



## Inkomstenbelasting. Vennootschapsbelasting. Winst uit zeescheepvaart. Afschrijving op zeeschepen. Samenwerkingsverbanden in zeescheepvaartondernemingen en forfaitaire winstvaststelling.

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate dienst Vaktechniek

Besluit van 22 oktober 2024, nr. 2024-19987, Staatscourant stcrt-2024-35278

De Minister van Financiën heeft het volgende besloten.

*Dit besluit is een actualisering van het besluit van 19 februari 2021, nr. 2021-9301 (Stcrt. 2021, 11267) over winst uit zeescheepvaart en samenwerkingsverbanden in de zeescheepvaart. Toegevoegd zijn de volgende standpunten.*

- *Het tonnageregime vereist niet dat een zeebrief is verleend (onderdeel 4.1.2).*
- *De wet definieert voor het tonnageregime het begrip zee als alle wateren die zich bevinden voorbij de laagwaterlijn. Deze aansluiting bij de laagwaterlijn geldt ook als de United Nations Convention on the Law of the Sea, bij wijze van uitzondering, wateren voorbij de laagwaterlijn aanmerkt als binnenwater (onderdeel 4.1.3).*
- *Een internationaal vervoerstraject dat slechts beperkt over zee voert, bijvoorbeeld tussen buurlanden, geldt voor het gehele vaartraject als vervoer in het internationale verkeer over zee, als bedoeld in artikel 3.22, vierde lid, onderdeel a, onder 1, Wet IB 2001 (onderdeel 4.1.4).*

*Het tonnageregime is ook van toepassing op het vervoer van personen en zaken ten behoeve van windmolenparken op zee (4.1.5).*

*Verder is in het onderdeel over de zogenoemde winstsplitsing op basis van asset-split en crew-split verduidelijkt dat deze ook plaatsvindt bij schepen voor exploratie van de zeebodem (onderdeel 4.7).*

*Tot slot zijn aan het onderdeel over de fiscale eenheid twee punten toegevoegd om in de praktijk bestaande onduidelijkheid op te lossen. Vermeld wordt dat voor voeging van een dochtermaatschappij met ingang van oprichtingsdatum de dochtermaatschappij geen separate tonnageregimebeschikking hoeft te worden verleend (4.11.3). Ook wordt duidelijk gemaakt dat bij ontvoeging uit een fiscale eenheid met een tonnageregimebeschikking de ontvoegde maatschappij geen afzonderlijke tonnageregimebeschikking hoeft te worden verleend voor de doorwerking van het tonnageregime (4.11.4).*

### 1. Inleiding

Dit besluit bevat mijn beleid voor de zeescheepvaart wat betreft de vennootschapsbelasting en inkomstenbelasting.

Onderdeel 2 behandelt toepassing van de normale winstbepalingsregels bij zeescheepvaart en met name de afschrijving.

Onderdeel 3 bevat het beleid voor samenwerkingsverbanden in de zeescheepvaart en regelt ook centrale behandeling van deze verbanden binnen de Belastingdienst.

Onderdeel 4 bevat mijn beleid voor het zogenoemde tonnageregime: het op verzoek en onder voorwaarden toepasbare bijzondere winstregime voor de zeescheepvaart.

#### 1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

*zeeschip*: een schip als bedoeld in artikel 3.22, vierde lid, onderdelen a en b, Wet IB 2001

*nieuw zeeschip*: een zeeschip dat door de koper voor het eerst in gebruik wordt genomen

*Vamil*: willekeurige afschrijving milieu-bedrijfsmiddelen, als bedoeld in artikel 3.31 Wet IB 2001

*zor*: zeescheepvaart onbelaste reserve (artikel 3.23, derde lid, Wet IB 2001)

*tonnageregeling*: forfaitaire vaststelling van de winst uit zeescheepvaart aan de hand van netto-tonnage

*winst uit zeescheepvaart*: winst als bedoeld in artikel 3.22, vierde lid, Wet IB 2001

*richtsnoeren*: Mededeling C(2004) 43 van de Commissie – Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer (Publicatieblad van de Europese Unie van 17 januari 2004, 2004/C 13/03)

*Rfwz*: Regeling forfaitaire winstvaststelling zeescheepvaart 2001



## 2. Winst uit zeescheepvaart; toepassing normale wettelijke regels voor de winstbepaling

Als niet geopteerd is voor de tonnageregeling, wordt de winst uit zeescheepvaart berekend volgens de normale regels voor de fiscale winstberekening. Door het kapitaalintensieve karakter van de zeescheepvaart is de afschrijving op zeeschepen een belangrijke factor bij de vaststelling van de jaarwinst. Bij het bepalen van de afschrijving zal de Belastingdienst – binnen de grenzen der redelijkheid – een soepel standpunt innemen. In bepaalde gevallen mag op zeeschepen degressief (zie 2.2) of willekeurig (zie 2.3) worden afgeschreven.

### 2.1 Afschrijving op zeeschepen algemeen

Voor het bepalen van de afschrijving wordt een zeeschip met al zijn toebehoren als één bedrijfsmiddel aangemerkt. Anders dan bij vissersschepen en binnenvaartschepen waarbij de motor door de afwijkende levensduur een zelfstandig onderdeel van een bedrijfsmiddel kan vormen, vormt bij zeeschepen de voortstuwing fiscaal één geheel met het casco. Dit betekent dat op het zeeschip als geheel wordt afgeschreven. Een uitzondering op deze regel geldt voor afschrijving op niet zelfstandige onderdelen waarop de Vamil van toepassing is (besluit van 7 december 2005, nr. CPP2005/1402M, onderdeel 1.2). Een voorbeeld is opgenomen in bijlage 2.

Een revolutionaire technologische ontwikkeling in het internationale maritieme vervoer of de invoering van nieuwe milieu- of veiligheidsvoorschriften (bijvoorbeeld invoering van dubbelwandige schepen) kan er toe leiden dat rekening moet worden gehouden met een kortere (economische) levensduur dan tot dusver gebruikelijk was. Dit geldt zowel voor lineaire als degressieve afschrijving.

### 2.2 Degressieve afschrijving

Op bedrijfsmiddelen kan degressief worden afgeschreven als aannemelijk is dat sprake is van in de tijd afnemende nutsprestaties (Hoge Raad, 31 augustus 1998, ECLI:NL:HR:1998:AA2358). De bewijslast hiervoor rust op belanghebbende.

#### 2.2.1 Goedkeuring degressieve afschrijving op nieuwe en jonge gebruikte zeeschepen

Het hierna beschreven systeem van degressieve afschrijving mag zonder nader onderzoek worden toegepast op nieuwe zeeschepen en op zeeschepen die zijn aangeschaft binnen een periode van 132 maanden (11 jaar) na de eerste ingebruikneming en die worden geëxploiteerd als bedoeld in artikel 3.22, vierde en vijfde lid, Wet IB 2001. Als voorwaarde hiervoor geldt dat bij de berekening van de afschrijving alle volgende uitgangspunten worden gehanteerd:

- er wordt een vast percentage van de boekwaarde afgeschreven dat als volgt wordt bepaald:  
 $(1-P/100)^n = R/A$   
P= afschrijvingspercentage  
n= levensduur  
R= residuwaarde  
A= fiscale aanschaffings- of voortbrengingskosten
- de afschrijving geschiedt op het zeeschip als geheel;
- bij een nieuw zeeschip geldt een residuwaarde van 15% van de aanschaffings- of voortbrengingskosten vóór afboeking subsidies en herinvesteringsreserve en een levensduur van 15 jaren. Tot de aanschaffings- of voortbrengingskosten behoren ook de kosten voor onzelfstandige onderdelen waarop de Vamil van toepassing is;
  - bij zeeschepen welke niet meer dan 132 maanden (11 jaar) na de eerste ingebruikname zijn aangeschaft, wordt uitgegaan van de veronderstelde residuwaarde en de levensduur zoals weergegeven in onderstaande tabel.

Groep	op het moment van aanschaf van het zeeschip door koper verstreken perioden van 12 maanden of delen daarvan sinds de eerste ingebruikneming	Levens duur in jaren	residuwaarde in % van de aanschaffings- of voortbrengingskosten
1	1 t/m 3	15	15
2	4 t/m 7	13	19
3	8 t/m 11	11	24

De volgens deze tabel bepaalde residuwaarde en levensduur zijn het uitgangspunt bij de vaststelling van het afschrijvingspercentage. Het afschrijvingspercentage wordt naar beneden afgerond op één cijfer achter de komma. Het afschrijvingspercentage wijzigt niet als een belastingplichtige het voornemen heeft een zeeschip gedurende een kortere periode dan de in de tabel aangegeven levensduur te exploiteren. De residuwaarde wordt dan verondersteld evenredig hoger te zijn.

In bijlage 1 bij dit besluit is een tabel opgenomen waarin voor verschillende levensduren het afschrij-



vingingspercentage is berekend. Een voorbeeld is opgenomen in bijlage 2.

### **2.3 Willekeurige afschrijving**

De mogelijkheid bestaat om op bepaalde zeeschepen willekeurig af te schrijven (artikel 10 van de Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001). Het gaat om zeeschepen die geëxploiteerd worden op een wijze als bedoeld in artikel 3.22, vierde en vijfde lid, Wet IB 2001.

### **2.4 Overige situaties**

Bij aanschaf van een zeeschip ouder dan 11 jaar of bij zeeschepen die op een andere wijze worden geëxploiteerd dan bedoeld in artikel 3.22 vierde en vijfde lid, Wet IB 2001, beoordeelt de Belastingdienst van geval tot geval het toegestane systeem van afschrijving, de resterende levensduur en de residuwaarde. Als degressieve afschrijving niet is toegestaan wordt lineair afgeschreven over de aanschafwaarde. Bij aanschaf binnen 132 maanden (11 jaar) na de eerste ingebruikneming kunnen dezelfde levensduur en residuwaarde worden gehanteerd als bij de degressieve afschrijving is toegestaan. De afschrijving is dan echter een vast bedrag per jaar.

### **2.5 Investeringsaftrek; ter beschikking stellen**

Het in tijd- of reischarter geven van een schip kan voor de toepassing van de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek niet worden aangemerkt als het ter beschikking stellen van dat schip in de zin van artikel 3.45, tweede lid, Wet IB 2001. Het in tijd- of reischarter geven verhindert dus niet het recht op kleinschaligheidsinvesteringsaftrek. In gelijke zin HR, 22 mei 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4595 inzake de verwante regeling van 61a, vijfde lid, aanhef en letter i, Wet IB 1964 (tekst 1983).

## **3. Samenwerkingsverbanden in zeescheepvaartondernemingen**

### **3.1 Eén of meer ondernemingen**

De exploitatie van een zeeschip geschiedt veelvuldig door een samenwerkingsverband. Als een natuurlijke persoon in meer samenwerkingsverbanden participeert, is de vraag of sprake is van één of meer ondernemingen. Bij de beantwoording hiervan neem ik de overige activiteiten van de participant tot uitgangspunt. Daarbij kunnen zich in beginsel twee situaties voordoen.

#### *Eerste situatie: één onderneming*

De eerste situatie betreft het geval waarin de overige activiteiten van de participant in belangrijke mate verband houden met zeescheepvaart en het houden van de participaties in het verlengde ligt van deze overige activiteiten waardoor sprake is van een onderlinge verbondenheid. Het houden van die participaties moet dan worden aangemerkt als het drijven van één onderneming. Een voorbeeld is een cargadoor die participeert in commanditaire vennootschappen waarvan hij de schepen bevracht.

#### *Tweede situatie: een keuzemogelijkheid*

De tweede situatie betreft het geval waarin de overige activiteiten van de participant niet in belangrijke mate verband houden met zeescheepvaart of een daarmee nauw verbonden economische activiteit. Bijvoorbeeld een belegger die als commanditair vennoot in meer zeescheepvaart-cv's participeert waarbij deze zeescheepvaart-cv's onderling geen relatie hebben. In dat geval kan elke participatie een afzonderlijke onderneming zijn. Participaties worden echter tot één onderneming gerekend indien een participant:

- meer dan één participatie in eenzelfde samenwerkingsverband houdt;
- participaties in verschillende samenwerkingsverbanden houdt en deze in belangrijke mate met elkaar zijn verweven;
- participaties in verschillende samenwerkingsverbanden houdt waarvan de resultaten in één pool zijn ingebracht, tenzij deze pool beperkt blijft tot het samenbrengen van vrachtkomsten of off-hire risico.

Als belastingplichtige ervoor kiest zijn participaties aan te merken als even zoveel ondernemingen, is deze keuze onherroepelijk. Een dergelijke keuze wordt kenbaar gemaakt uiterlijk bij de aangifte over het jaar waarin een participatie is verkregen.

De feitelijke omstandigheden zijn bepalend en niet het aantal participaties (Hof Amsterdam, 17 maart 2005, ECLI:NL:GHAMS:2005:AT4673). Dit betekent dat niet langer als uitgangspunt geldt dat in beginsel het houden van meer dan drie participaties moet worden aangemerkt als één onderneming. Dat uitgangspunt was aanvankelijk opgenomen in het reeds ingetrokken besluit CPP2005/3262.



### 3.2 Centrale uitvoering

Ter bevordering van de eenheid van rechtstoepassing en de snelheid van afhandeling zijn Belastingdienst/ Midden- en kleinbedrijf (kantoor Groningen) en Belastingdienst/Grote ondernemingen (kantoor Rotterdam) aangewezen als kantoor voor het maken van landelijk bindende afspraken over de fiscale gevolgen van de participatie in een samenwerkingsverband voor de exploitatie van één of meer zeeschepen. Dit geldt ook als in een vennootschap een of meer zeeschepen worden geëxploiteerd waarbij de participatie geschiedt door het houden van (certificaten van) aandelen.

Naast het geven van zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen van de deelname in het samenwerkingsverband stellen deze kantoren de belastbare winst uit zeescheepvaart vast, het deel van de winst dat toekomt aan de beherende participanten als zodanig, evenals de jaarlijkse vaststelling van de waarde van de participaties in het samenwerkingsverband. De aanwijzing als 'contactinspecteur' heeft uitsluitend betrekking op de beoordeling van de fiscale gevolgen van deelname in het samenwerkingsverband. De aanwijzing houdt niet in dat de behandeling van aangiften en alle overige fiscale aangelegenheden van participanten in een dergelijk samenwerkingsverband door deze kantoren wordt overgenomen.

### 4. Winst uit zeescheepvaart: forfaitaire winstvaststelling

Met ingang van 1 januari 1996 bestaat de tonnageregeling. Op verzoek van de belastingplichtige wordt de winst uit zeescheepvaart bepaald aan de hand van de tonnage (artikel 3.22, eerste lid, Wet IB 2001) en zijn kort gezegd de normaal geldende winstbepalingsregels niet van toepassing, zoals bijvoorbeeld de aftrekbepalingen van de gemengde kosten, de herinvesteringsreserve en de stakingsfaciliteiten. Naast de wettelijke bepalingen is van belang de Rfwz. De regeling bevat bepalingen over de indiening van het verzoek, de overgang van en naar het tonnageregime, de fiscale eenheid en de geruisloze doorschuiving.

#### 4.1 Toepassing op verzoek

De tonnageregeling wordt op verzoek toegepast. Het verzoek moet worden gedaan in het eerste jaar waarin de belastingplichtige winst uit zeescheepvaart geniet, dan wel in het tiende jaar of een veelvoud daarvan nadien.

Het verzoek heeft betrekking op alle kwalificerende zeeschepen die de belastingplichtige in de onderneming exploiteert. Welke gegevens een verzoek bevat is opgenomen in artikel 2 Rfwz. Met die gegevens kan ook de zor worden vastgesteld.

##### 4.1.1 Aanvangsjaar tonnageregime; opstartfase onderneming

Als de bedoeling bestaat een zeescheepvaartonderneming te gaan drijven met een door derden gebouwd schip geniet belastingplichtige winst uit zeescheepvaart vanaf de eerste kosten gemaakt ter uitvoering van die bedoeling, bijvoorbeeld de kosten van overleg en advies over de bestelling van het schip. Zoals boven toegelicht moet dan een verzoek om toepassing van het tonnageregime gedaan worden in het jaar waarin de eerste voorbereidende handeling wordt verricht en geldt het regime, bij toekenning, met ingang van dat jaar van die eerste voorbereidende handeling.<sup>1</sup>

Deze behandeling van een dergelijke opstartfase stoelt met name ook op de bedoeling van de wetgever om belastingplichtige niet de onevenwichtige mogelijkheid te geven om eerst met betrekking tot een (naar verwachting) verliesgevende periode te kiezen voor het normale winstregime en vervolgens bij aanvang van de (naar verwachting) winstgevende periode over te stappen naar het tonnageregime<sup>2</sup>.

In de uitzonderlijke situatie dat een opstartfase niet leidt tot het daadwerkelijk in de vaart nemen van een schip, keur ik goed dat een in de voorbereidende fase gemaakte keuze voor het tonnageregime mag worden herzien, ook als de aanslag over het desbetreffende jaar al onherroepelijk vaststaat.

Minder duidelijk is de behandeling van de opstartfase als het te exploiteren schip zelf wordt gebouwd of verbouwd. De werkzaamheden en uitgaven in de opstartfase zijn dan niet naar hun aard enkel en alleen ten behoeve van de beoogde scheepsexploitatie, maar geheel of gedeeltelijk verbonden met scheepsbouw en dus met een andere economische activiteit dan scheepsexploitatie.

<sup>1</sup> Gelijk standpunt is door mij verwoord voor Hoge Raad, 16-12-2016, ECLI:NL:HR:2016:2859. In zijn arrest heeft de Hoge Raad dit punt onbeslist gelaten.

<sup>2</sup> Kamerstukken II, 1995/96, 24 482, nr. 5 p. 1



Om discussie te voorkomen over bijvoorbeeld de vraag of bepaalde werkzaamheden toch meer samenhangen met de beoogde exploitatie dan met de scheepsbouw en daarmee de scheepvaartonderneming toch al zou zijn opgestart, keur ik voor zover nodig goed dat ook in deze situaties van eigen (ver)bouw van het te exploiteren schip het verzoek gedaan mag worden in het jaar van de eerste ondernemingshandeling en, bij toekenning, het regime aanvang neemt in dat jaar van de eerste ondernemingshandeling.

#### 4.1.2 Zeebrief geen vereiste

Artikel 3.22 Wet IB 2001 vereist voor toepassing van het tonnage regime onder andere dat sprake is van een schip bestemd voor de werkzaamheden op zee die in artikel 3.22 Wet IB 2001 worden genoemd. Dit wettelijke vereiste van bestemd zijn voor bepaalde werkzaamheden op zee brengt niet mee dat aan het schip een zogenoemde zeebrief moet zijn verleend. Noch de wetgeschiedenis, noch de bedoeling van de tonnageregime biedt steun voor het in afwijking van de wettekst vereisen dat alleen schepen met een zeebrief in aanmerking komen voor het tonnageregime.<sup>3</sup>

#### 4.1.3 Het begrip zee in artikel 3.22 Wet IB 2001 en de UNCLOS

Het tonnageregime vereist onder andere dat de werkzaamheden plaatsvinden op zee. Krachtens artikel 3.22, twaalfde lid, Wet IB 2001 wordt onder zee verstaan alle wateren die zich bevinden voorbij de laagwaterlijn van de kust. De wetgever wilde met deze definitie aansluiten bij de terminologie van de United Nations Convention on the Law of the Sea (UNCLOS).<sup>4</sup> In de UNCLOS wordt de grens van de zee echter niet altijd bepaald door de laagwaterlijn. Zo kan volgens de UNCLOS een kuststaat een water voorbij de laagwaterlijn onder omstandigheden toch aanmerken als binnenwater.<sup>5</sup> De vraag wordt wel gesteld of de UNCLOS uitzonderingen met betrekking tot het begrip zee ook gelden voor het tonnageregime. Mijn antwoord hierop is dat dit niet zo is. Het enkele feit dat de wetgever met zijn keuze voor de laagwaterlijn als de beslissende begrenzing wilde aansluiten bij de terminologie van de UNCLOS, biedt onvoldoende grond om dit eenduidige wettelijke criterium los te laten als in de UNCLOS bij wijze van uitzondering de laagwaterlijn niet de beslissende begrenzing van de zee is.<sup>6</sup> Wateren voorbij de laagwaterlijn gelden voor het tonnageregime dus ook als zee als die wateren voor de UNCLOS gelden als binnenwateren.

#### 4.1.4 Vervoertraject slechts beperkt over zee

Bij internationaal scheepsvervoer doet het zich voor dat slechts een beperkt gedeelte van het traject over zee voert en het grootste deel van het traject over binnenwater gaat. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen bij vervoer tussen havens van buurlanden. Ook een dergelijk vervoertraject geldt voor het gehele vaartraject als vervoer in het internationale verkeer over zee als bedoeld in artikel 3.22, vierde lid, onderdeel a, onder 1, Wet IB 2001.<sup>7</sup>

Dit kan met name worden afgeleid uit de parlementaire geschiedenis van de totstandkoming van deze bepaling. Bij die totstandkoming is namelijk het volgende opgemerkt over het begrip 'vervoer (...) over zee':

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

*'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.'*

De wetgever heeft het binnenwatertraject tussen de laadhaven en de zee en het binnenwatertraject tussen de zee en de loshaven bij de totstandkoming dus uitdrukkelijk aangeduid als zeevervoer.

Een vergelijkbare benadering als in genoemde wetsgeschiedenis is met ingang van (kortweg) 2005 uitdrukkelijk in de wet vastgelegd voor bepaalde zogenoemde maritieme waterwegen van de EU,

<sup>3</sup> Dit standpunt is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:011:2023:2, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl

<sup>4</sup> Kamerstukken II, 2007/08, 31 206, nr. 3, p. 29

<sup>5</sup> Artikel 10, lid 4, UNCLOS

<sup>6</sup> Dit standpunt is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:011:2023:6, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl

<sup>7</sup> Dit standpunt is tot stand gekomen naar aanleiding van het kennisgroepstandpunt KG:011:2023:3, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl





namelijk in artikel 3.22, twaalfde lid, tweede volzin, Wet IB 2001, luidend:

*'(..) Indien een transport over zee plaatsvindt met inbegrip van transport door een waterweg van maritieme aard in de zin van de Verordening (EG) nr. 13/2004 van de Commissie van 8 december 2003 tot vaststelling van de lijst van waterwegen van maritieme aard, bedoeld in artikel 3, onder d), van Verordening (EEG) nr. 1108/70 van de Raad (PbEU 2004, L 3), wordt het transport voor het gehele traject geacht transport over zee te zijn.'*

#### **4.1.5 Vervoer ten behoeve van windmolenparken op zee**

Het tonnageregime is ook van toepassing op het vervoer van personen en zaken ten behoeve van windmolenparken op zee (al dan niet in aanleg). Bij de totstandkoming van het tonnage regime is uitdrukkelijk vermeldt dat de regeling ook geldt voor het vervoer van personen of zaken over zee ten behoeve van de offshore-industrie. Windmolenparken op zee vallen onder de offshore-industrie.

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

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

#### **4.2 Beheer verricht in Nederland**

Het doel van de tonnageregeling is om zeescheepvaartactiviteiten vanuit Nederland te stimuleren. De exploitatie van het schip moet daarom zowel formeel als materieel vanuit Nederland plaatsvinden. Dit houdt in dat de inspecteur mede toetst of voldoende beheeractiviteiten in Nederland plaatsvinden. De beheeractiviteiten kunnen worden onderverdeeld in het strategische, commerciële beheer, het technisch-nautische beheer en het bemanningsbeheer. Elementen die een rol spelen zijn de aanwezigheid van kantoorruimte en personeel, activiteiten die worden verricht evenals de bevoegdheden en verantwoordelijkheden van de in Nederland werkzame personen. Scheepsmanagementbedrijven die zelf geen schip in (mede) eigendom of rompbefrachtiging houden, dienen zowel het volledige bemanning- en technische beheer over het schip te voeren om voor de tonnageregeling in aanmerking te komen. Daarbij dienen zij ook alle door de International Safety Management (ISM) Code opgelegde plichten en verantwoordelijkheden op zich te nemen.

#### **4.3 Jaarlijkse bedrijfstijd baggerwerkzaamheden op zee**

Op grond van artikel 3.22, vierde lid, sub b, onder 1, Wet IB 2001 wordt de winst behaald met de exploitatie van een schip bestemd voor baggerwerkzaamheden op zee waarvan de 'jaarlijkse bedrijfstijd grotendeels uit zeevervoer bestaat' onder de werking van het tonnageregime gebracht. Bij de beoordeling hoeveel bedrijfstijd uit zeevervoer bestaat maakt de Belastingdienst gebruik van de volgende praktische verdeelsleutel:

Totale tijd zeevervoer/ (Totale tijd zeevervoer + Totale tijd niet-zeevervoer) X 100% is het percentage kwalificerende bedrijfstijd. Waarbij de volgende invulling wordt gegeven aan wat voor deze verdeelsleutel geldt als zeevervoer en wat niet.

Als tijd besteed aan zeevervoer geldt:

- varen tussen haven en baggerplaats op zee (inclusief mobilisatie);
- varen tussen baggerplaats op zee en stort op zee;
- varen tussen baggerplaats op zee en stort (of lossen) in havens of op maritieme waterwegen;
- varen tussen twee of meer baggerplaatsen op zee;
- stilliggen op zee op het werk;
- lossen op zee;
- varen op zee indien er sprake is van een uitgaande vracht;
- bijstand verlenen op zee.

Als tijd niet besteed aan zeevervoer geldt:

- winning-/baggertijd op zee;
- winning-/baggertijd in de haven en maritieme waterwegen;
- varen tussen de haven en baggerplaats in de havens;
- varen tussen baggerplaats in havens en stort in havens of maritieme waterwegen;
- varen tussen 2 stortplaatsen in de haven;
- stilliggen in de haven op het werk;
- lossen in havens van materiaal afkomstig uit baggeren in havens;
- bijstand verlenen in havens.



Overige bedrijfstijd, zoals reparaties en oponthoud tijdens het werk, wordt volgens dezelfde verdeel-sleutel aangemerkt als wel, respectievelijk niet kwalificerende tijd en beïnvloedt dus zelf de verdeel-sleutel niet.

#### **4.4 Winst uit zeescheepvaart: direct met de exploitatie van een schip samenhangende werkzaamheden**

De tonnageregeling is beperkt tot winst uit zeescheepvaart. Dat wordt omschreven in artikel 3.22, vierde lid, Wet IB 2001. Naast de in dat artikel bedoelde feitelijke exploitatie van een schip (onderdeel a en b) betreft het mede de winst behaald met de werkzaamheden die daarmee direct samenhangen (onderdeel c). Het gaat dan om werkzaamheden voor de 'eigen' schepen. Worden deze werkzaamheden voor derden verricht dan is geen sprake van winst uit zeescheepvaart. Volgens de wetsgeschiedenis is bijvoorbeeld gedacht aan het door de reder in eigen beheer laden en lossen en het in eigen beheer verrichten van cargadoorswerkzaamheden ten behoeve van de door hem geëxploiteerde schepen.

Voor de bepaling van de winst uit andere activiteiten dan zeescheepvaart gelden de normale regels voor de fiscale winstberekening van Hoofdstuk 3, Afdeling 3.2 van de Wet IB 2001. Als een belastingplichtige zowel winst uit zeescheepvaart als normaal belaste winst geniet, hangen de niet rechtstreeks aan een van beide resultaten toerekenbare kosten, algemene kosten niet zijnde zogenoemde orgaan-kosten, samen met alle ondernemingsactiviteiten. Deze algemene kosten dienen naar rato van een passende bedrijfseconomische verdeelsleutel aan beide winstgenererende activiteiten te worden toegerekend (Hof Amsterdam 28 juni 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BX2340).

*Voorbeelden (niet limitatief)*

- a. Beleggen van gelden  
Het beleggen van gelden wordt niet aangemerkt als exploitatie van een schip noch als een werkzaamheid die direct met de exploitatie van een schip samenhangt (Hoge Raad, 11 november 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU6020).
- b. Verkoopwinst op (geëxploiteerde) schepen  
Alleen de boekwinst behaald op de door belastingplichtige in het kader van een scheepvaartonderneming daadwerkelijk geëxploiteerde schepen valt onder de tonnageregeling (beschikking van de Europese Commissie over de Deense notificatie van wijzigingen in de tonnageregeling, Pb EU, C48/16, punt 79). De tonnageregeling is niet van toepassing op de winst behaald met de handel in schepen ongeacht of een schip in afwachting van de verkoop tijdelijk wordt verhuurd.
- c. Scheepsbouwactiviteiten/bouwbegeleiding  
De richtsnoeren gelden niet voor steun aan de scheepsbouw. Vergoedingen die worden ontvangen voor werkzaamheden in het kader van de bouw van een schip vallen niet onder de tonnageregeling maar onder de normaal belaste winst. Dit geldt zowel voor werkzaamheden ten behoeve van eigen schepen als voor schepen van derden (Hoge Raad, 2 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AX7299).

#### **4.5 Bepaling van de winst aan de hand van tabel**

De in een kalenderjaar genoten winst uit zeescheepvaart per schip wordt vastgesteld aan de hand van de tabel van artikel 3.23, eerste lid, Wet IB 2001. De tabel geeft, uitgaande van het nettotonnage van het schip, het winstbedrag aan per dag per 1000 nettoton. De tabel moet worden toegepast op het nettotonnage van het schip zonder afronding.

*Voorbeeld 1:*

Nettonnage van het schip is 900 nettoton  
Winst uit zeescheepvaart per dag =  $900/1000 \times \text{€ } 9,08 = \text{€ } 8,17$

*Voorbeeld 2:*

Nettonnage van het schip is 16.500 nettoton  
Winst uit zeescheepvaart per dag =  
 $\text{€ } 9,08 + 9 \times \text{€ } 6,81 + 6,5 \times \text{€ } 4,54 = \text{€ } 99,88$

De winstbepaling aan de hand van de tonnage vindt plaats over alle dagen van de periode waarin een schip door de belastingplichtige wordt geëxploiteerd. Onderbrekingen als gevolg van onderhoud, reparatie of het vanwege ongunstige marktomstandigheden tijdelijk opleggen van een schip komen bij het bepalen van het aantal dagen niet in mindering.



#### **4.6 Tonnagegrondslag en slotcharter**

Onder een slotcharter (slot exchange agreement) wordt verstaan een overeenkomst waarbij een partij een deel van de capaciteit van een schip ter beschikking stelt aan een andere partij. Eén slot is gelijk aan de scheepsruimte die nodig is om een container te vervoeren. Voor de berekening van de met een slotcharter behaalde winst, wordt eerst de winst berekend die met het totale schip wordt behaald. Vervolgens wordt een evenredig deel daarvan aan de slotcharter toegerekend.

##### *Voorbeeld*

Er wordt gedurende een geheel jaar een slotcharter overeenkomst gesloten voor 500 slots. Totaal zijn er 4.000 slots op dat schip. Het nettotonnage van het schip bedraagt 20.000 ton. De winst op grond van de tabel bedraagt in dat jaar voor het gehele schip € 42.256. Aan die slots kan dan een winst worden toegerekend van  $500/4.000 \times € 42.256 = € 5.282$ .

#### **4.7 Winstplitsing niet vervoersactiviteiten bij o.a. kabelleggers**

De aan de hand van de tonnage vastgestelde winst wordt vermeerderd met kort gezegd de winst behaald met andere werkzaamheden dan voor de tonnageregeling kwalificerend vervoer, krachtens de slotzin van artikel 3.23, eerste lid, Wet IB 2001. Bij de schepen bestemd voor exploratie van de zeebodem, kabels dan wel pijpen leggen, of takel- en hefwerkzaamheden, zoals bedoeld in artikel 3.22, vierde lid, onderdeel a, onder 3, 4 en 5, Wet IB 2001, kan deze bij te tellen winst uit andere werkzaamheden (indirect) worden berekend door het aandeel van de vervoerswinst in de totale winst uit de exploitatie van het schip te stellen op het gemiddelde van de volgende percentages:

1. het aantal werknemers dat verantwoordelijk is voor de vervoersfunctie als percentage van het totale aantal werknemers aan boord van het schip;
2. de kosten van het kale schip als percentage van de totale kosten van het schip inclusief de bijzondere uitrusting.

Deze berekeningsmethode is door mij eerder vermeld in mijn brief aan de Europese Commissie van 5 april 2010, AV A/4009, in het kader van de toelating van hierboven bedoelde schepen tot het tonnageregime. De mogelijkheid deze berekeningsmethode te hanteren geldt ongeacht de uitkomst van de percentagemiddeling.

#### **4.8 Normaal belaste deel van de winst en investeringsaftrek**

Zoals hiervoor vermeld moet de volgens de tonnage bepaalde winst worden vermeerderd met de winst behaald met andere werkzaamheden dan voor het tonnageregime kwalificerend vervoer, krachtens de slotzin van artikel 3.23, eerste lid, Wet IB 2001. Voor het bepalen van deze bij te tellen winst zijn de normale winstbepalingsregels van toepassing. Voor de bepaling van deze winst uit andere werkzaamheden gelden dus ook bijvoorbeeld alle bepalingen inzake de willekeurige afschrijving en verschillende vormen van investeringsaftrek.

#### **4.9 Einde tonnageperiode**

Wil een belanghebbende na afloop van een tienjaarsperiode terug naar het normale regime van winstbepaling dan moet daartoe een verzoek worden gedaan (wederopzegging). Voor de beantwoording van de vraag binnen welke termijn de keuze voor het beëindigen moet worden kenbaar gemaakt, moet worden aangesloten bij de uitgangspunten die gelden voor de keuze bij de aanvang van de regeling. Daarvoor geldt dat de keuze moet worden gemaakt in het eerste jaar waarin winst uit zeescheepvaart wordt genoten dan wel in het tiende jaar of een veelvoud daarvan nadien. Hieruit vloeit logischerwijs voort dat de wederopzegging vervolgens ook moet worden gemaakt in het tiende jaar of een veelvoud daarvan na het einde van het jaar met ingang waarvan de winst uit zeescheepvaart wordt bepaald, dus in jaar 11, 21, 31 etc. (Kamerstukken I 2004/05, 29 758, nr. C, p. 2).

Het is ook mogelijk dat een schip niet langer aan de vereisten voor het tonnageregime voldoet en dat daarom de winst behaald met dat schip voortaan aan de hand van de reguliere bepalingen wordt vastgesteld.

Bij de overgang naar het normale regime wordt het schip te boek gesteld op de waarde in het economische verkeer verminderd met het bedrag dat met betrekking tot dit schip in de zor is opgenomen, maar niet verder dan tot nihil (3.24, tweede lid, Wet IB 2001). Als de overgang naar het normale regime plaatsvindt nadat de winst uit dat schip tien jaren met toepassing van de tonnageregeling is vastgesteld, wordt het schip te boek gesteld op de waarde in het economische verkeer. De zor wordt dan definitief niet meer in de heffing betrokken. De claim gaat van rechtswege verloren.





#### **4.10 Belasting over de zor**

Als de onderneming waarmee in Nederland winst uit zeescheepvaart wordt behaald, binnen tien jaren geheel of gedeeltelijk wordt gestaakt wordt een (evenredig) deel van de zor tot de winst gerekend (3.24, eerste lid, Wet IB 2001). Dat deel is even groot als het deel van de onderneming dat is gestaakt. Van welk schip de zor oorspronkelijk afkomstig is, is niet van belang. Als een gedeelte van een onderneming wordt gestaakt, wordt een zelfde gedeelte van de zor tot de winst gerekend, ongeacht de wijze waarop de claim destijds is bepaald. In de parlementaire geschiedenis is aangegeven dat voor de uitleg van het begrip 'gedeeltelijke staking' moet worden aangesloten bij de jurisprudentie ter zake van het staken van een gedeelte van een onderneming (Kamerstukken II, 1995/96, 24 482, nr. 3, p. 11). Volgens deze jurisprudentie is onder andere sprake van een gedeeltelijke staking als de activiteiten van een onderneming in belangrijke mate duurzaam worden ingekrompen (Hoge Raad 16 oktober 1985, ECLI:NL:HR:1985:AW8175). Dit houdt in dat de inkrimping minimaal 30% moet bedragen. Als bij de vervreemding van een schip een concreet voornemen bestaat dat schip te vervangen, is geen sprake van (gedeeltelijke) staking.

#### **4.11 Fiscale eenheid en tonnageregeling**

##### **4.11.1 Algemeen**

Een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting kan zowel winst uit zeescheepvaart genereren als winst uit andere activiteiten. Een fiscale eenheid moet voor de tonnagegrondslag één keuze maken voor al haar zeescheepvaartactiviteiten. Bij het aangaan van een fiscale eenheid moeten bij moeder- en dochtermaatschappij bij het bepalen van de winst dezelfde bepalingen van toepassing zijn. In dit kader wil dit zeggen dat winst uit zeescheepvaart bij zowel moeder als dochter of op grond van de tonnagegrondslag of volgens het normale regime wordt bepaald. Het is niet mogelijk een fiscale eenheid aan te gaan tussen een moeder en een dochter die beide winst uit zeescheepvaart behalen waarbij slechts een van beide heeft geopteerd voor de tonnagegrondslag. Een fiscale eenheid is wel mogelijk tussen een vennootschap met zeescheepvaartactiviteiten en een vennootschap met uitsluitend andere dan zeescheepvaartactiviteiten.

##### **4.11.2 ZOR**

Bij beëindiging van de fiscale eenheid blijft de zor die is afgegeven op naam van de moeder bij haar achter. Bij een verbreking van de fiscale eenheid, waarbij de moedermaatschappij geen winst uit zeescheepvaart geniet en de andere vennootschappen wel, kan in lijn met de doelstelling van het tonnageregime de zor op verzoek van zowel de moedermaatschappij als de dochtermaatschappij worden meegegeven aan de dochtermaatschappij. De dochtermaatschappij moet na verbreking van de fiscale eenheid zelfstandig, of als onderdeel van een opvolgende fiscale eenheid vennootschapsbelasting, wel winst uit zeescheepvaart genieten. Voor de samenloop van de tonnageregeling en een fiscale eenheid wordt verwezen naar artikel 5 Rfwz.

##### **4.11.3 Voeging dochtermaatschappij met ingang van oprichtingsdatum**

Bij de voeging van dochtermaatschappij met ingang van haar oprichtingsdatum in een fiscale eenheid waarop het tonnageregime van toepassing is, keur ik voor zover nodig goed dat deze voeging niet vereist dat de dochtermaatschappij door de inspecteur een (eigen) beschikking is verleend als bedoeld in artikel 3.22, tweede lid, Wet Vpb 1969.

##### **4.11.4 Geen eigen beschikking bij ontvoeging uit fiscale eenheid**

Als een dochtermaatschappij wordt ontvoegd uit een fiscale eenheid waarop het tonnageregime van toepassing is, blijft dit regime ook na ontvoeging van toepassing op de dochtermaatschappij, krachtens artikel 5, eerste lid, Rfwz. Hiervoor is niet vereist dat deze ontvoegde dochtermaatschappij een eigen beschikking is verleend als bedoeld in artikel 3.22, tweede lid, Wet Vpb 1969. Desgewenst kan de inspecteur worden gevraagd te bevestigen dat het tonnageregime van toepassing is (gebleven) bij de betreffende maatschappij. Deze bevestiging is echter geen beschikking als bedoeld in artikel 3.22, tweede lid, Wet Vpb 1969.

#### **5. Ingetrokken regeling**

Het besluit van 19 februari 2021, nr. 2021-9301 (Stcrt. 2021, 11267), wordt ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.



---

## 6. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking de dag na datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

*Den Haag, 22 oktober 2024*

*De Minister van Financiën  
namens deze  
H.G. Roodbeen  
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische zaken*



## BIJLAGE 1

Afschrijvingspercentage	Levensduur in jaren		
	11	13	15
1	0,8953	0,8775	0,8601
1,1	0,8854	0,8661	0,8471
1,2	0,8756	0,8548	0,8344
1,3	0,8659	0,8436	0,8218
1,4	0,8563	0,8325	0,8094
1,5	0,8468	0,8216	0,7972
1,6	0,8374	0,8108	0,7851
1,7	0,8281	0,8002	0,7732
1,8	0,8189	0,7897	0,7615
1,9	0,8098	0,7793	0,7500
2	0,8007	0,7690	0,7386
2,1	0,7918	0,7589	0,7273
2,2	0,7829	0,7489	0,7163
2,3	0,7742	0,7390	0,7054
2,4	0,7655	0,7292	0,6946
2,5	0,7569	0,7195	0,6840
2,6	0,7484	0,7100	0,6736
2,7	0,7400	0,7006	0,6633
2,8	0,7317	0,6913	0,6531
2,9	0,7235	0,6821	0,6431
3	0,7153	0,6730	0,6333
3,1	0,7072	0,6641	0,6235
3,2	0,6992	0,6552	0,6139
3,3	0,6913	0,6465	0,6045
3,4	0,6835	0,6378	0,5952
3,5	0,6758	0,6293	0,5860
3,6	0,6681	0,6209	0,5770
3,7	0,6605	0,6126	0,5681
3,8	0,6530	0,6043	0,5593
3,9	0,6456	0,5962	0,5506
4	0,6382	0,5882	0,5421
4,1	0,6310	0,5803	0,5337
4,2	0,6238	0,5725	0,5254
4,3	0,6166	0,5647	0,5172
4,4	0,6096	0,5571	0,5092
4,5	0,6026	0,5496	0,5012
4,6	0,5957	0,5422	0,4934
4,7	0,5889	0,5348	0,4857
4,8	0,5821	0,5276	0,4781
4,9	0,5754	0,5204	0,4707
5	0,5688	0,5133	0,4633
5,1	0,5622	0,5064	0,4560
5,2	0,5558	0,4995	0,4489
5,3	0,5494	0,4927	0,4418
5,4	0,5430	0,4859	0,4349
5,5	0,5367	0,4793	0,4280
5,6	0,5305	0,4728	0,4213
5,7	0,5244	0,4663	0,4146
5,8	0,5183	0,4599	0,4081
5,9	0,5123	0,4536	0,4016
6	0,5063	0,4474	0,3953
6,1	0,5004	0,4412	0,3890
6,2	0,4946	0,4351	0,3829
6,3	0,4888	0,4292	0,3768
6,4	0,4831	0,4232	0,3708
6,5	0,4774	0,4174	0,3649



Afschrijvingspercentage	Levensduur in jaren		
	11	13	15
6,6	0,4719	0,4116	0,3591
6,7	0,4663	0,4059	0,3534
6,8	0,4609	0,4003	0,3477
6,9	0,4555	0,3948	0,3422
7	0,4501	0,3893	0,3367
7,1	0,4448	0,3839	0,3313
7,2	0,4396	0,3786	0,3260
7,3	0,4344	0,3733	0,3208
7,4	0,4293	0,3681	0,3156
7,5	0,4242	0,3629	0,3105
7,6	0,4192	0,3579	0,3055
7,7	0,4142	0,3529	0,3006
7,8	0,4093	0,3479	0,2958
7,9	0,4044	0,3431	0,2910
8	0,3996	0,3383	0,2863
8,1	0,3949	0,3335	0,2817
8,2	0,3902	0,3288	0,2771
8,3	0,3855	0,3242	0,2725
8,4	0,3809	0,3196	0,2682
8,5	0,3764	0,3151	0,2638
8,6	0,3719	0,3107	0,2595
8,7	0,3674	0,3063	0,2553
8,8	0,3630	0,3019	0,2511
8,9	0,3587	0,2977	0,2470
9	0,3544	0,2935	0,2430
9,1	0,3501	0,2893	0,2390
9,2	0,3459	0,2852	0,2351
9,3	0,3417	0,2811	0,2313
9,4	0,3376	0,2771	0,2275
9,5	0,3335	0,2732	0,2237
9,6	0,3295	0,2693	0,2201
9,7	0,3255	0,2654	0,2164
9,8	0,3216	0,2616	0,2129
9,9	0,3177	0,2579	0,2093
10	0,3138	0,2542	0,2059
10,1	0,3100	0,2505	0,2025
10,2	0,3062	0,2469	0,1991
10,3	0,3025	0,2434	0,1958
10,4	0,2988	0,2399	0,1926
10,5	0,2952	0,2364	0,1894
10,6	0,2915	0,2330	0,1862
10,7	0,2880	0,2297	0,1831
10,8	0,2845	0,2263	0,1801
10,9	0,2810	0,2231	0,1771
11	0,2775	0,2198	0,1741
11,1	0,2741	0,2166	0,1712
11,2	0,2707	0,2135	0,1683
11,3	0,2674	0,2104	0,1655
11,4	0,2641	0,2073	0,1627
11,5	0,2608	0,2043	0,1600
11,6	0,2576	0,2013	0,1573
11,7	0,2544	0,1984	0,1547
11,8	0,2513	0,1955	0,1500
11,9	0,2482	0,1900	
12	0,2451		
12,1	0,2400		
12,2			



---

Het afschrijvingspercentage is met behulp van de volgende formule bepaald:  
 $(1 - P/100)^n = R/A$

P = afschrijvingspercentage

n = levensduur

R = residuwaarde

A = fiscale aanschaffings- of voortbrengingskosten na afboeking subsidies en herinvesteringsreserve.





## BIJLAGE 2

### Voorbeeld 1 (bedragen x 1.000)

Fiscale aanschaffings- of voortbrengingskosten vóór afboeking subsidies en herinvesteringsreserve	30.000
Af: subsidies en herinvesteringsreserves	10.000
Fiscale aanschafwaarde/boekwaarde (A)	<u>20.000</u>

n = 15 jaren

R = 15% van 30.000 = 4.500

A = 20.000

R/A = 0,2250

De R/A-coëfficiënt van 0,2250 wordt vervolgens in de tabel opgezocht in de kolom die behoort bij een levensduur van 15 jaren. Het bijpassende afschrijvingspercentage ligt tussen 9,4 en 9,5 zodat voor dit zeeschip een afschrijvingspercentage van (afgerond) 9,4 moet worden toegepast.

### Voorbeeld 2 (bedragen x 1.000)

Een zeeschip is voorzien van een selectieve non-katalytische reductie-installatie waarmee schonere emissiegassen worden uitgestoten. De totale investering in het schip bedraagt € 33.795. Op basis van de Vamil-verklaring komt een bedrag ad € 1.145 voor willekeurige afschrijving in aanmerking.

De afschrijvingen worden als volgt berekend:

Fiscale aanschaffings- of voortbrengingskosten vóór afboeking subsidies en herinvesteringsreserve; met inbegrip van uitlaatgassenkatalysator ad	33.795
Af: subsidies en herinvesteringsreserves	1.145
Fiscale aanschafwaarde/boekwaarde (A) zonder Vamil-investering	<u>Pm</u> 32.650

n = 15 jaren

R = 15% van 33.795 = 5.069

A = 32.650

R/A = 5.069 / 32.650 = 0,1552

Volgens de tabel hoort bij een R/A-coëfficiënt van 0,1552 en een levensduur van 15 jaren een bijpassend afschrijvingspercentage dat ligt tussen 11,6 en 11,7. Voor dit zeeschip kan ten hoogste een afschrijvingspercentage van (afgerond) 11,6 worden toegepast.