan Duitse reders.

Inkomstenbelasting voor zeevarenden

Net als Nederland kennen veel Europese landen een (toenemende) krapte op de maritieme arbeidsmarkt. Om het zeevarende beroep aantrekkelijker te maken heeft een aantal Europese landen onder andere besloten de tarieven van de inkomstenbelasting te verlagen voor zeevarenden (Griekenland, Finland) dan wel de zeevarende de facto helemaal vrij te stellen van de heffing van inkomstenbelasting (Verenigd Koninkrijk, Denemarken, Zweden).

Registers

Naast in de fiscale wetgeving opgenomen regelingen kent een aantal Europese landen een zogenaamd tweede register dat voordelen biedt ten opzichte van het «eerste» register. Te denken valt aan vrijstelling voor de reder van sociale zekerheidslasten en vooral aan meer flexibele bemanningswetgeving etc. Voorbeelden zijn bijvoorbeeld het Franse Kerguelen register, het Deense internationale register (DIS), het Noorse internationale register (NIS) en het Duitse internationale register (GIS). Een goede vergelijking van de van kracht zijnde maritieme regelingen vereist dus ook het meenemen van dergelijke registers in een vergelijking. Nederland kent geen dergelijk tweede register.

Relevante maritieme EU-steunkader

Kader voor de regelingen vormen de «Communautaire richtsnoeren betreffende overheidssteun voor het zeevervoer», in het vervolg het maritieme EU-steunkader genoemd. Het doel van deze richtsnoeren is het toestaan aan de EU-lidstaten van regelingen voor ondernemingen en van arbeidskostenvoorwaarden die concurrerend zijn met vergelijkbare regelingen die verkregen kunnen worden met het uitvlaggen.

Het maritieme EU-steunkader bepaalt dat op het terrein van de arbeidskosten verlaagde sociale zekerheidsstarieven en inkomstenbelastingtarieven zijn toegestaan, inclusief toepassing van een nultarief. Een gelijkwaardig systeem zoals Nederland kent, waarbij niet de tarieven worden verlaagd maar de werkgever minder hoeft af te dragen aan de overheid, wordt ook toegestaan.

Op het terrein van de fiscale (winst)behandeling van rederijen staat het maritieme EU-steunkader versnelde afschrijving toe op zeeschepen, onbelaste winstreserve bij verkoop van schepen en een tonnageregeling, zodanig dat er een vergelijkbare belastingdruk resulteert met elders in de wereld.

Met andere woorden, het creëren van een «level playing field» waardoor de randvoorwaarden voor de internationale concurrentie (meer) gelijkwaardig zijn voor de Europese reders. Behoud van werkgelegenheid voor Europese zeevarenden en van toegevoegde waarde creatie en maritieme know how in Europa zijn de finale doelen die bereikt dienen te worden met de regelingen.

Het maritieme EU-steunkader wordt op dit moment geëvalueerd. Inzet van Nederland zal zijn om de uitgangspunten en hoofdlijnen van het kader overeind te houden, gelet op de blijvende concurrentiedruk van «goedkope registers en vlaggen» en het succesvolle karakter van de nu in werking zijnde regelingen. Voor zover nu kan worden overzien zal de evaluatie niet leiden tot een ingrijpende wijziging; veeleer zal er sprake zijn van een «fine tuning» in de uitvoeringssfeer op onderdelen van het steunkader. Daarnaast wordt door Nederland de positie van sleepboten aan de orde gesteld.

De in Hoofdstuk 6 genoemde mogelijke verbeteringen in de regelingen dienen uiteraard binnen de door de EU gestelde kaders te blijven. Bij elke maatregel zal bezien worden of dit ter goedkeuring moet worden voorgelegd aan de Europese Commissie.

OESO forum over schadelijke belastingconcurrentie

In 1998 heeft de organisatie voor economische samenwerking en ontwikkeling (OESO) een raamwerk vastgesteld ter beteugeling van schadelijke belastingconcurrentie. Om belastingregimes te kunnen beoordelen op hun mogelijke «schadelijkheid», is een aantal criteria vastgesteld. Indien wordt vastgesteld dat een belastingregime op grond van meerdere criteria

als schadelijk dient te worden aangemerkt, moet de OESO lidstaat het belastingregime voor april 2003 hebben aangepast. Niet-OESO lidstaten moeten uiterlijk december 2005 hun eventuele schadelijke regimes hebben aangepast. Ook de fiscale zeescheepvaartregelingen worden op dit moment aan een onderzoek langs bovenstaande lijnen onderworpen. Het ministerie van Financiën is, in nauwe samenwerking met dat van Verkeer en Waterstaat, actief betrokken bij deze discussie. Uitgangspunt van beide ministeries is dat het level playing field op fiscaal gebied in stand moet worden gehouden, niet alleen tussen OESO lidstaten maar juist ook met niet-OESO leden die geduchte concurrenten zijn voor het aantrekken van maritieme activiteiten. Het vraagstuk van het (willen) voldoen door niet-OESO lidstaten aan de (eventueel) noodzakelijk gebleken aanpassingen van hun belastingregimes en conform het afgesproken tijdspad speelt hierbij een cruciale rol, net als het vraagstuk van de tweede registers. Die zouden voor landen een ontsnappingsmogelijkheid kunnen bieden indien langs fiscaal juridische weg bepaalde faciliteiten weg zouden vallen.

5.2.2. Uitkomsten internationale vergelijking tonnageregeling

Hieronder wordt een beknopte weergave gegeven van de hoofdpunten uit een internationale vergelijking, uitgevoerd door PwC¹, van de tonnageregeling tussen de landen Nederland, Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en Noorwegen.

- *Kwalificerende schepen*
Op dit punt komen de regelingen voor Nederland, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk sterk overeen. Zo is de basisdefinitie voor het kwalificerende schip hetzelfde. Toch zijn er verschillen. Het Verenigd Koninkrijk heeft ook de categorie schepen die ingezet wordt voor het vervoer in verband met andere werkzaamheden die noodzakelijkerwijs op zee moeten worden verricht onder de werking van de tonnageregeling gebracht. Te denken valt hierbij aan kabelleggers en onderzoekschepen.
Noorwegen heeft, gelet op de zeer aanzienlijk offshore industrie, «verplaatsbare inrichtingen zoals platforms en FPSO's» (drijvende productie en opslagschepen) onder de tonnageregeling gebracht.
- *Kwalificerende activiteiten*
Ook hier geldt dat de basisdefinitie in Nederland, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk vergelijkbaar is: het exploiteren van kwalificerende schepen en de direct daarmee samenhangende activiteiten. Noorwegen wijkt weer sterk af, daar de samenhangende activiteiten niet onder de tonnageregeling kunnen worden gebracht.
Het Verenigd Koninkrijk valt op doordat de kwalificerende samenhangende activiteiten uitgebreid zijn beschreven. Duitsland en Nederland kennen een dergelijke beschrijving niet.
- *Keuze moment van toepassing tonnageregeling*
Op dit punt bestaan verschillen.
In Nederland moet een reder in het eerste jaar waarin hij winst uit zeescheepvaart geniet beslissen of hij gebruik wil maken van de tonnageregeling.
Duitsland kent de mogelijkheid om voor nieuwe schepen pas na drie jaar te opteren voor de tonnageregeling. Gedurende deze drie jaar is de «normale» vennootschapsbelasting van kracht, waardoor rentekosten en afschrijvingen aftrekbaar zijn. Aangezien deze mogelijkheid alleen geldt voor nieuwe ondernemingen wordt er voor elk nieuw schip (nieuwbouw of aankoop) vaak een aparte onderneming opgericht.

¹ Zie voetnoot 3.

Het Verenigd Koninkrijk en Noorwegen hebben regelingen die sterk lijken op die van Nederland.

- *Behandeling «eigen» tonnage en tonnage in rompbevrachting/tijd- of reischarter*
Nederland, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk hebben dezelfde basisbeginselen. In principe moet in deze landen tenminste 25% van de beheerde vloot bestaan uit schepen in (mede)eigendom of in rompbevrachting. Het Verenigd Koninkrijk gaat wel soepeler om indien dat percentage tijdelijk niet wordt gehaald; het percentage wordt berekend over twee jaren zodat er ruimte is voor enige flexibiliteit indien de bedrijfsvoering dat vereist.
Noorwegen kent geen enkele begrenzing op dit punt.
- *Duur van de keuze voor de tonnageregeling*
Noorwegen kent de bepaling dat de vennootschap minimaal 1 jaar in de regeling moet blijven; de andere landen kennen een periode van 10 jaar.
Belangrijk punt betreft de behandeling van (latente) belastingclaims die kunnen ontstaan op het moment dat voor de tonnageregeling wordt gekozen. In Nederland is die claim na 10 jaar «verdampt», in Duitsland wordt die claim alsnog in de belastingheffing betrokken zij het dat deze kan worden verspreid over 5 jaar. Het Verenigd Koninkrijk zit tussen het Nederlandse en Duitse systeem in.
Na afloop van de tien jaar kan opnieuw worden gekozen voor de tonnageregeling.
- *Tariefopbouw en hoogte tarieven*
Allereerst dient te worden opgemerkt dat in Noorwegen de tonnageregeling een vaststelling betreft van de verschuldigde belasting. In de andere drie landen betreft het de berekening van het te belasten bedrag, waarop vervolgens het tarief van de vennootschapsbelasting of van de inkomstenbelasting wordt toegepast.
In Noorwegen kan de te betalen belasting op basis van de tonnageregeling met maximaal 25% worden gereduceerd voor schepen die voldoen aan bepaalde milieueisen.

De vergelijking tussen de landen laat zien dat de tarieven in Nederland, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk elkaar niet veel ontlopen. Wel kent het Verenigd Koninkrijk voor het scheepstonnage boven de 25 000 ton hogere tarieven dan Nederland en Duitsland. Het Vpb-tarief in het Verenigd Koninkrijk bedraagt 30%, in Nederland 34,5% (29% over de eerste € 22 689 aan belastbaar bedrag) en in Duitsland gemiddeld rond de 39%.

- *Combinatie tonnageregeling en andere fiscale regelingen*
In Duitsland en het Verenigd Koninkrijk zijn er mogelijkheden om de tonnageregeling te gebruiken in combinatie met een andere regeling, gelijktijdig of volgtijdelijk. Deze mogelijkheden vergroten het rendement dat de reder behaalt met de door hem beheerde schepen aanzienlijk.
Voor Duitsland is al de mogelijkheid genoemd om voorafgaand aan de tonnageregeling gedurende drie jaar het «normale» regime van de vennootschapsbelasting toe te passen, zodat de fiscaal aantrekkelijke afschrijving van de schepen toegepast kan worden.
Het Verenigd Koninkrijk kent de mogelijkheid om de tonnageregeling te combineren met een tax lease faciliteit.
Noorwegen en Nederland kennen dergelijke mogelijkheden niet.

6. Verkenning mogelijke aanpassingen

Op basis van de in de voorafgaande hoofdstukken uiteengezette stand van zaken van de zeescheepvaart kan geconcludeerd worden dat de fiscale fundamenteën onder het zeescheepvaartbeleid een substantiële bijdrage hebben geleverd aan de goede ontwikkelingen van de afgelopen jaren en dat dit fundament niet ingrijpend aangepast hoeft te worden. De in hoofdstuk 5 geschetste nationale en internationale ontwikkelingen roepen de vraag op of het wenselijk en mogelijk is aanpassingen in de fiscale regelingen aan te brengen ten behoeve van de concurrentiepositie van het Nederlandse maritieme bedrijfsleven in aanvulling op de overige maritieme beleidsinitiatieven van het kabinet, zoals op het vlak van onderwijs en arbeidsmarkt.

Daarbij zal uiteraard bezien moeten worden of melding van mogelijke maatregelen aan de Europese Commissie dient te geschieden. In dat verband wordt in het vervolg allereerst ingegaan op de zeedagenaftrek voor de zeevarende, vervolgens de afdrachtvermindering zeevaart en tot slot de tonnageregeling.

6.1 De zeedagenaftrek

De zeedagenaftrek is een faciliteit voor de zeevarende, die is opgenomen in de Wet IB 2001. In 1990 is bij de bepaling van het bedrag van de zeedagenaftrek per zeedag rekening gehouden met een arbeidskostenforfait van € 454. Sinds de jaren '90 heeft er een tariefdaling plaatsgevonden en is het arbeidskostenforfait verhoogd. Daardoor is de algemene belastingaftrek voor alle werknemers inclusief zeevarenden toegenomen, zonder dat de specifieke aftrek voor zeevarenden is aangepast. In de Wet IB 2001 is het arbeidskostenforfait vervangen door een arbeidskorting en is de aftrek voor beroepskosten vervallen. In verband daarmee past de zeedagenaftrek in feite niet meer in het systeem van de Wet IB 2001. Verhoging van de zeedagenaftrek ligt derhalve niet in de rede¹.

6.2 Vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen (afdrachtvermindering zeevaart)

6.2.1 Effectiviteit afdrachtvermindering zeevaart Analyse

Het systeem van de afdrachtverminderingen is aldus dat per loontijdvak wordt vastgesteld of een afdrachtvermindering van toepassing is en zo ja, wat het bedrag van de afdrachtvermindering is. Vervolgens wordt de afdrachtvermindering per aangiftetijdvak, in de praktijk een kwartaal of op verzoek dan wel opdracht van de belastinginspecteur per maand, toegepast door de over dit tijdvak verschuldigde en af te dragen loonheffing te verminderen met het totaal van de over dit tijdvak berekende afdrachtverminderingen. De af te dragen loonheffing kan hierbij niet verder worden verminderd dan tot nihil, met andere woorden: toepassing van de afdrachtvermindering mag niet leiden tot een negatieve afdracht. Deze begrenzing tot de per aangiftetijdvak verschuldigde loonheffing is een bewuste keuze geweest bij de totstandkoming van de Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen en is expliciet in de wet opgenomen². Deze systematiek betekent dat wijzigingen (verhogingen of verlagingen) in het loonbelastingtarief invloed hebben op de ruimte die een inhoudingsplichtige heeft om de afdrachtverminderingen toe te passen.

Probleemstelling

Er blijken reders te zijn die het totaal van de berekende afdracht-

¹ Verkenningen: bouwstenen voor toekomstig beleid: Belastingen en Premies, bijlagen, Rapport aangeboden aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal door de Minister-President, Den Haag, augustus 2001, pp. 150–151.

² Alleen voor de afdrachtvermindering speuren ontwikkelingswerk geldt op historische gronden van de aanvang van de regeling af als begrenzing de per kalenderjaar verschuldigde loonheffing.

verminderingen niet te gelde kunnen maken omdat de verschuldigde loonheffing hiervoor ontoereikend is. Dit probleem is vergroot door de verlaging van de loonheffing als gevolg van de belastingherziening van 2001. Hierdoor werd de verrekeningsmogelijkheid verkleind.

Oplossing

De ruimte voor de afdrachtvermindering zou vergroot kunnen worden door deze ook ten laste te laten komen van de verschuldigde premies werknemersverzekeringen.

Dit behelst een ingrijpende wijziging in het huidige systeem van de afdrachtvermindering zeevaart. Gelet op de samenhang met de overige afdrachtverminderingen is een ingrijpende wijziging van de systematiek alleen ten aanzien van de afdrachtvermindering zeevaart niet wenselijk. Wijziging van de systematiek voor alle afdrachtverminderingen stuit echter op de daaraan verbonden forse effecten voor de schatkist en de sociale fondsen.

6.2.2 Kwalificerende zeevarenden

De afdrachtvermindering zeevaart kent twee percentages – respectievelijk 40% en 10% – voor de berekening van de hoogte van de afdrachtvermindering. Of een zeevarende onder het hoge of het lage tarief valt hangt onder andere af van de wijze waarop hij in Nederland in de loonbelasting en premieheffing wordt betrokken. Samenhangend met de invoering van de Wet IB 2001 zijn er wijzigingen aangebracht in de artikelen die van invloed zijn op de kwalificatie voor het hoge of lage tarief.

Zeevarenden die voor het 10% tarief in aanmerking komen

Analyse

Indien een zeevarende niet in Nederland onderworpen is aan de loonbelasting maar wel premieplichtig is voor de Nederlandse volksverzekeringen, komt de reder die deze zeevarenden in dienst heeft in aanmerking voor de 10% afdrachtvermindering.

Probleemstelling

Vanaf 1 januari 2001 ontstond onduidelijkheid over de toepassing van deze 10% afdrachtvermindering, aangezien voor deze groep nu ook vaak loonbelasting moet worden ingehouden. Naar de letter van de wet zouden de betrokken reders voor deze groep niet meer voor de 10% afdracht in aanmerking komen, maar ook niet voor de 40% afdrachtvermindering. Uiteraard was deze onduidelijkheid ongewenst.

Oplossing

De onduidelijkheid is inmiddels opgelost. De situatie is via het Belastingplan 2002- I, Arbeidsmarkt en inkomensbeleid, met terugwerkende kracht tot 1-1-2001 hersteld.

Zeevarenden die voor het 40% tarief in aanmerking komen

Analyse

Sinds 1 januari 2001 geldt als eis voor kwalificatie voor het hoge tarief dat de zeevarende in Nederland dient te wonen. De achtergrond van deze eis is dat door de invoering van de Wet IB 2001 er meer zeevarenden in

aanmerking zouden komen voor de afdrachtvermindering zeevaart dan tot 1 januari 2001, een verruiming die beleidsmatig niet gewenst is.

Probleemstelling

De beperking van het hoge percentage tot zeevarenden die in Nederland wonen heeft ongewenste effecten voor zeevarenden met de Nederlandse of een buitenlandse nationaliteit die wonen in een land, waarmee geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting is afgesloten of, dat bij verdrag het heffingsrecht aan Nederland toekent. Deze zeevarenden zijn over het algemeen premieplichtig voor de volksverzekeringen. Vóór de wijziging van het belastingstelsel per 1 januari 2001 waren zij veelal in Nederland belastingplichtig, hield de werkgever loonbelasting in en kon het hoge tarief worden toegepast. Ná 1 januari 2001 is er in hun belasting-situatie niets veranderd, maar is slechts het lage tarief van toepassing, omdat de extra eis van het wonen in Nederland wordt gesteld. Overigens wordt in de meeste door Nederland afgesloten belastingverdragen heffingsrecht aan de woonstaat toegekend.

Oplossing

Bezien zal worden hoe groot de omvang van deze groep zeevarenden is en of het gewenst (gezien de doelstelling van de regeling) en mogelijk is de effecten van de wetwijziging per 1-1-2001 te mitigeren.

6.2.3 Toepassing afdrachtvermindering zeevaart indien de zeevarende niet feitelijk werkzaam is aan boord

Analyse

Anders dan bij de overige afdrachtverminderingen is de faciliteit niet van toepassing met betrekking tot werknemers maar met betrekking tot zeevarenden. Een zeevarende is: degene die als kapitein, scheepsofficier of scheepsgezel werkzaam is op een zeeschip dat in Nederland is geregistreerd en de Nederlandse vlag voert. Voor toepassing van de faciliteit moet op het inhoudingstijdstip beoordeeld worden of sprake is van een zeevarende. Uit de regelgeving en de jurisprudentie blijkt dat voor deze beoordeling van belang is dat op het inhoudingstijdstip ook feitelijk werkzaamheden als zeevarende worden verricht.

Een zeevarende kan om een aantal redenen niet feitelijk werkzaam zijn aan boord van het schip tijdens het inhoudingstijdstip:

- de zeevarende heeft verlof, opgebouwd tijdens de actieve tijd aan boord;
- de zeevarende heeft «gedwongen» verlof, omdat er nog geen schip beschikbaar is dan wel zijn schip bijvoorbeeld nog de haven moet binnenlopen;
- de zeevarende heeft verlof krachtens wettelijke bepalingen, zoals bij geboortes en sterfgevallen;
- de zeevarende is ziek;
- de zeevarende heeft verplicht studieverlof op grond van de cao;
- de zeevarende is disciplinair geschorst;
- het schip ligt in drydocking (groot onderhoud aan een schip dat daartoe in het dok ligt).

In het geval van verlof is er een werkbare en voor iedereen acceptabele oplossing gevonden, zodat onder voorwaarden de afdrachtvermindering zeevaart kan worden toegepast tijdens de verlofperiodes van de zeevarenden. Alleen voor de eerst genoemde vorm van verlof kan de afdrachtvermindering zeevaart toegepast worden.

Dit ligt anders bij ziekte en bij drydocking.

Ziekte

Analyse

Met betrekking tot langdurig zieke zeevarenden is de vraag of de betrokken werknemer op het inhoudingstijdstip nog kan worden aangemerkt als zeevarende.

In de praktijk merkt de Belastingdienst, op grond van het besluit van 10 maart 2000, nr. DB 2000/252M, V-N 2000/15.21, een werknemer die langer dan 3 maanden ziek is niet langer aan als zeevarende.

Op 18 december 2002 heeft het Gerechtshof 's-Gravenhage echter beslist, dat met betrekking tot de langdurig zieke zeevarende aangesloten mag worden bij de duur van de loondoorbetalingsverplichting van de werkgever bij ziekte van de werknemer, op grond van de per 1 januari 1996 in werking getreden Wet uitbreiding loondoorbetalingsplicht bij ziekte. Deze plicht bestaat gedurende 52 weken. Gedurende die periode komen de loonkosten van de zieke werknemer voor rekening van de werkgever.

Oplossing

Gezien het feit, dat de duur van de onderbreking niet in de invloedssfeer van de werkgever ligt, kan de Staatssecretaris van Financiën zich vinden in de door het hof gegeven motivering en diens beslissing.

De afwezigheid wegens ziekte zal de status van zeevarende niet langer aantasten zolang er voor de werkgever de verplichting tot loondoorbetaling bestaat. Dit standpunt is op 20 maart 2003 als onderschrift bij voornoemde uitspraak gepubliceerd¹.

Drydocking

Analyse

Tijdens drydocking wordt de bemanning van het betrokken schip door de Belastingdienst niet als zeevend aangemerkt. Echter, naar maatschappelijke opvattingen maakt drydocking onlosmakelijk deel uit van de normale exploitatie van het zeeschip. Bovendien is er van de kant van de reder normaliter toezicht op de uitgevoerde werkzaamheden door de werf. Hiervoor worden ook zeevarenden met specifieke technische kennis ingezet.

Voor de inzet van de overige zeevarenden valt geen algemene lijn vast te stellen. Sommige rederijen geven deze zeevarenden verlof of ze hebben dienst aan boord van een ander schip van de reder. In beide gevallen kunnen ze blijven kwalificeren voor de afdrachtvermindering zeevaart. Het kan ook voorkomen dat de zeevarenden aan boord blijven van het schip dat in dok ligt.

Oplossing

Het kabinet heeft besloten ook tijdens de dockperiode de afdrachtvermindering toe te passen voor die zeevarenden die gedurende de dockingperiode op de monsterrol van het schip staan vermeld. De maximale periode van drydocking gedurende welke de faciliteit toegepast kan worden, zal worden bepaald op één maand. Op korte termijn zal derhalve in een besluit worden geregeld, dat een schip in drydock als «in de vaart zijnde» zal worden beschouwd.

¹ Infobulletin 2003/254.

6.3 Tonnageregeling

6.3.1 Kwalificerende schepen

Analyse

Uit de internationale vergelijking van de tonnageregeling komt naar voren dat er verschillen bestaan tussen de landen met betrekking tot de types schepen die kwalificeren voor de tonnageregeling. Vooral het Verenigd Koninkrijk laat een aantal types schepen toe tot de tonnageregeling (goed-gekeurd door de Europese Commissie) welke niet onder de werking van de Nederlandse tonnageregeling kunnen vallen. In de Nederlandse regeling ligt de nadruk op de (internationale) vervoersfunctie. Alleen voor sleepboten is een uitzondering gemaakt. Schepen die op zee ingezet worden voor het uitvoeren van bepaalde werkzaamheden waarbij de vervoersfunctie ondergeschikt is aan andere werkzaamheden, vallen daarvoor niet onder de tonnageregeling. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om kabelleggers en onderzoekschepen. Zoals in hoofdstuk 4 is beschreven, is aan deze categorieën van schepen tijdens de parlementaire totstandkoming van de tonnageregeling geen aandacht besteed.

Inmiddels behoren de genoemde typen schepen wel tot de vloot die door Nederlandse reders worden geëxploiteerd. De schepen opereren in een internationale markt waar een aantrekkelijk fiscaal klimaat een belangrijke overweging is voor de keuze van de vlag en het land van beheer. Het beheer van deze schepen geschiedt daardoor veelal vanuit het buitenland en de schepen varen onder een buitenlandse vlag

Oplossing

Uitgangspunten bij de afweging om de tonnageregeling van toepassing te laten zijn op een bepaald type schip, gebaseerd op het maritieme EU-steunkader, zijn:

- er moet sprake zijn van een internationale markt en concurrentie waarop de beherende reder van de zeegaande schepen actief is;
- concurrerende landen (buiten de EU) bieden een lage tot zeer lage winstbelasting aan;
- het beheer van de schepen geschiedt niet in Nederland dan wel zal verdwijnen uit Nederland (en uit de EU) indien geen concurrerend fiscaal klimaat wordt geboden;
- uiteraard dient er sprake te zijn van vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer, het vervoer van zaken of personen ten behoeve van de exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen op zee dan wel vervoer in verband met andere diensten die noodzakelijkerwijze op zee moeten worden verricht;
- de lading mag niet zelf worden gegenereerd. In dat geval zou er immers sprake zijn van hetzij een industriële activiteit (waterbouw) hetzij een activiteit in het kader van de voedselvoorziening (visserij).

Met het uitbreiden van de tonnageregeling tot schepen die ingezet worden voor vervoer in verband met andere diensten die noodzakelijkerwijze op zee moeten worden verricht, zoals kabelleggers en onderzoekschepen, zou een drempel worden weggenomen om het beheer van de schepen vanuit Nederland te gaan verrichten en om de schepen onder Nederlandse vlag te brengen. Aan dit beheer kan hoogwaardige werkgelegenheid verbonden zijn met bijvoorbeeld een duidelijke spin-off naar maritieme toeleveranciers. Het betreft enige tientallen schepen, die nu veelal onder Noorse of Panamese vlag varen. Ook de vooruitzichten zijn goed; de behoefte aan de dienstverlening door kabelleggers is bijvoorbeeld duidelijk groeiende.

Voor toepassing van de tonnage-regeling voor deze schepen is wetswijziging noodzakelijk. Daarin zou een uitbreiding moeten worden gegeven aan de omschrijving van kwalificerende schepen door aansluiting te zoeken bij tonnageregelingen in andere Europese landen. Niet uit het oog mag worden verloren dat de uitbreiding van de kwalificerende schepen met schepen die naast hun transportfunctie tevens bepaalde werkzaamheden op zee verrichten het onderscheid tussen wel en niet kwalificerende schepen moeilijker maakt. Een dergelijke uitbreiding maakt het noodzakelijk dat expliciet wordt aangegeven welke typen schepen kwalificeren en welke typen schepen worden uitgesloten zoals baggerschepen en visserij-schepen. Ook in de Engelse wetgeving zijn deze categorieën expliciet uitgesloten. Uitsluiting is nodig om te voorkomen dat baggerschepen, die thans doelbewust niet voor de tonnageregeling in aanmerking komen, maar wel werkzaamheden in internationale wateren uitvoeren onder de tonnageregeling komen te vallen. De marktpositie en de internationale concurrentiepositie zijn ook niet zodanig dat er redenen zijn om de regeling op dit soort schepen van toepassing te doen zijn. Een mogelijke uitbreiding van de regeling vereist verder dat duidelijk wordt aangegeven welke activiteiten van deze schepen, inclusief de samenhangende walactiviteiten, onder de tonnageregeling vallen en welke niet. Ook hiervoor kan aansluiting worden gezocht bij tonnageregelingen in andere Europese landen. Eventuele wetswijziging dient ter goedkeuring te worden voorgelegd aan de Europese Commissie.

Verruiming van de criteria voor de tonnageregeling kan ook gevolgen hebben voor schepen die momenteel in Nederland worden beheerd. Dit brengt budgettaire gevolgen met zich mee. Gezien de politieke en economische situatie van dit moment moet het huidige kabinet een beslissing dienaangaande aan zijn opvolger overlaten. Een dergelijke beslissing moet worden ingepast in de besluitvorming voor de begroting en het belastingplan 2004.

6.3.2 Schepen in commercieel beheer of in tijd- of reischarter

Analyse

Schepen van een ander waarvoor een Nederlandse reder hoofdzakelijk het commercieel beheer verricht dan wel in tijdof reischarter houdt, kunnen kwalificeren voor de tonnageregeling. Voorwaarde is wel dat het tonnage van deze schepen niet meer bedraagt dan driemaal het tonnage van de schepen die de betrokken Nederlandse reder in (mede-)eigendom heeft en/of in rompbevrachting houdt.

Deze 3 : 1 verhouding wordt jaarlijks beoordeeld. Indien de 3 : 1 verhouding wordt overschreden dan vallen alle schepen die in commercieel beheer of tijd- en reischarter worden gehouden niet meer onder de tonnageregeling. Overigens blijft voor schepen in eigendom en of rompbevrachting de tonnageregeling bij overschrijding van de 3 : 1 verhouding wél van toepassing. Uit de internationale vergelijking blijkt dat het Verenigd Koninkrijk en Duitsland een soortgelijke bepaling kennen, die evenwel in de praktijk soepeler wordt toegepast. Zo wordt de 3 : 1 verhouding in het Verenigd Koninkrijk beoordeeld over een periode van 2 jaar. Pas daarna vervalt de tonnageregeling.

Zowel grote als kleinere Nederlandse reders blijken in sterkere mate dan voorheen schepen in charter te nemen in plaats van in eigendom. De huidige financiële situatie op bepaalde vrachtmarkten, zoals de containervaart, als ook krappere wordende rendementen leiden noodgedwongen tot een groter beroep op charterschepen. In de praktijk wordt de grens 3 : 1 thans echter (nog) niet bereikt. Veelal worden schepen die de verhouding 3 : 1 zouden overschrijden in charter genomen door buitenlandse onder-

delen van de reder, dan wel wordt er afgezien van het in charter nemen omdat de negatieve consequenties fiscaal te groot kunnen zijn. Hierdoor worden de beheersactiviteiten ten aanzien van die schepen niet in Nederland uitgevoerd, zodat Nederland economische activiteit misloopt. Hierbij kan wel worden aangetekend dat op grond van de bestaande bepaling, dat schepen waarin voor tenminste 5% als mede-eigenaar wordt deelgenomen, voor hun volledige tonnage in de berekening van de 3 : 1 verhouding worden meegenomen. Door een beperkte capaciteitsuitbreiding van de «eigen» schepen middels de mede-eigendom in een schip is het dankzij dit hefboomeffect mogelijk een aanzienlijke toename in de ruimte voor «commercieel» beheerde schepen te verkrijgen.

Oplossing

Het kabinet heeft besloten de 3 : 1 verhouding per 2 jaar te bekijken. Daartoe zal de wetgeving worden aangepast.