

WFR 2021/224

# Exploitatie al voor de scheepsdoop? De staatssecretaris meent van wel

DRS. N.A. BOINK EN DRS. C.J. ROOZEN<sup>1</sup>

## 1 Inleiding

In 1996 is in Nederland het tonnageregime geïntroduceerd als fiscale stimuleringsmaatregel voor de maritieme sector. Door toepassing van het tonnageregime wordt de winst uit de zeescheepvaart forfaitair vastgesteld op basis van de nettotonnage van het schip, dit in tegenstelling tot het reguliere winstregime. Om dit fiscale regime toe te kunnen passen moet de belastingplichtige hiervoor opteren. Het regime geldt dan gedurende een periode van ten minste tien jaar. Een verzoek waarin wordt geopteerd voor toepassing van het tonnageregime, dient plaats te vinden in het eerste jaar dat de belastingplichtige winst uit zeescheepvaart geniet. Later opteren is slechts mogelijk in het tiende jaar, of een veelvoud daarvan nadien. Van groot belang is dan ook wanneer sprake is van het eerste jaar. Dit is het eerste jaar waarin winst wordt behaald met de exploitatie van een schip dat bestemd is voor kwalificerende werkzaamheden, zo blijkt uit art. 3.22 Wet IB 2001.

Op 9 maart 2021 is het besluit van de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst (staatssecretaris) inzake winst uit zeescheepvaart en samenwerkingsverbanden in de zeescheepvaart geactualiseerd.<sup>2</sup> In dit besluit is in onderdeel 4.1.1 opgenomen dat, zodra de eerste kosten ter uitvoering van het voornemen tot de exploitatie van een schip worden gemaakt, sprake is van het aanvangsjaar voor het tonnageregime. De stelling dat bij het voornemen al sprake kan zijn van exploitatie van een schip vinden wij onbegrijpelijk. Kan een voornemen al kwalificeren als exploitatie? Is dit conform wet- en regelgeving? Tevens kunnen in de praktijk jaren verstrijken tussen een eerste voornemen en de daadwerkelijke ingebruikname van een schip. Dit leidt daarom tot veel vragen en knelpunten. In het onderstaande zullen wij allereerst in onderdeel 2 de wettelijke bepalingen van het tonnageregime toelichten.

Hierna gaan wij in onderdeel 3 in op hoe de vraag ‘wanneer vangt het eerste jaar dat de belastingplichtige winst uit zeescheepvaart geniet aan?’ in de jurisprudentie, in de praktijk en door de staatssecretaris beantwoord wordt. Vervolgens geven wij onze kritiekpunten op onderdeel 4.1.1 van het besluit weer, gaan wij in op de mogelijke complicaties en gevolgen van dit standpunt voor andere fiscale regelingen, zoals de aanvang van de reguliere afschrijving van een bedrijfsmiddel. Tot slot trekken wij in onderdeel 5 een conclusie.

## 2 Wettelijke bepalingen

Het tonnageregime is opgenomen in art. 3.22 t/m art. 3.24 Wet IB 2001. Door middel van de schakelbepaling van art. 8 Wet VPB 1969 zijn deze bepalingen ook van toepassing op vennootschapsbelastingplichtige lichamen. In art. 3.22 Wet IB 2001 staat beschreven dat de winst uit zeescheepvaart op verzoek niet op basis van het reguliere winstregime wordt vastgesteld, maar aan de hand van de tonnage van de schepen waarmee die winst wordt behaald. Een verzoek waarin wordt geopteerd voor toepassing van het tonnageregime, dient plaats te vinden in het eerste jaar dat de belastingplichtige winst uit zeescheepvaart geniet, dan wel in het tiende jaar of een veelvoud daarvan nadien. Art. 3.22 lid 4 Wet IB 2001 bepaalt vervolgens welke winsten kwalificeren als winst uit zeescheepvaart. Het gaat hierbij om winsten die behaald worden met de exploitatie van een schip dat bestemd is voor kwalificerende werkzaamheden en winsten behaald met werkzaamheden die direct samenhangen met deze exploitatie.

Van exploitatie van een schip dat bestemd is voor kwalificerende werkzaamheden, is pas sprake indien aan een aantal voorwaarden wordt voldaan. Deze voorwaarden staan beschreven in art. 3.22 lid 5 onderdelen a t/m d Wet IB 2001. Kort geformuleerd beschrijft elk onderdeel een bepaalde exploitatievorm. In de literatuur<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Beiden zijn als fiscalist verbonden aan C&B More.

<sup>2</sup> Besluit van de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst van 9 maart 2021, 2021-9301.

<sup>3</sup> Wortelboer, *Het tonnageregime 2020/5.4.*

worden de volgende exploitatievormen onderscheiden:

- schip in (mede-)eigendom of rompbevrachting;
- schip in commercieel beheer;
- schip in reis- of tijdcharter;
- schip in management.

Er dient in ieder geval aan één of meer van de volgende vereisten te worden voldaan. Welke vereisten gelden voor de belastingplichtige en hoe hieraan voldaan wordt, is afhankelijk van de exploitatievorm:

- Het eigendomsvereiste: de belastingplichtige houdt een schip in tijd- of reischarter, heeft een schip in rompbevrachting, in eigendom of in mede-eigendom.<sup>4</sup>
- Het beheervereiste: de belastingplichtige (of een ander in het samenwerkingsverband, ten behoeve van dat samenwerkingsverband) verricht in Nederland in belangrijke mate het beheer van een eigen schip, hoofdzakelijk het commerciële beheer van een schip voor een ander, of het volledige bemanning- en technische beheer voor een schip van een ander.
- Het vlagvereiste: afhankelijk van de mogelijkheid van belastingplichtige om gebruik te kunnen maken van uitzonderingen op het vlagvereiste, geldt in de meeste gevallen dat één of meer dan wel dat alle schepen de vlag dienen te voeren van één van de EU/EER-lidstaten.

Indien aan alle voorwaarden is voldaan, is sprake van kwalificerende exploitatie van een schip en derhalve van winst uit zeescheepvaart. De verschillende wijzen van exploitatie en de bijbehorende vereisten zijn voor dit artikel minder van belang, om die reden gaan wij in deze bijdrage niet dieper in op deze vereisten.

### 3 Het eerste jaar winst uit zeescheepvaart

Om het tonnageregime te mogen toepassen op de winst uit zeescheepvaart, dient ingevolge art. 3.22 lid 2 Wet IB 2001 in het eerste jaar dat de belastingplichtige winst uit zeescheepvaart geniet, verzocht te worden om toepassing van dit regime. Later opteren voor het tonnageregime is slechts mogelijk in het tiende jaar, of een veelvoud daarvan nadien. Bij inwilliging van het verzoek geldt het tonnageregime met terugwerkende kracht tot het begin van het jaar, zo staat beschreven in art. 3.22 lid 3 Wet IB 2001. Van groot belang is derhalve de vraag wanneer sprake is van het eerste jaar dat de belastingplichtige winst uit zeescheepvaart geniet.

Onzes inziens blijkt uit de wettelijke bepalingen dat winst uit zeescheepvaart enkel behaald wordt indien er sprake is van daadwerkelijke exploitatie en derhalve

daadwerkelijk gebruik van een zeeschip voor kwalificerende werkzaamheden, waarbij tevens aan de nodige vereisten (eigendomsvereiste en/of beheervereiste en/of vlagvereiste) wordt voldaan. In de memorie van toelichting inzake het wetsvoorstel waarin art. 3.22 Wet IB 2001 wordt geïntroduceerd, is de vraag welk jaar dit eerste jaar is, dan ook als volgt beantwoord: "Dit zal doorgaans het jaar van oprichting zijn of het jaar waarin de onderneming met de exploitatie van een schip aanvangt".<sup>5</sup>

Toch heeft dit vraagstuk geleid tot de nodige arresten. In dit onderdeel gaan wij daarom in op hoe de vraag 'Wanneer vangt het eerste jaar dat de belastingplichtige winst uit zeescheepvaart geniet aan?' in de jurisprudentie, in de praktijk en door de staatssecretaris beantwoord wordt.

#### 3.1 Jurisprudentie inzake het eerste jaar winst uit zeescheepvaart

In zijn arrest van 15 oktober 2010 heeft de Hoge Raad zich uitgelaten over deze vraag.<sup>6</sup> In casu ging het om een fiscale eenheid (FE) waarin via een vennootschap onder firma (vof) een schip werd geëxploiteerd. Tot 2005 voldeed de FE niet aan de voorwaarden van het tonnageregime. Vanaf 2005 voldeed zij met dit schip wel aan de gestelde voorwaarden. Onder andere was in geschil of de FE in 2005 kon opteren voor toepassing van het tonnageregime, of dat zij dit reeds voor 2005 had moeten doen.

Het Gerechtshof Amsterdam had in deze casus eerder geoordeeld dat voor de vraag in welk jaar een onderneming winst uit zeescheepvaart is gaan genieten, aangeknoopt dient te worden bij het jaar waarin die onderneming één of meer schepen daadwerkelijk voor kwalificerende werkzaamheden in gebruik neemt. Het hof stelt: "De periode vanaf het tijdstip waarop de VOF de eigendom van dat schip [...] heeft verworven en het is gaan ombouwen beschouwt het Hof derhalve niet als periode waarin de onderneming van belanghebbende met dat schip winst uit zeescheepvaart is gaan genieten. De verbouwing van de [naam schip] kan derhalve niet als exploitatie van dat schip voor het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee worden aangemerkt."<sup>7</sup> De Hoge Raad heeft het door het hof gestelde samengevat en hierop geoordeeld dat het geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting; hij verklaart het beroep in cassatie ongegrond.

<sup>5</sup> Kamerstukken II 1995/96, 24482, 3.

<sup>6</sup> HR 15 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL1976.

<sup>7</sup> Hof Amsterdam 14 januari 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BH4439, r.o. 2.3.6.

<sup>4</sup> In bepaalde gevallen geldt een minimum mede-eigendomsvereiste van 5%.

In een andere casus heeft ook het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden zich uitgelaten over de vraag wanneer het eerste jaar dat de belastingplichtige winst uit zeescheepvaart geniet aanvangt. De casus betrof een FE die in 2009 door middel van commanditaire vennootschappen (CV's) had geïnvesteerd in zeeschepen, maar waarbij het eerste zeeschip pas op 2 maart 2010 in de vaart is gebracht. Op de schepen is willekeurig afgeschreven. Belanghebbende heeft hier verzocht de winst uit zeescheepvaart te mogen bepalen met behulp van het tonnageregime met ingang van 2 maart 2010. De inspecteur heeft het verzoek afgewezen, omdat belanghebbende zijns inziens het verzoek niet pas in het jaar 2010 kon doen, aangezien dat jaar naar zijn mening niet het eerste jaar betrof waarin de belastingplichtige uit de desbetreffende onderneming winst uit zeescheepvaart genoot.<sup>8</sup>

Voor het hof was in geschil of het verzoek van belanghebbende om toepassing van het tonnageregime tijdig is gedaan en zo ja, of het tonnageregime van toepassing is vanaf 1 januari 2010 dan wel vanaf 2 maart 2010. Het hof heeft geoordeeld dat het verzoek van belanghebbende om toepassing van het tonnageregime tijdig is gedaan. Daartoe heeft het overwogen dat eerst op 2 maart 2010 sprake was van exploitatie van een zeeschip, zodat vanaf die dag winst uit zeescheepvaart wordt behaald. Het hof heeft vervolgens geoordeeld dat het tonnageregime van toepassing is met ingang van 1 januari 2010 en niet pas per 2 maart 2010.

Nadat cassatie is ingesteld heeft de advocaat-generaal (A-G) in zijn conclusie uitspraken uit 2007, 2012 en 2014 uiteengezet, waarin de Hoge Raad geoordeeld heeft dat verscheidene verrichte werkzaamheden niet zijn aan te merken als exploitatie van een schip in de zin van art. 3.22 Wet IB 2001, noch daarmee direct samenhangende werkzaamheden.<sup>9</sup> In het kort betrof het respectievelijk diverse werkzaamheden voor de werf gedurende de bouw van een schip, het bijeenbrengen van kapitaal voor scheepvaart-CV's en daaraan dienstige werkzaamheden en het voor eigen rekening laten bouwen van een schip in combinatie met de economische inbreng ervan in ruil voor een winstopslag. De A-G stelt met behulp van deze uitspraken en de hiervoor behandelde uitspraak uit 2010 dan ook terecht het volgende: "rechtspraak steunt 's Hofs oordeel dat als uitgangspunt pas vanaf de ingebruikname sprake is van de exploitatie van een zeeschip en van winst uit die exploitatie. Als

– zoals uit die jurisprudentie blijkt – het zelf (mede) ontwerpen of (ver)bouwen van een zeeschip met het oog op de exploitatie ervan geen exploitatie van een zeeschip is in de zin van art. 3.22 Wet IB 2001, noch een rechtstreeks daarmee samenhangende werkzaamheid, dan valt mijns inziens niet in te zien waarom, zoals de Staatssecretaris wil, *bestelling* van een ontwerp en de bouw van een zeeschip met het oog op dezelfde exploitatie wél dergelijke exploitatie of daarmee rechtstreeks samenhangende werkzaamheid zou opleveren. De Staatssecretaris miskent mijns inziens de vaste jurisprudentie dat sprake moet zijn van feitelijke *exploitatie* van het schip. Tijdens het ontwerp en de bouw is daarvan in beginsel nog geen sprake. In beginsel moet het ding – op zee – *varen* om het te kunnen exploiteren in de zeescheepvaart."<sup>10</sup> Het primaire betoog van de staatssecretaris dat het verzoek om toepassing van het tonnageregime te laat is gedaan wordt niet ondersteund door jurisprudentie, zo concludeert de A-G, het primaire middel van de staatssecretaris faalt daarom.<sup>11</sup>

De Hoge Raad heeft in deze niet direct kleur bekend. Hij heeft de casus afgedaan door te stellen dat de inspecteur het verzoek van belanghebbende terecht heeft afgewezen, aangezien belanghebbende voor de inwilliging van het verzoek een ingangsdatum wenst (2 maart) die in strijd is met de wet (met ingang van het jaar). De Hoge Raad heeft hiermee niet expliciet antwoord gegeven op de vraag of belastingplichtige in 2009 of in 2010 voor het eerst winst uit zeescheepvaart is gaan behalen. Wel zou uit het feit dat de Hoge Raad deze overweging überhaupt maakt, geconcludeerd kunnen worden dat belanghebbende voor het eerst in 2010 winst uit zeescheepvaart geniet.<sup>12</sup>

Bovenstaande jurisprudentie ondersteunt het door ons ingenomen standpunt dat winst uit zeescheepvaart pas behaald wordt indien er sprake is van daadwerkelijke exploitatie en derhalve daadwerkelijk gebruik van een zeeschip voor kwalificerende werkzaamheden waarbij aan de vereisten wordt voldaan. De conclusie van de A-G is helder en vat onzes inziens de kern treffend samen, het schip moet op zee varen om te kunnen concluderen dat sprake is van exploitatie. Niet valt in te zien waarom *bestelling* van een ontwerp en de bouw van een zeeschip met het oog op exploitatie, wél exploitatie of daarmee rechtstreeks samenhangende werkzaamheid zou opleveren als het zelf (mede) ontwerpen of (ver) bouwen van een zeeschip met het oog op exploitatie dit niet oplevert.

<sup>8</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 17 maart 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:1965.

<sup>9</sup> HR 2 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AX7299; HR 15 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL1976; HR 15 juni 2012, ECLI:NL:HR:2012:BV8203 en HR 11 juli 2014, ECLI:NL:HR:2014:1622.

<sup>10</sup> Parket HR 22 oktober 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2206, r.o. 5.4.

<sup>11</sup> Parket HR 22 oktober 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2206.

<sup>12</sup> HR 16 december 2016, ECLI:NL:HR:2016:2859.

### 3.2 Het eerste jaar winst uit zeescheepvaart in de praktijk

Ondanks hetgeen in onderdeel 3.1 is besproken, wordt in de praktijk (naar onze ervaring) doorgaans eerst geopteerd voor het tonnageregime in het eerste jaar waarin de belastingplichtige een investeringsverplichting in een (nog te bouwen) schip aangaat. Reden hiervoor is gelegen in de mogelijkheid die de tijdelijke regeling bood voor het willekeurig afschrijven van zeeschepen.<sup>13</sup> Voor deze regeling inzake willekeurige afschrijving gold dat afschrijving al mogelijk was zodra ter zake van de verwerving van het bedrijfsmiddel verplichtingen waren aangegaan. Het optimaal gebruikmaken van het tonnageregime en willekeurige afschrijving was tot 2010 mogelijk door eerst willekeurig af te schrijven op het zeeschip en in een volgend jaar, wanneer exploitatie begon, te opteren voor het tonnageregime. Dit achtte de Belastingdienst niet wenselijk. Om dit te voorkomen stelde hij de eis dat bij nieuwe schepen/projecten moest worden geopteerd voor het tonnageregime in het eerste jaar waarin belastingplichtige de investeringsverplichting in een schip is aangegaan. Bij later opteren zou de belastingplichtige geen beschikking tonnageregime krijgen. Hierdoor maakte de Belastingdienst het onmogelijk om in het oprichtingsjaar willekeurig af te schrijven op een schip, om vervolgens vanaf het volgende jaar het tonnageregime toe te passen. Belastingplichtige zou volgens deze redenering namelijk net de boot hebben gemist met het opteren voor het tonnageregime en negen jaar moeten wachten voor hij deze mogelijkheid weer heeft. Onzes inziens ontbreekt een wettelijke basis voor dit standpunt. Tevens kan uit de noodzaak die de Belastingdienst voelde om in de praktijk deze extra voorwaarde bij nieuwe schepen te stellen, afgeleid worden dat deze voorwaarde niet al reeds uit de wet blijkt. In dat geval zou het immers niet nodig zijn een additionele voorwaarde te stellen.

In 2010 is overigens de Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001 in werking getreden om de combinatie van willekeurige afschrijving en tonnageregime onmogelijk te maken. Sindsdien is het niet meer lucratief om een vergaande discussie met de Belastingdienst te voeren over de vraag wanneer de kwalificerende exploitatie precies heeft aangevangen. In de praktijk werd en wordt om die reden doorgaans tweemaal geopteerd voor het tonnageregime, om maar zeker te zijn van het tijdig opteren. Naast het eerste jaar waarin de belastingplichtige een investeringsverplichting in een schip is aangegaan, wordt ook in het eerste jaar van daadwerkelijke exploitatie van het schip geopteerd. Het risico om de aanvraag voor het tonnageregime te vroeg of te laat te doen is immers te groot.

<sup>13</sup> Art. 3.34 lid 2 Wet IB 2001 in samenhang gelezen met art.

13 van de Uitvoeringsregeling willekeurige afschrijving 2001 (tekst 2009 t/m 2011).

### 3.3 Staatssecretaris inzake het eerste jaar winst uit zeescheepvaart

De staatssecretaris durft in zijn geactualiseerde besluit van 9 maart 2021 echter nog een stap verder te gaan. “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”, zo stelt de staatssecretaris in onderdeel 4.1.1 van het besluit. Het gaat hier om het jaar waarin de eerste voorbereidende handeling wordt verricht. Zoals eerder is toegelicht, gaat het bij winst uit zeescheepvaart om winsten die behaald worden met de exploitatie van een schip die bestemd is voor kwalificerende werkzaamheden en om winsten behaald met werkzaamheden die direct samenhangen met deze exploitatie. De staatssecretaris is dus van mening dat reeds in het jaar waarin de eerste voorbereidende handelingen worden verricht – en het schip mogelijk nog niet eens is besteld, laat staan is gebouwd – sprake is van exploitatie van een schip.<sup>14</sup>

## 4 Reactie op het geactualiseerde besluit van de staatssecretaris

In dit besluit van de staatssecretaris omtrent het eerste jaar dat de belastingplichtige winst uit zeescheepvaart geniet, kunnen wij ons niet vinden. In dit onderdeel bespreken wij achtereenvolgens onze kritiekpunten op dit standpunt, de mogelijke complicaties die een dergelijke uitwerking met zich brengt en welke mogelijke gevolgen dit standpunt heeft voor andere fiscale regelingen.

### 4.1 Kritiek op het besluit

Het besluit van de staatssecretaris gaat erg ver en sluit in zijn geheel niet aan op de wetgeving en de jurisprudentie zoals we deze eerder hebben besproken. Jurisprudentie ondersteunt juist ons standpunt dat winst uit zeescheepvaart pas behaald wordt indien er sprake is van daadwerkelijke exploitatie – en derhalve van daadwerkelijk gebruik – van een zeeschip voor kwalificerende werkzaamheden waarbij tevens aan de nodige vereisten (eigendomsvereiste en/of beheervereiste en/of vlagvereiste) wordt voldaan. Desalniettemin stelt de staatssecretaris in het besluit dat het genieten van winst uit zeescheepvaart al mogelijk is op het moment

<sup>14</sup> Besluit van de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst van 9 maart 2021, 2021-9301.

dat de eerste kosten zijn gemaakt ter uitvoering van de bedoeling om een zeescheepvaartonderneming te gaan drijven met een door derden gebouwd schip.

Dit komt voort uit – naar de bewoording van de staatssecretaris – de bedoeling van de wetgever: belastingplichtige niet de onevenwichtige mogelijkheid geven 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. Indien dit echter daadwerkelijk de bedoeling zou zijn van de wetgever, is het aan de wetgever de wet- en regelgeving te laten aansluiten bij deze bedoeling. Het is niet aan de staatssecretaris om te besluiten tegen bestaande wetgeving en jurisprudentie in.

#### 4.2 Complicaties die het besluit met zich brengt

Het besluit van de staatssecretaris leidt bovendien tot complicaties. Indien een belastingplichtige de bedoeling heeft een zeescheepvaartonderneming te gaan drijven met een door derden gebouwd schip, dient deze in het eerste jaar waarin de eerste voorbereidende handelingen worden verricht te opteren voor het tonnageregime. Er is echter nog niet daadwerkelijk geïnvesteerd in een schip en om die reden kan niet voldaan zijn aan het eigendomsvereiste. Er is tevens nog niet voldaan aan het beheervereiste, er valt immers niks te beheren. Bovendien kan nog niet voldaan zijn aan het vlagvereiste, een niet bestaand schip kan immers geen EU/EER-vlag voeren. Kortom, er is aan nog geen enkel vereiste van exploitatie van een schip en daarmee aan geen enkel vereiste van winst uit zeescheepvaart voldaan. Toch pleit de staatssecretaris dat er vanaf dit moment sprake is van winst uit zeescheepvaart.

In een situatie waarin een dergelijke belastingplichtige met succes heeft geopteerd voor het tonnageregime, zal hij in zijn aangifte voortaan geheel volgens de wet dit regime toepassen. Stel, in jaar 1 en 2 maakt de belastingplichtige kosten ten aanzien van een investering in een schip en dit schip is in jaar 3 gereed. De kosten die de belastingplichtige heeft gemaakt in jaar 1 en jaar 2 vallen onder het tonnageregime en om die reden volgt uit de aangifte in jaar 1 en 2 geen verrekenbaar verlies, maar een winst van nihil. De winst uit zeescheepvaart wordt namelijk vastgesteld op basis van het tonnageregime, en omdat het schip 0 vaardagen heeft wordt de winst vastgesteld op nihil. De aanslagen worden conform aangifte opgelegd. In jaar 3 is het schip gereed, er kan gevaren worden. Belastingplichtige voldoet echter niet aan het vlagvereiste, bij nader inzien is gekozen om de vlag van Panama te voeren in plaats van die van een EU/EER-land. Hiermee voldoet belastingplichtige niet aan de voorwaarden voor het tonnageregime, met

als gevolg dat de winsten in jaar 3 niet onder het regime vallen. Maar tot welk moment kwalificeren deze winsten die van meet af aan feitelijk niet voldoen aan de voorwaarden dan wel als winst uit zeescheepvaart (zoals de staatssecretaris betoogt) en vanaf welk moment slaat dit om naar regulier belaste winst? En wat gebeurt er in een dergelijk geval met de aanslagen van jaar 1 en 2 die inmiddels onherroepelijk vaststaan? De negatieve winsten uit zeescheepvaart zijn immers ten onrechte onder het tonnageregime opgegeven.

In de hierboven geschetste situatie lijkt geen reparatiemogelijkheid voor belastingplichtige te bestaan ten aanzien van de reeds vaststaande aanslagen. In de volgens de staatssecretaris uitzonderlijke situatie dat een opstartfase niet leidt tot het daadwerkelijk in de vaart nemen van een schip, keurt hij 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. Voor de situatie dat een opstartfase leidt tot het daadwerkelijk in de vaart nemen van een schip maar het onverhoopt toch niet voldoen aan de voorwaarden van het tonnageregime, is niets geregeld. Dit leidt tot een onwenselijke situatie waarin de verliezen uit zeescheepvaart niet regulier belast worden maar “wegvallen” in het tonnageregime dat ten onrechte is toegepast. Naast onwenselijk is deze situatie ook onbegrijpelijk. In jaar 1 en 2 waarin belastingplichtige geen schip bezat om te exploiteren en derhalve niet aan het eigendomsvereiste, het beheervereiste en het vlagvereiste voldeed, behaalde hij in lijn met het besluit toch winst uit zeescheepvaart. In jaar 3 waarin belastingplichtige een schip bezit dat daadwerkelijk geëxploiteerd wordt, en tevens aan het eigendomsvereiste en het beheervereiste voldoet, maar niet aan het vlagvereiste, kwalificeren zijn winsten plotseling niet meer als winst uit zeescheepvaart. Kortom, het besluit zorgt voor veel onduidelijkheid en vragen waar de praktijk niet bij gebaat is.

Overigens heeft een belastingplichtige vooraf niet altijd zicht op het later wel of niet voldoen aan de vereisten. Voor de meeste exploitatievormen geldt een vlagvereiste ten aanzien van het schip. Op dit vlagvereiste bestaan enkele uitzonderingen, waarvan één uitzondering een landelijke uitzondering betreft. Of deze uitzondering van toepassing is, wordt pas bekend in het jaar van het in gebruik nemen, onderscheidenlijk gaan verrichten van het bemanning- en technische beheer van het schip. Belastingplichtige weet in sommige gevallen in het jaar waarin de eerste voorbereidende handelingen worden verricht dus niet of het vlagvereiste van toepassing gaat zijn op het schip waar hij nog in moet investeren. De inschatting of bij daadwerkelijke exploitatie wel of niet wordt voldaan aan de voorwaarden van het tonnageregime wordt met het besluit dermate lastig gemaakt omdat deze inschatting door het besluit plotseling gemaakt dient te worden op het moment dat

de eerste kosten van een voornemen tot exploitatie van een schip gemaakt worden. In de aangifte van dat jaar dient namelijk plotseling besloten te worden of de winsten kwalificeren als winst uit zeescheepvaart.

#### 4.3 Gevolgen voor andere fiscale regelingen

Naast de reeds genoemde kritiek op onderdeel 4.1.1 van het besluit, zijn wij ook van mening dat dit onderdeel niet past in de fiscale regelgeving in de breedste zin van het woord. Zo mag volgens goed koopmansgebruik afschrijving op een bedrijfsmiddel ingaan op het tijdstip van ingebruikneming van het bedrijfsmiddel. Ook uit vaste jurisprudentie blijkt dat het tijdstip van ingebruikneming van een bedrijfsmiddel samenvalt met dat waarop de afschrijving ervan een aanvang neemt.<sup>15</sup> Van een in gebruik genomen bedrijfsmiddel is pas sprake op het moment dat het bedrijfsmiddel feitelijk wordt aangewend in de onderneming. Dit is het moment waarop het bedrijfsmiddel prestaties gaat leveren ten behoeve van die onderneming, zo wordt gesteld in de uitspraak van Hof 's-Gravenhage in 1997.<sup>16</sup> Hoe verhoudt de term 'exploiteren' zich dan tot deze term 'ingebruikneming'? Volgens Van Dale betekent het woord exploiteren: gebruiken. Het tijdstip van ingebruikneming van een bedrijfsmiddel komt daarmee overeen met het tijdstip van aanvang van de exploitatie van het bedrijfsmiddel.

De staatssecretaris pleit nu echter dat sprake is van winst uit zeescheepvaart en derhalve sprake is van exploitatie van een schip in het jaar waarin de eerste voorbereidende handeling ten behoeve van de scheepvaartonderneming wordt verricht. In het verlengde hiervan zou ook geconcludeerd kunnen worden dat in dat jaar ook reeds sprake is van ingebruikname van het schip. Exploitatie van een schip is immers pas mogelijk

na ingebruikname van een schip. Is afschrijving op een schip dan reeds mogelijk in het jaar waarin die eerste voorbereidende handeling wordt verricht? En geldt dit ook voor andere bedrijfsmiddelen? In het geval dat het beleidsbesluit in stand blijft bij toekomstige jurisprudentie zien wij wel mogelijkheden om dit te kunnen bepleiten. Dit lijkt ons niet de bedoeling en tevens niet in lijn met goed koopmansgebruik.

#### 5 Conclusie

De staatssecretaris stelt in onderdeel 4.1.1 van het geactualiseerde besluit dat zodra de eerste kosten ter uitvoering van het voornemen tot de exploitatie van een schip worden gemaakt, sprake is van het aanvangsjaar voor het tonnageregime. Dit standpunt gaat in tegen de wettekst en vaste jurisprudentie. Vaste jurisprudentie ondersteunt juist het door ons ingenomen standpunt dat winst uit zeescheepvaart pas behaald wordt indien er sprake is van daadwerkelijke exploitatie en derhalve daadwerkelijk gebruik van een zeeschip voor kwalificerende werkzaamheden waarbij tevens aan de nodige vereisten wordt voldaan. De bewoording van de A-G vat onzes inziens de kern treffend samen: "In beginsel moet het ding – op zee – varen om het te kunnen exploiteren in de zeescheepvaart".<sup>17</sup> Een voornemen kan nog niet op zee varen. Kortom, deze opmerking in het besluit brengt de nodige complicaties met zich en past niet binnen de fiscale wet- en regelgeving. Bovendien is de praktijk niet gebaat bij nog meer onduidelijkheid op dit punt. Wij roepen de staatssecretaris dan ook op om schoon schip te maken en dit onderdeel van het besluit te vervangen door een onderdeel waarin wordt gesteld dat sprake is van het aanvangsjaar voor het tonnageregime op het moment dat sprake is van daadwerkelijk gebruik van een zeeschip voor kwalificerende werkzaamheden waarbij tevens aan de nodige vereisten wordt voldaan.

<sup>15</sup> HR 20 september 1989, ECLI:NL:HR:1989:ZC4106.

<sup>16</sup> Hof 's-Gravenhage 18 juni 1997, ECLI:NL:GHSGR:1997:AV9792.

<sup>17</sup> Parket bij de Hoge Raad 22 oktober 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2206, r.o. 5.4.