

Van: Kennisgroep Bijzondere Winstbepalingen Vpb
Betreft: 3.22-4-c werkzaamheden samenhangende met exploitatie zeeschip

Casus afkomstig van 5.1.2e 5.1.2e

Feiten

Zie voor een uitgebreide uiteenzetting van de feiten de door 5.1.2e ingestuurde bijlagen.

Kort weergegeven speelt het volgende:

67 Awr is een bedrijf dat zich bezig houdt met het verplaatsen van met name zware voorwerpen op zee. Daarbij gaat het onder meer om 67 Awr heeft hiervoor diverse methodes ontwikkeld.

Vanwege de omvang en het gewicht van de verplaatste voorwerpen is het niet mogelijk om deze te "lossen" met behulp van een kraan. Daarom heeft 67 Awr een aantal mogelijkheden ontwikkeld waarmee zij die voorwerpen op een andere wijze kan "lossen". Bijvoorbeeld door deze af te zinken. Voordeel van deze werkwijze is ook dat de voorwerpen als één geheel kunnen worden afgeleverd en dus niet ter plekke hoeven te worden afgemonteerd.

De wijze waarop 67 Awr de voorwerpen verplaatst, is steeds innovatiever en complexer. Daarbij gaat steeds meer tijd zitten in de voorbereiding.

Illustratief is 67 Awr Het daadwerkelijke vervoer over zee duurde zes weken maar het (ver-)plaatsen 67 Awr vergde twee jaar voorbereiding 67 Awr 67 Awr Eenmaal op de plek van bestemming aangekomen, is het werk niet afgerond. 67 Awr 67 Awr

67 Awr meent dat de activiteiten in hun totaliteit kwalificeren voor toepassing van het tonnageregime.

Vraag:

Is de totale met deze activiteiten gerealiseerde opbrengst aan te merken als winst uit zeescheepvaart in de zin van artikel 3.22 Wet IB?

Pre-advies 5.1.2e

Op basis van onder meer de wetsgeschiedenis van 3.22 Wet IB concludeert 5.1.2e dat het geheel niet is aan te merken als direct met de exploitatie van een schip samenhangende werkzaamheden.

Antwoord:

Nee, de plaatsing van de vervoerde voorwerpen is zodanig complex en de daarmee gemoeide werkzaamheden zijn dusdanig uitgebreid dat deze niet ondergeschikt zijn aan de vervoersprestatie. Het tegendeel is eerder het geval.

Daarom kwalificeert het geheel van werkzaamheden niet als direct met de exploitatie van een schip samenhangende werkzaamheden.

Afgezien van het vervoer over zee is geen sprake van winst uit zeescheepvaart.

Beschouwing

Het tonnageregime is van toepassing op winst uit zeescheepvaart. Van oudsher is bij "zeescheepvaart" gedacht aan het vervoer over zee.

De faciliteit is meer recent pas uitgebreid in die zin dat ook kabelleggers en dergelijke daarop een beroep kunnen doen. Die aanvullende situaties zijn in casu niet aan de orde.

In het vierde lid van artikel 3.22 Wet IB is gedefinieerd wat wordt verstaan onder winst uit zeescheepvaart.

Het gaat hierbij onder meer om:

- a. winst uit de exploitatie van een schip bestemd voor het vervoer van zaken of personen in het internationale verkeer over zee;
- b. winst behaald met de werkzaamheden die direct samenhangen met de hiervoor bedoelde exploitatie van een schip.

De vraag is wat moet worden verstaan onder de bovengenoemde direct samenhangende werkzaamheden.

Allereerst is de wettekst van belang.

De **wettekst** bevat de voorwaarde dat de werkzaamheden **direct samenhangen** met de exploitatie van het schip.

Die "*directe samenhang*" is verder niet ingevuld door de wetgever. Dat begrip kun je op verschillende manieren opvatten.

Misschien is het voldoende dat de verschillende deelprestaties, waaronder vervoer over zee, samen één geheel vormen.

Een ander standpunt zou kunnen zijn dat het vervoer over zee, gelet op het doel waarvoor het tonnageregime in het leven is geroepen, de hoofdprestatie moet zijn en dat de overige werkzaamheden die onderdeel zijn van de totale prestatie, daaraan ondergeschikt moeten zijn.

Voor meer duidelijkheid is het nodig om een blik te werpen op de wetsgeschiedenis.

De parlementaire geschiedenis is op dit punt summier.

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

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

MvT, [Kamerstukken II](#), 1995/96, 24 482, nr. 3, p. 5-6.

Dat brengt wel enige duidelijkheid, maar geen volstrekte helderheid over de vraag of het vervoer ook ondergeschikt mag zijn.

In zijn uitleg van artikel 8 OESO-modelverdrag is de staatssecretaris genuanceerder.

In het **besluit 4 april 2008, IFZ 2008/52** is een passage gewijd aan de tijdelijke opslag van containers.

Bedenk hierbij wel dat dit besluit is geschreven voor de uitleg van artikel 8 OESO. In de parlementaire geschiedenis van 3.22 Wet IB is te vinden dat dit artikel 8 een ruimere werking heeft dan dat artikel 3.22 Wet IB.

Besluit van 4 april 2008, IFZ 2008/52

In het besluit is onder meer het volgende te lezen.

*"In het verleden zijn vragen gesteld over de (tijdelijke) opslag van containers in Nederland door of namens zeescheepvaartondernemingen of luchtvaartondernemingen, waarvan de werkelijke leiding in het andere verdragsland is gelegen. Het gaat dan om de situatie waarin buitenlandse vervoersondernemingen een inrichting in Nederland hebben, waarvan de werkzaamheden o.m. bestaan uit het logistieke beheer van de containers (opslag, voor- en natransport), en de containers als onderdeel van de internationale vervoersprestatie, na per schip of vliegtuig te zijn gearriveerd, tijdelijk op de kade of op het vliegveld worden opgeslagen in afwachting van het natransport over land of per binnenschip naar de klant. De vraag is in hoeverre nog sprake is van de 'exploitatie van schepen of luchtvaartuigen' indien de containers langer dan gebruikelijk in Nederland worden opgeslagen. In het navolgende wordt uitsluitend ingegaan op de toepassing van de zee- en luchtvaartartikelen uit de (belasting)verdragen die, voorzover hier relevant, overeenstemmen met [artikel 8](#) van het OESO-modelverdrag. Voor een overzicht van fiscale regelingen inzake de belastingheffing over voordelen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in het internationale verkeer, zij verwezen naar de mededeling van 4 april 2008, nr. IFZ2008/100M. Voor de beantwoording van de vraag in hoeverre nog sprake is van de 'exploitatie van schepen of luchtvaartuigen' in de zin van **artikel 8 van het OESO-modelverdrag** indien de containers langer dan gebruikelijk in Nederland worden opgeslagen, is de oorzaak van deze langer dan gebruikelijke opslag van belang.*

Steeds moet aan de hand van feiten en omstandigheden worden onderzocht of sprake is van opslag die direct verbonden is met dan wel van ondergeschikte aard is aan de internationale vervoersactiviteiten. Afhankelijk van de feiten en omstandigheden is **geen** sprake van **kortdurende opslag**, indien de containers - op verzoek van de klant - **langer worden opgeslagen dan voor het uitvoeren van de vervoersprestatie nodig is**. Te denken valt aan de situatie waarin de klant op zijn terrein nog geen ruimte heeft voor de te leveren goederen, en daarom aan de vervoersonderneming vraagt om de goederen langer op te (laten) slaan, en het natransport uit te stellen.

*Deze opslag van de goederen zou als een **aparte activiteit (dienst)** kunnen worden gezien welke **niet direct verbonden is met de internationale vervoersprestatie**. Indien dit het geval is moet worden onderzocht of deze activiteit als **van ondergeschikte aard aan de internationale vervoersprestatie** kan worden beschouwd. Hiervan kan slechts sprake zijn indien het totaal van deze activiteiten binnen het geheel van de uitgeoefende internationale scheepvaart- of luchtvaartactiviteiten van ondergeschikte aard is. Een belangrijke aanwijzing hiervoor is als de opslagactiviteiten geen aparte onderneming of een aparte bron van inkomen vormen."*

Uit de wettekst blijkt dat kwalificerende werkzaamheden direct samen moeten hangen met de vervoersprestatie.

De parlementaire geschiedenis brengt ons niet veel verder dan dat. Daarin is slechts te vinden dat het onder meer moet gaan om het in eigen beheer laden en lossen van eigen schepen.

In het besluit van 4 april 2008 hanteert de staatssecretaris een aanvullend criterium. Die samenhangende werkzaamheden moeten ondergeschikt zijn aan de vervoersprestatie. Dat staat er expliciet voor werkzaamheden die indirect samenhangen met vervoer, maar uit de tekst van het besluit leiden wij af dat dit ook geldt bij directe samenhang. Immers, als opslag langer duurt dan nodig

is voor het vervoer, ontbreekt directe samenhang. Daarin ligt volgens ons besloten dat ook de kortdurende opslag, waarbij nog sprake is van directe samenhang, ondergeschikt is aan dat vervoer.

Onze uitleg

Op basis van de bovengenoemde rechtsbronnen menen wij dat werkzaamheden niet alleen direct samen moeten hangen met vervoer per schip over zee maar daaraan tevens ondergeschikt moeten zijn.

Is dit criterium ook toepasbaar op 3.22-4-c Wet IB?

Wij vinden van wel. Daarvoor zien wij meerdere redenen.

1. Doel tonnageregeling

Het is allereerst passend binnen het doel waarvoor de tonnageregeling in het leven is geroepen, te weten een faciliteit voor vervoersactiviteiten over zee.

Voorkomen concurrentievervalsing

Een belangrijk argument is ook dat een andersluidende uitleg ertoe leidt dat activiteiten waaraan slechts een zweem van vervoer kleeft, ook kwalificeren voor de tonnageregeling terwijl dat nadrukkelijk niet de bedoeling is van de wetgever.

Wij verwijzen naar de passage uit de wetsgeschiedenis waarin is opgemerkt dat 8 OESO niet integraal is overgenomen in de nationale regeling om concurrentievervalsing te voorkomen.

2. Uitleg in 8 OESO-modelverdrag

Bovendien leiden wij uit de wetsgeschiedenis af dat de wetgever bij de totstandkoming van 3.22.-4-c ook het oog heeft gehad op wat internationaal geldt als relevante criteria. Daarbij beschouwt hij artikel 8 van het OESO-modelverdrag en het commentaar daarop als maatgevend. Het laatstgenoemde verdragsartikel heeft, net als artikel 3.22 Wet IB2001, betrekking op vervoer van personen en goederen over zee en kent dus een vergelijkbaar toepassingsterrein.

De wetgever heeft weliswaar vastgesteld dat 3.22-4-c minder ruim uitgelegd moet worden dan art. 8 OESO-modelverdrag, maar dat betreft één ander aspect. Dat verschil heeft hij ook in de wettekst tot uitdrukking gebracht door alleen direct samenhangende werkzaamheden te laten kwalificeren als winst uit zeescheepvaart.

Er lijkt daarentegen geen reden te zijn waarom de aanvullende eis die voor art. 8 OESO-modelverdrag geldt, niet ook van toepassing kan zijn op 3.22-4-c.

Artikel 8 van het OESO-modelverdrag regelt immers ook het vervoer van personen en goederen over zee en "het is internationaal maatgevend".

3. Beleidsbesluit 4 april 2008

Daarnaast leiden wij uit de tekst van het beleidsbesluit uit 2008 af dat het criterium van ondergeschiktheid ook geldt voor direct samenhangende werkzaamheden.

Conclusie

Op grond van het bovenstaande vinden wij het voor de toepassing van 3.22-4-c IB relevant dat de werkzaamheden niet alleen direct samenhangen met het vervoer over zee en maar tevens ondergeschikt zijn aan dat vervoer.

In casu zijn de overige activiteiten (laden en lossen/plaatsen) van ☐ niet ondergeschikt aan het vervoer. Het is eerder omgekeerd. Het overgrote deel van de werkzaamheden heeft betrekking op het plaatsen van het voorwerp.

Dat maakt dat die overige activiteiten niet voor het geheel kwalificeren voor toepassing van het tonnageregime.

Gedeeltelijke toepassing tonnageregeling

⁶⁷ ☐ kan naar onze mening de tonnageregeling toepassen voor het deel van de door ⁶⁷ ☐ geleverde prestatie dat bestaat uit het vervoer zelf. Het bepalen van de grootte van dat deel vereist een feitelijke vaststelling. Dat is aan de inspecteur om te bepalen.