

Fiscale regelingen voor de internationale lucht- en scheepvaart en modelverklaringen inzake BTW-vrijstelling

Directoraat-generaal voor Fiscale Zaken, directie Internationale Fiscale zaken

Kennisgeving van 4 april 2008, nr. IFZ2008/100M

Deze kennisgeving behelst een actualisatie van het overzicht van fiscale regelingen inzake de belastingheffing over voordelen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in het internationale verkeer. Het besluit van 13 april 2004, nr. IFZ2004/119M is in het besluit van 4 april 2008, IFZ 2008/52M ingetrokken.

1. Inleiding

Mij is gebleken dat er in de praktijk behoefte bestaat aan een overzicht van fiscale regelingen inzake de belastingheffing over voordelen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in het internationale verkeer. Deze kennisgeving behelst een actualisatie van het overzicht en dient specifiek ter vervanging van het besluit van 13 april 2004, nr. IFZ2004/119M. Laatst genoemde besluit is in het besluit van 4 april 2008, IFZ 2008/52M ingetrokken.

2. Overzicht fiscale regelingen

Belastingverdragen

Nederland heeft op dit moment circa 80 algemene belastingverdragen afgesloten die vrijwel allemaal een afzonderlijke bepaling bevatten die betrekking heeft op de heffing over winsten behaald met de exploitatie van schepen en/of luchtvaartuigen in het internationale verkeer. Tevens heeft Nederland bilaterale belastingverdragen gesloten, die specifiek van toepassing zijn op de belastingheffing over voordelen uit de exploitatie van schepen en/of luchtvaartuigen in het internationale verkeer.

Scheepvaartverdragen en/of luchtvaartovereenkomsten

Naast belastingverdragen heeft Nederland ook met diverse landen niet-fiscale scheepvaartverdragen en/of luchtvaartovereenkomsten gesloten. In een aantal van deze verdragen is tevens een bepaling opgenomen die de belastingheffing van ondernemingen die werkzaam zijn in de internationale scheep- of luchtvaart betreft.

Vrijstelling op basis van wederkerigheid

Naast genoemde internationale verdragen is het mogelijk dat een land in zijn

nationale wet op basis van wederkerigheid buitenlandse lucht- en scheepvaartondernemingen van belastingen naar het inkomen vrijstelt. Nederland heeft eveneens een dergelijke bepaling opgenomen in de nationale wet (artikel 19 van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969). In artikel 7.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 is een soortgelijke vrijstelling, echter zonder de eis van wederkerigheid, opgenomen voor niet in Nederland wonende natuurlijke personen.

Bijlage 1 bevat een tabel waarin een overzicht wordt gegeven welke regelingen voor de verschillende landen van toepassing zijn per 1 januari 2008. Voor de toepassing van een bepaalde regeling in een verdrag moet de volledige verdragstekst geraadpleegd worden. Het streven is erop gericht om aan het begin van elk kalenderjaar een dergelijk bijgewerkt overzicht te publiceren. De gegevens worden in dit overzicht weergegeven naar de stand per 1 januari van dat kalenderjaar. Ik verzoek de regiokantoren om eventuele opmerkingen, in het bijzonder voor wat betreft de kolom vrijstelling op basis van wederkerigheid, jaarlijks voor 1 december door te geven aan de directie Internationale Fiscale Zaken/afdeling Bilaterale Zaken van het Ministerie van Financiën.

In het overzicht is mede aangegeven welke landen, voor zover kon worden nagegaan, het principe van vrijstelling op basis van wederkerigheid eveneens onderschrijven. Op het moment dat een buitenlandse scheep- of luchtvaartonderneming verzoekt om een vrijstelling op basis van artikel 19 van de wet op de Vennootschapsbelasting 1969, dient in het overzicht nagegaan te worden of het land waar de onderneming is gevestigd, een dergelijke vrijstelling eveneens aan Nederlandse scheep- of luchtvaartondernemingen toekent. Blijkt uit het overzicht niet dat het andere land aan Nederlandse scheep- of luchtvaartondernemingen een vrijstelling verleent, dan kan aan de buitenlandse onderneming een zogenoemde "To-Whom-It-May-Concern"-verklaring worden afgegeven (zie bijlage 2). In deze verklaring is vastgelegd dat Nederland op basis van wederkerigheid buitenlandse scheep- en luchtvaartmaatschappijen vrijstelt van de Nederlandse belasting.

De buitenlandse onderneming kan zich met deze verklaring wenden tot haar eigen belastingdienst en verzoeken om te bevestigen dat het andere land aan Nederlandse ondernemingen eenzelfde belastingvrijstelling verleent. Nadat de buitenlandse belastingdienst dit heeft verklaard, kan door de Nederlandse fiscus aan de buitenlandse onderneming een vrijstelling worden verleend.

In artikel 7.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 is zoals gezegd geen eis van wederkerigheid opgenomen. Bovenstaande procedure is dan ook niet van toepassing indien een buitenlandse onderneming verzoekt om een vrijstelling op basis van dit artikel.

Aan in Nederland gevestigde ondernemingen geeft de inspecteur op verzoek een "To-Whom-It-May-Concern"-verklaring af (zie bijlage 3), waarin is vastgelegd dat Nederland op basis van wederkerigheid buitenlandse scheep- en luchtvaartmaatschappijen vrijstelt van de Nederlandse belasting. In deze verklaring wordt aan de buitenlandse autoriteiten verzocht om de met naam genoemde Nederlandse onderneming van belastingheffing vrij te stellen. Deze verklaring kan aan de buitenlandse autoriteiten worden overlegd, zodat zij kunnen beoordelen of de Nederlandse lucht- of scheepvaartonderneming voor een belastingvrijstelling in dat andere land in aanmerking komt. Deze "To-Whom-It-May-Concern"-verklaring is voorzien van een woonplaatsverklaring, die ertoe strekt te verhinderen dat in derde landen gevestigde ondernemingen oneigenlijk gebruik zouden kunnen maken van de regeling.

Modelverklaring inzake BTW-vrijstelling

In Nederland is op de levering van goederen en diensten aan uitgaande zeeschepen en luchtvaartuigen en ook op de dienstverrichtingen ten behoeve van die schepen en luchtvaartuigen een vrijstelling van BTW (in termen van de Wet op de omzetbelasting 1968: een nultarief) van toepassing. Dat geldt ook voor de levering van die schepen en luchtvaartuigen zelf. Deze vrijstellingen zijn gebaseerd op artikel 15 van de Zesde BTW-richtlijn dat ze dwingend voorschrijft. Er is derhalve geen ruimte in nationaal verband om van de vrijstelling af te wijken. Ten einde buitenlandse overheden ertoe te bewegen aan Nederlandse lucht- en scheepvaartondernemingen eveneens een dergelijke vrijstelling te verlenen, zou kunnen worden gewezen op de Nederlandse cq. Europese vrijstelling voor bedoelde leveringen en diensten. Hiertoe kan een verklaring (zie bijlagen 4 en 5) dienen, die door de inspecteur op verzoek afgegeven wordt aan in Nederland gevestigde lucht- respectievelijk scheepvaartondernemingen. In deze verklaring wordt uiteengezet voor welke vervoersdiensten en aanverwante goederen en diensten in Nederland een nultarief geldt. Uiteraard biedt de bedoelde verklaring geen garantie dat de buitenlandse autoriteiten daadwerkelijk afzien van de heffing van BTW. Ook deze verklaring wordt voorzien van een woonplaatsverklaring.

Bijlage 1

Overzicht fiscale regelingen voor de internationale lucht- en scheepvaart

Situatie per 1 januari 2008

land	scheepvaartwinst				luchtvaartwinst			
	alge- meen belas- tingver- drag	fis- caal deel- ver- drag	scheep- vaart- verdrag	art. 19 Vpb	alge- meen belas- tingver- drag	fis- caal deel- ver- drag	lucht- vaart- over- een- komst	art. 19 Vpb
1. Albanië ¹⁾	x				x		x	
2. Argentinië	x	x			x	x		
3. Armenië	x				x		x	
4. Australië	x				x			
5. Azerbeidzjan					x		x	
6. Bahamas								x
7. Bangladesh	x ²⁾				x			
8. Barbados	x				x		x	
9. Belarus (Wit-Rusland)	x				x		x	
10. België	x				x			
11. Brazilië	x				x			
12. Brunei Darussalam							x	
13. Bulgarije	x				x			
14. Canada	x				x		x	
15. Chili				x				
16. China	x		x		x		x	
17. Cuba				x			x	
18. Denemarken	x				x			
19. Dominicaanse Rep.							x	
20. Duitsland	x				x			
21. Egypte	x				x	x ³⁾		
22. Estland	x		x		x		x	
23. Ethiopië								x
24. Filippijnen	x				x			
25. Finland	x				x			
26. Frankrijk	x				x			
27. Georgië	x				x		x	
28. Griekenland ⁴⁾	x	x			x	x		
29. Groot-Brittannië	x				x			
30. Hongarije	x				x		x	
31. Hongkong		x					x ⁵⁾	
32. Ierland	x				x			
33. IJsland	x			x	x			x
34. Isle of Man		x				x		
35. India	x				x			
36. Indonesië	x				x			
37. Irak				x				x
38. Iran				x				x
39. Indonesië	x				x			
40. Israël	x				x			
41. Italië	x				x			
42. Japan	x				x			

1) Inwerkinggetreden op 15 november 2005 en van toepassing vanaf 1 januari 2006.

2) Bangladesh mag van scheepvaartwinst gehalveerd tarief heffen.

3) Diplomatieke notawisseling uit 1957 inzake belastingvrijstelling voor luchtvaartondernemingen.

4) Het algemene belastingverdrag bepaalt dat het L&S-belastingverdrag toepassing blijft vinden.

5) Bij notawisseling van 16 december 1996 is aan de luchtvaartovereenkomst met Hong Kong van 1986 een fiscale paragraaf toegevoegd die van toepassing is per 1 januari 1996.

land	scheepvaartwinst				luchtvaartwinst			
	alge- meen belas- tingver- drag	fis- caal deel- ver- drag	scheep- vaart- verdrag	art. 19 Vpb	alge- meen belas- tingver- drag	fis- caal deel- ver- drag	lucht- vaart- over- een- komst	art. 19 Vpb
43. voormalig Joegoslavië 1)	x				x			
44. Jordanië	x				x			x
45. Kaapverdië							x	
46. Kazakstan	x				X			
47. Kenia							x	
48. Koeweit	x				X			x
49. Kroatië	x				X		x	
50. Letland	x		x		X		x	
51. Libanon								x
52. Litouwen	x		x		X		x	
53. Luxemburg	x				X			
54. Macau							x	
55. Macedonië	x				X		x	
56. Malediven							x	
57. Malawi	x				X		x	
58. Maleisië	x				X			
59. Malta	x				X			
60. Marokko	x				X			
61. Mexico	x	x			X			
62. Moldavië	x				X			
63. Mongolië 2)	x				X			
64. Nederlandse Antillen en Aruba	x				X			
65. Nieuw Zeeland	x				X			
66. Nigeria	x				X			
67. Noorwegen	x				X			
68. Oeganda 3)	x				x		x	
69. Oekraïne	x				x		x	
70. Oezbekistan	x				x		x	
71. Oman						x		
72. Oostenrijk	x				x			
73. Pakistan	x				x			
74. Panama		x				x		
75. Peru				x				
76. Polen	x		x		x			
77. Portugal	x				x			x
78. Qatar							x	
79. Roemenië	x				x			
80. Russische Federatie	x				x			
81. Saoedi-Arabië						x		
82. Senegal							x	
83. Seychellen							x	
84. Singapore	x				x			
85. Slovenië 4)	x				x		x	
86. Slowakije	x				x		x	
87. Soedan							x	x
88. Sovjet Unie 5)	x				x			
89. Spanje	x				x			
90. Sri Lanka	x				x			
91. Suriname	x				x		x	
92. Syrië							x	
93. Taiwan 6)				x				x

- 1) Inwerking getreden op 17 oktober 2003 en van toepassing vanaf 1 januari 2004.
- 2) Bosnië heeft de voortzetting van het verdrag met voormalig Joegoslavië erkend. Voor wat betreft de Federale Republiek Joegoslavië (Servië en Montenegro) wordt het verdrag met voormalig Joegoslavië eveneens voortgezet.
- 3) Van toepassing in Nederland vanaf 1-1-2007, in Oeganda vanaf 1-7-2007.
- 4) Inwerking getreden op 31 december 2005 en van toepassing vanaf 1 januari 2006.
- 5) Voor wat betreft de landen ten aanzien waarvan Nederland de toepassing van het verdrag met de voormalige Sovjet-Unie voortzet.
- 6) Regeling tussen het Netherlands Trade and Investment Office in Taipei en het Taipei Representative Office in the Netherlands. Zie het besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 25 april 2001.

Land	scheepvaartwinst			art. 19	luchtvaartwinst			art. 19
	alge- meen belas- tingver- drag	fis- caal deel- ver- drag	scheep- vaart- verdrag		alge- meen belas- tingver- drag	fis- caal deel- ver- drag	lucht- vaart- over- een- komst	
94. Tanzania							x	
95. Thailand 1)	x				x			
96. Togo							x	
97. Trinidad en Tobago 2)								
98. Tsjechië	x				x		x	
99. Tunesië	x				x			
100. Turkije	x				x			
101. Uruguay							x	
102. Venezuela 3)		x				x		
103. Ver. Arab. Emiraten						x		
104. Verenigde Staten	x				x			
105. Vietnam	x				x		x	
106. Zaïre								x
107. Zambia	x				x			
108. Zimbabwe	x				x			
109. Zuid-Afrika	x		x		x		x	
110. Zuid-Korea	x		x		x			
111. Zweden	x				x			
112. Zwitserland	x				x			

-
- 1) Indien een scheepvaartonderneming van een staat in de andere staat een vaste inrichting heeft, dient de andere staat de geheven belasting met 50% te verminderen.
 - 2) Luchtvaartwinst de facto niet belast.
 - 3) In het algemene belastingverdrag wordt verwezen naar het belastingverdrag met betrekking tot lucht- en scheepvaartwinsten.

Bijlage 2

Modelverklaring ten behoeve van vrijstelling op basis van wederkerigheid VOOR
BUITENLANDSE ONDERNEMINGEN

TO WHOM IT MAY CONCERN

According to Netherlands taxation law, foreign shipping and air transport companies will not be taxed in the Netherlands on income, profits and gains from the operation of ships or aircraft in international traffic travelling to and from Netherlands harbours or airports, provided that the foreign country does not tax the income, profits and gains derived from the operation in international traffic of ships or aircraft by shipping and air transport companies, that are resident of the Netherlands.

Competent tax authority in the Netherlands:

(naam eenheid)

Competent tax inspector:

(naam en handtekening belastinginspecteur)

Bijlage 3

Modelverklaring ten behoeve van vrijstelling op basis van wederkerigheid VOOR
NEDERLANDSE ONDERNEMINGEN

TO WHOM IT MAY CONCERN

According to Netherlands taxation law, foreign shipping and air transport companies will not be taxed in the Netherlands on income, profits and gains from the operation of ships or aircraft in international traffic travelling to and from Netherlands harbours or airports, provided that the foreign country does not tax the income, profits and gains derived from the operation in international traffic of ships or aircraft by shipping and air transport companies, that are resident of the Netherlands.

In view of the fact that the Netherlands does not tax, on a reciprocal basis, the income, profits and gains from the operation of ships or aircraft in international traffic of *[naam land]* shipping and air transport companies, the Netherlands kindly requests *[naam land]* to exempt the income, profits and gains from the operation of ships or aircraft in international traffic of *[naam vervoerder]*. *[naam vervoerder]* is for fiscal purposes resident of the Netherlands as evidenced by the accompanying official declaration from the competent tax authority in the Netherlands.

[naam vervoerder] has appointed *[naam agent]* as its agent in *[naam land]*.

Competent tax authority in the Netherlands:

(naam eenheid)

Competent tax inspector:

(naam en handtekening belastinginspecteur)

Bijlage 4

Modelverklaring ten behoeve van BTW-vrijstelling inzake scheepvaart

TO WHOM IT MAY CONCERN

According to Netherlands VAT law, the international transport of goods outside the European Union is not subject to Netherlands VAT, while the input-VAT is refundable. Moreover the supply of the following goods and services is zero-rated in the Netherlands while the input-VAT relating to these goods and services remains refundable.

1. sea-going vessels;
2. goods intended as stores for outward bound sea-going vessels used to carry out some economic activity;
3. services supplied in connection with goods which are exported outside the European Union or stored in a bonded warehouse;
4. services supplied in connection with goods referred to in 1 and 2.

In view of the fact that the Netherlands does not tax the international transport of goods and the supply of the mentioned goods and services if supplied by a *[naam land]* enterprise, the Netherlands kindly requests *[naam land]* to correspondingly exempt the international transport of goods and the supply of above mentioned goods and services by *[naam vervoerder]*, for fiscal purposes resident of the Netherlands as evidenced by the accompanying official declaration from the competent tax authority in the Netherlands, from VAT while the input-VAT relating to these goods and services remains refundable.

[naam vervoerder] has appointed *[naam agent]* as its agent in *[naam land]*.

Competent tax authority in the Netherlands:

(naam eenheid)

Competent tax inspector:

(naam en handtekening belastinginspecteur)

Bijlage 5

Modelverklaring ten behoeve van BTW-vrijstelling inzake luchtvaart

TO WHOM IT MAY CONCERN

According to Netherlands VAT law, the international transport of goods and passengers outside the Netherlands is not subject to Netherlands VAT, while the input-VAT is refundable. Moreover the supply of the following goods and services is zero-rated in the Netherlands while the input-VAT relating to these goods and services remains refundable.

1. aircraft used by airlines operating for reward chiefly on international routes;
2. goods intended as stores for aircraft referred in 1;
3. services supplied in connection with goods which are exported outside the European Union or stored in a bonded warehouse;
4. services supplied in connection with goods referred to in 1 and 2.

In view of the fact that the Netherlands does not tax the international transport of goods and passengers and the supply of the mentioned goods and services if supplied by a *[naam land]* enterprise, the Netherlands kindly requests *[naam land]* to correspondingly exempt the international transport of goods and passengers and the supply of above mentioned goods and services by *[naam vervoerder]*, for fiscal purposes resident of the Netherlands as evidenced by the accompanying official declaration from the competent tax authority in the Netherlands, from VAT while the input-VAT relating to these goods and services remains refundable.

[naam vervoerder] has appointed *[naam agent]* as its agent in *[name land]*.

Competent tax authority in the Netherlands:
(naam eenheid)

Competent tax inspector:
(naam en handtekening belastinginspecteur)