

Inkomstenbelasting/Vennootschapsbelasting. Afschrijving op zeeschepen. Participaties in zeescheepvaart-cv's

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten

Besluit van 16 juli 2008, nr. CPP2008/1222M, Stcrt. nr. 145

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit is een actualisering en samenvoeging van (onderdelen van) besluiten over de afschrijving op zeeschepen en het besluit over de fiscale behandeling van participaties van commanditaire vennoten in film-cv's en zeescheepvaart-cv's. Ten aanzien van de afschrijving op zeeschepen is met de publicatie geen beleidswijziging beoogd. Voor participaties in zeescheepvaart-cv's is het uitgangspunt verlaten dat het houden van meer dan drie participaties in beginsel moet worden aangemerkt als één onderneming. Het besluit bevat tevens aanwijzingen voor de gecoördineerde behandeling van zeescheepvaart-cv's door de Belastingdienst.

Voorgaande besluiten

De navolgende (onderdelen van) besluiten zijn geactualiseerd en overgenomen in dit besluit:

- Besluit van 18 december 2000, nr. CPP2000/2827M, Afschrijving op zeeschepen;
- Besluit van 1 februari 2006, nr. CPP2005/3262M, Fiscale behandeling van participaties van commanditaire vennoten in film-cv's en zeescheepvaart-cv's. Van dit besluit is onderdeel 3 "Eén of meer ondernemingen" aangepast waarbij het standpunt dat het houden van meer dan drie participaties in beginsel moet worden aangemerkt als één onderneming is vervallen. De onderdelen: 4.2.3 tot en met 4.2.3.3 over de afschrijving op zeeschepen en onderdelen 4.2.4 tot en met 4.2.4.2 over de investeringsaftrek op zeeschepen zijn redactioneel aangepast. De onderdelen met betrekking tot de filmindustrie hebben door het vervallen van de filmfaciliteiten hun belang verloren en zijn niet meer opgenomen.

1. Inleiding

De Europese Commissie staat bepaalde steunmaatregelen toe voor internationale zeevervoeractiviteiten, dat wil zeggen vervoer van personen en goederen over zee in het internationale verkeer. In bepaalde gevallen gelden zij ook voor slepen en bagger-/zandzuigwerkzaamheden (Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer, Publicatieblad EU, 17 januari 2004, 2004/C 13/03). Nederland heeft hieraan onder meer invulling gegeven door de mogelijkheid de winst uit zeescheepvaart forfaitair te bepalen aan de hand van de tonnage. Als niet geopteerd is voor de tonnageregeling, bestaat de mogelijkheid investeringen in zeeschepen versneld af te schrijven. Dit besluit geeft daarvoor beleidskaders. Gelet op de in de praktijk levende behoefte aan

een centraal aanspreekpunt voor deelnemers in een zeescheepvaart-cv, is in dit besluit tevens de centrale behandeling door de Belastingdienst van zeescheepvaart-cv's geregeld.

2. Definities

Voor de toepassing van dit besluit dient te worden verstaan onder:

- a. zeeschip: een schip als bedoeld in artikel 3.22, vierde lid, onderdelen a en b, van de Wet IB 2001;
- b. nieuw zeeschip: een zeeschip dat door de koper voor het eerst in gebruik wordt gesteld;
- c. Vamil: willekeurige afschrijving milieu-bedrijfsmiddelen als bedoeld in artikel 3.31 Wet IB 2001;
- d. winst uit zeescheepvaart: winst als bedoeld in artikel 3.22, vierde lid, van de Wet IB 2001.

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

Als niet geopteerd is voor een forfaitaire vaststelling van de winst uit zeescheepvaart op basis van de zogenoemde 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 3.2) of willekeurig worden afgeschreven.

3.1. 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 bijvoorbeeld 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 (zie besluit van 7 december 2005, 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.

3.2. Degressieve afschrijving

Op bedrijfsmiddelen kan degressief worden afgeschreven als aannemelijk is dat sprake is van in de tijd afnemende nutsprestaties (HR 31 augustus 1998, nr. 33.470). De bewijslast hiervoor rust op belanghebbende.

3.2.1. 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 in gebruikneming en die worden geëxploiteerd als bedoeld in artikel 3.22, vierde en vijfde lid, van de Wet IB 2001. Voorwaarde is dat bij de berekening van de afschrijving alle volgende uitgangspunten worden gehanteerd:

- a. 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

- b. er wordt afgeschreven op het zeeschip als geheel;
- c. 1. bij de afschrijving van een nieuw zeeschip wordt uitgegaan van 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;
2. bij de afschrijving van 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	levensduur 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 worden tot uitgangspunt genomen bij de vaststelling van het afschrijvingspercentage. Indien een belastingplichtige het voornemen heeft een zeeschip gedurende een kortere periode dan de in de tabel aangegeven levensduur te exploiteren wijzigt het afschrijvingspercentage niet. De residuwaarde wordt dan verondersteld evenredig hoger te zijn.

In bijlage 1 bij dit besluit is een tabel opgenomen waarin voor verschillende levensduren het afschrijvingspercentage is berekend. Het afschrijvingspercentage wordt naar beneden afgerond op één cijfer achter de komma. Een voorbeeld is opgenomen in bijlage 2.

3.2.2. 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, van de Wet IB 2001, beoordeelt de Belastingdienst van geval tot geval het toegestane systeem van afschrijving, de resterende levensduur en de residuwaarde die in acht dienen te worden genomen. 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.

3.3. Investeringsaftrek; ter beschikking stellen

In zijn arrest van 22 mei 1991, nr. 26.935, heeft de Hoge Raad beslist dat het in reischarter geven van een schip voor de toepassing van de WIR niet kan worden aangemerkt als het ter beschikking stellen van dat schip in de zin van artikel 61a, vijfde lid, aanhef en letter *i*, van de Wet IB 1964 (tekst 1983). Naar mijn mening geldt dat ook voor het in tijd- of reischarter geven van een schip voor de toepassing van de investeringsaftrek (artikel 3.40 van de Wet IB 2001). Het recht op investeringsaftrek blijft bij tijd- of reischarter bestaan.

4. Participaties in zeescheepvaart-cv's

4.1. Eén of meer ondernemingen

Bij de exploitatie van een zeeschip wordt veelvuldig gebruik gemaakt van een commanditaire vennootschap. Als een belastingplichtige in meer commanditaire vennootschappen deelneemt, komt de vraag aan de orde of sprake is van één of meer ondernemingen. Bij de beantwoording van deze vraag dienen naar mijn mening de overige activiteiten van de medegerechtigde tot uitgangspunt te worden genomen. Daarbij kunnen zich in beginsel twee situaties voordoen.

Eerste situatie: één onderneming

De eerste situatie betreft het geval waarin de overige activiteiten van de medegerechtigde 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 als

medegerechtigde 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 medegerechtigde 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 deelneemt 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 medegerechtigde:

- meer dan één participatie in eenzelfde commanditaire vennootschap houdt;
- participaties in verschillende commanditaire vennootschappen houdt en deze vennootschappen in belangrijke mate met elkaar zijn verweven;
- participaties in verschillende commanditaire vennootschappen houdt waarvan de resultaten in één pool zijn ingebracht, tenzij met betrekking tot de zeescheepvaart-cv's deze pool beperkt blijft tot het samenbrengen van vrachtinkomsten of off-hire risico.

Indien belastingplichtige ervoor kiest zijn participaties aan te merken als evenzoveel ondernemingen, is deze keuze onherroepelijk. Een dergelijke keuze zal uiterlijk bij de aangifte over het jaar waarin een participatie is verkregen, kenbaar moeten worden gemaakt.

In overeenstemming met de uitspraak van het Hof Amsterdam van 17 maart 2005, nr. 03/4290, zijn de feitelijke omstandigheden bepalend en niet het aantal participaties. Dit impliceert dat niet langer als uitgangspunt geldt dat het houden van meer dan drie participaties in beginsel moet worden aangemerkt als één onderneming.

4.2. Centrale uitvoering

Regelmatig bereiken mij verzoeken een zogenoemde "contactinspecteur" aan te wijzen die bevoegd is landelijk bindende afspraken te maken over de fiscale gevolgen van deelname in een zeescheepvaart-cv.

Ter bevordering van de eenheid van rechtstoepassing en de snelheid van afhandeling wijs ik hierbij de Belastingdienst Noord/kantoor Groningen en de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam aan als kantoor voor het maken van landelijk bindende afspraken over de fiscale gevolgen van deelname in een zeescheepvaart-cv. Naast het geven van zekerheid vooraf over de fiscale gevolgen van de deelname in de commanditaire vennootschap zijn deze kantoren bevoegd tot het vaststellen van de belastbare winst uit zeescheepvaart, het deel van de winst die toekomt aan de beherende vennoten als zodanig, evenals de jaarlijkse vaststelling van de waarde van de participaties in de commanditaire vennootschap. Wellicht ten overvloede merk ik op dat de aanwijzing als "contactinspecteur" uitsluitend betrekking heeft op de beoordeling van de fiscale gevolgen van deelname in de scheepvaart-cv. De aanwijzing houdt niet in dat de behandeling van aangiften en alle overige fiscale aangelegenheden van deelnemers in een zeescheepvaart-cv door deze kantoren wordt overgenomen.

5. Ingetrokken besluiten

De volgende besluiten zijn ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

- Besluit van 18 december 2000, nr. CPP2000/2827M, Afschrijving op zeeschepen (geactualiseerd);
- Besluit van 19 december 2002, nr. DGB2002/7237M, *Stcrt.* 247, Bijzondere regimes voor zeeslepers (opgenomen in wetgeving);
- Besluit van 17 november 2003, nr. DGB2003/6058M, Terugvordering in het kader van de fiscale faciliteit en de tonnageregeling Nederlandse sleepboten (achterhaald);
- Besluit van 1 februari 2006, nr. CPP2005/3262M, Fiscale behandeling van participaties van commanditaire vennoten in film-cv's en zeescheepvaart-cv's (achterhaald).

6. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de *Staatscourant* waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot de dagtekening van het besluit.

Dit besluit zal in de *Staatscourant* worden geplaatst.

Den Haag, 16 juli 2008,

de staatssecretaris van Financiën,
namens deze:
de directeur-generaal Belastingdienst,
mr. J. Thunnissen.

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
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

afschrijvingspercentage	levensduur in jaren		
	11	13	15
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	0,1521
11,9	0,2482	0,1926	0,1495
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	<u>10.000</u>
Fiscale aanschafwaarde/boekwaarde (A)	20.000

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
	1.145
Af: subsidies en herinvesteringsreserves	<u>Pm</u>
Fiscale aanschafwaarde/boekwaarde (A) zonder Vamilinvestering	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.