BESLUIT (EU) 2019/1116 VAN DE COMMISSIE

van 19 december 2017

betreffende staatssteun SA.33829 (2012/C) Maltese tonnagebelastingregeling en andere overheidsmaatregelen ten behoeve van scheepvaartmaatschappijen en hun aandeelhouders

(Kennisgeving geschied onder nummer C(2017) 8734)

(Slechts de tekst in de Engelse taal is authentiek)

(Voor de EER relevante tekst)

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name artikel 108, lid 2, eerste alinea,

Gezien de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, en met name artikel 62, lid 1, onder a),

Na de belanghebbenden overeenkomstig de genoemde artikelen te hebben aangemaand hun opmerkingen te maken ([1]), en gezien deze opmerkingen,

Overwegende hetgeen volgt:

1. PROCEDURE

(1) Op basis van een klacht die in oktober 2011 door een belanghebbende is ontvangen, is de Commissie met de Maltese autoriteiten in gesprek gegaan over de Maltese tonnagebelastingregeling en verdere belastingmaatregelen. Na schriftelijke en mondelinge besprekingen met de Maltese autoriteiten tussen november 2011 en juni 2012 heeft de Commissie Malta bij brief van 26 juli 2012 in kennis gesteld van haar besluit om de procedure van artikel 108, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ("VWEU") in te leiden in verband met mogelijke onwettige steunmaatregelen die Malta ten gunste van scheepvaartmaatschappijen en hun aandeelhouders toepast ("het inleidingsbesluit") ([2]).

(2) In het inleidingsbesluit heeft de Commissie belanghebbenden uitgenodigd hun opmerkingen over de maatregelen die in de overwegingen 3 tot en met 30 van het inleidingsbesluit zijn uiteengezet, kenbaar te maken.

(3) De Commissie heeft van zes belanghebbenden opmerkingen ontvangen: Associatie van reders van de Europese Gemeenschap; Malta Maritime Law Association; Norges Rederiforbund (Noorse redersvereniging); Malta Chamber of Commerce, Enterprise and Industry (Maltese kamer van koophandel); Malta International Shipping Council; Super Yachts Industry Network — Malta. De Commissie heeft ook opmerkingen ontvangen van een werknemer in de Duitse scheepvaartsector die anoniem wenst te blijven.

(4) De opmerkingen zijn doorgezonden aan Malta, dat in de gelegenheid is gesteld hierop te reageren; de opmerkingen van Malta zijn bij brief van 15 december 2012 ontvangen.

(5) Malta heeft aanvullende opmerkingen ingediend bij brieven van 15 oktober 2012, 21 december 2012, 27 februari 2013, 31 oktober 2013, 25 maart 2014 en 24 december 2015.

(6) Bij brief van 9 december 2016 heeft Malta afstand gedaan van zijn recht krachtens artikel 342 VWEU juncto artikel 3 van Verordening (EEG) nr. 1 tot regeling van het taalgebruik in de Europese Economische Gemeenschap ([3]) om dit besluit in het Maltees te laten vaststellen en heeft het ermee ingestemd dat dit besluit in het Engels wordt vastgesteld.

2. BESCHRIJVING VAN DE MAATREGELEN

(7) Dit besluit heeft betrekking op de volgende maatregelen:

a) de tonnagebelastingregeling en meer bepaald:

i) de vaartuigen die in aanmerking komen voor tonnagebelasting;

([1]) PB C 216 van 21.7.2012, blz. 45.
([2]) PB C 289 van 25.9.2012, blz. 49.
([3]) PB 17 van 6.10.1958, blz. 358.

ii) specifieke soorten inkomsten en activiteiten van tonnagebelastingschepen ([4]) die onderworpen zijn aan tonnagebelasting, de tonnagebelastingregeling, met inbegrip van de uitbreiding van de tonnagebelasting tot activiteiten die geen kernscheepvaartactiviteiten zijn;

iii) de hoogte van de tonnagebelasting;

iv) de eis inzake vlagkoppeling;

v) afschermingsmaatregelen;

b) de vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop of overdracht van schepen;

c) de vrijstelling van belasting op meerwaarden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen;

d) de vrijstelling van belasting op dividenden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen,

e) de vrijstelling van belasting op rente of andere inkomsten in verband met de financiering van scheepvaartmaatschappijen of tonnagebelastingschepen,

f) de vrijstelling van bepaalde rechten op documenten en overdrachten.

2.1. **De tonnagebelastingregeling**

2.1.1. *Algemene beginselen — In aanmerking komende vaartuigen, inkomsten en activiteiten*

(8) Op grond van de Merchant Shipping Act ([5]), zoals specifiek aangevuld en gewijzigd door de Merchant Shipping Taxation Regulations ([6]) ("de belastingverordeningen"), kunnen inkomsten uit scheepvaartactiviteiten van een vergunninghoudende scheepvaartorganisatie worden vrijgesteld van inkomstenbelasting krachtens de Income Tax Act ([7]), mits alle relevante registratierechten en tonnagebelastingen ([8]) naar behoren worden betaald. De optie om tonnagebelasting te betalen heeft betrekking op inkomsten uit de exploitatie van een tonnagebelastingschip ([9]).

(9) Een scheepvaartorganisatie wordt in de Merchant Shipping Act ([10]) gedefinieerd als een organisatie met als voornaamste doel een of meer van de volgende activiteiten, mits zij daarvoor een vergunning heeft:

"a) de eigendom, de exploitatie (al dan niet in het kader van een charterovereenkomst), het beheer en het management van een of meer schepen die overeenkomstig de Merchant Shipping Act als Maltese schepen zijn geregistreerd en de uitoefening van alle financiële, veiligheids- en commerciële nevenactiviteiten in verband daarmee;

b) de eigendom, de exploitatie (al dan niet in het kader van een charterovereenkomst), het beheer en het management van een of meer schepen die onder de vlag van een andere staat zijn geregistreerd en de uitoefening van alle financiële, veiligheids- en commerciële nevenactiviteiten in verband daarmee;

c) het bezit van aandelen of andere eigenvermogensbelangen in al dan niet Maltese entiteiten die zijn opgericht voor een of meer van de in dit artikel genoemde doeleinden en de uitoefening van alle financiële, veiligheids- en commerciële nevenactiviteiten in verband daarmee;

d) het bijeenbrengen van kapitaal door middel van leningen, de verstrekking van garanties of de uitgifte van effecten door de maatschappij als die activiteit tot doel heeft de in dit artikel genoemde doelstellingen te bereiken voor de scheepvaartorganisatie zelf of voor andere scheepvaartorganisaties binnen dezelfde groep; […]

e) de uitoefening van andere activiteiten in de maritieme sector die de minister, op advies van de Authority for Transport in Malta, van tijd tot tijd bij verordening kan aanmerken als activiteiten die in overeenstemming zijn met de bovengenoemde doelstelling".

([4]) Volgens de Maltese wetgeving zijn "tonnagebelastingschepen" schepen die op basis van hun activiteiten in aanmerking komen voor de tonnagebelastingregeling; zie punt 4.2.1.1 van dit besluit.

([5]) Chapter 234, the Merchant Shipping Act, Malta Government Gazette, bijvoegsel van 6 april 1973, ("Merchant Shipping Act").

([6]) Chapter 234.43, the Merchant Shipping (Taxation and Other Matters relating to Shipping Organisations) Regulations, Malta Government Gazette nr. 17 574 van 30 april 2004.

([7]) Chapter 123, Income Tax Act, Malta Government Gazette, 1 januari 1949 ("Income Tax Act").

([8]) In de ruime zin van het woord heeft "tonnagebelastingen" betrekking op de rechten die elk schip moet betalen, met name op het registratierecht. Het is belangrijk op te merken dat, hoewel alle in Malta geregistreerde zeeschepen tonnagebelasting betalen als registratierecht, niet al deze schepen in aanmerking komen voor vrijstelling van inkomstenbelasting. Onder de tonnagebelastingregeling vallende vaartuigen die in aanmerking komen voor tonnagebelasting terwijl ze zijn vrijgesteld van inkomstenbelasting, worden door Malta tonnagebelastingschepen ("tonnage tax ships") genoemd.

([9]) Zie voetnoot 4 voor de definitie van "tonnagebelastingschip".

([10]) Artikel 84(Z), lid 1, van de Merchant Shipping Act.

(10) De tonnagebelastingregeling heeft betrekking op de inkomsten uit scheepvaartactiviteiten ([11]). Krachtens de belastingverordeningen moet een gescheiden boekhouding worden gevoerd voor scheepvaart- en niet-scheepvaartactiviteiten ([12]). Onder scheepvaartactiviteiten wordt verstaan "het internationale vervoer van goederen of personen over zee of de verrichting van andere diensten voor of door een schip, al dan niet in aanvulling daarop of in verband daarmee, met inbegrip van de eigendom, bevrachting of enige andere exploitatie van een schip dat voor alle of een of meer van de hierboven genoemde activiteiten wordt gebruikt, of zoals anderszins kan worden voorgeschreven" ([13]).

(11) In artikel 85, lid 1, van de Merchant Shipping Act is uiteengezet aan welke vereisten een schip moet voldoen om als een "tonnagebelastingschip" te worden beschouwd en dus onder de tonnagebelastingregeling te vallen: Onder tonnagebelastingschip wordt verstaan "een schip dat door de minister is aangemerkt als een tonnagebelastingschip in de zin van artikel 85A van de Merchant Shipping Act of een communautair schip van niet minder dan 1 000 nettoton dat volledig eigendom is van of wordt gecharterd, beheerd of geëxploiteerd door een scheepvaartorganisatie". Krachtens artikel 85A, lid 1, van de Merchant Shipping Act mag elk schip, met inbegrip van schepen van minder dan 1 000 nettoton ([14]), als "tonnagebelastingschip" worden aangemerkt, waardoor het in aanmerking komt voor de tonnagebelastingregeling. In de huidige tekst is gespecificeerd dat dit kan worden gedaan "ongeacht de activiteiten of handel waarvoor het schip wordt ingezet" en onder de voorwaarden die de bevoegde minister "passend acht".

(12) Inkomsten uit scheepvaartactiviteiten van een vergunninghoudende scheepvaartorganisatie zijn op grond van de Income Tax Act vrijgesteld van inkomstenbelasting ([15]).

(13) Samengevat: onder de tonnagebelastingregeling vallende vaartuigen ("tonnagebelastingschepen") die voor tonnagebelasting in aanmerking komen terwijl ze van inkomstenbelasting zijn vrijgesteld, zijn vaartuigen die "volledig eigendom zijn van of worden gecharterd, beheerd of geëxploiteerd door een scheepvaartorganisatie" ([16]) en die worden ingezet voor scheepvaartactiviteiten ([17]).

(14) Bovendien zijn de volgende zaken vrijgesteld van belasting op grond van de Income Tax Act: inkomsten, winsten of meerwaarden van een vergunninghoudende scheepvaartorganisatie die zijn verkregen uit de verkoop of een andere overdracht van een tonnagebelastingschip of uit de vervreemding van rechten om een schip te verwerven dat bij oplevering of voltooiing in aanmerking zou komen als een tonnagebelastingschip ([18]).

2.1.2. *Specifieke soorten inkomsten en activiteiten die voor tonnagebelasting in aanmerking komen*

2.1.2.1. Vaartuigen in rompbevrachting geven

(15) Volgens de Maltese wetgeving komen alle inkomsten uit het in rompbevrachting geven van vaartuigen in aanmerking voor tonnagebelasting, zonder enige beperking.

2.1.2.2. Tijd-/Reisbevrachting

(16) Door de ruime definitie van "scheepvaartorganisatie" ([19]) in combinatie met de ruime definitie van "scheepvaartactiviteiten" ([20]) in de Maltese wetgeving kan worden uitgelegd dat de winsten van zuiver commerciële scheepsmanagers zonder enige verantwoordelijkheid voor bemanning of technisch beheer (dat wil zeggen maatschappijen die vervoerscontracten sluiten en een beroep doen op andere maatschappijen om de dienst via tijd- of reisbevrachting te leveren) in aanmerking komen voor tonnagebelasting.

(17) Het gebruik van vaartuigen onder een tijdbevrachtingsovereenkomst is onderworpen aan de in overweging 24 uiteengezette eisen inzake vlagkoppeling. Er bestaat momenteel echter geen expliciete regel met betrekking tot de minimumvereiste inzake EER-vlagkoppeling voor nieuwe toetreders tot de tonnagebelastingregeling.

([11]) Artikel 3, lid 1, onder a), van de belastingverordeningen.
([12]) Artikel 3, lid 4, van de belastingverordeningen.
([13]) Artikel 85 van de Merchant Shipping Act.
([14]) Zie overweging 7 van het inleidingsbesluit.
([15]) Artikel 3, lid 1, onder a), van de belastingverordeningen.
([16]) Artikel 85, lid 1, van de Merchant Shipping Act.
([17]) Zie overweging 10.
([18]) Artikel 3, lid 1, onder b), van de belastingverordeningen.
([19]) Zie overweging 9.
([20]) Zie overweging 10.

(18) Op 6 januari 2012 heeft de Registrar General of Shipping interne regels uitgegeven betreffende het in aanmerking komen voor de toepassing van de Maltese tonnagebelastingregeling ("interne-procedureregels van 2012") ([21]). Deze regels omvatten beperkingen inzake tijdbevrachting en soortgelijke activiteiten als een percentage van de totale tonnage van de vloot. Volgens dezelfde interne procedure kunnen afwijkingen van maximaal drie jaar worden toegestaan:

> "Op het moment dat voor de tonnagebelastingregeling wordt gekozen, bedraagt de totale nettotonnage van de gecharterde schepen die in de tonnagebelastingregeling zijn opgenomen niet meer dan 80 % van de totale nettotonnage van alle schepen die door de in aanmerking komende bevrachter en elke andere organisatie die deel uitmaakt van dezelfde groep worden gecharterd en geëxploiteerd. Onder gecharterd schip wordt verstaan een schip onder een tijd- of reisbevrachtingsovereenkomst of onder een bevrachtingsovereenkomst. Onder geëxploiteerde schepen wordt verstaan schepen in eigendom of schepen die in rompbevrachting zijn genomen. Dit aandeel mag 90 % bedragen, mits elk gecharterd schip onder een EU-vlag vaart of volledig (bemanning en technisch) wordt beheerd vanaf het grondgebied van de EU/EER. Na toetreding tot het systeem mag de bevrachter het percentage gecharterde nettotonnage verhogen tot boven het bovengenoemde maximum, op voorwaarde dat deze overschrijding zich niet voordoet gedurende meer dan drie opeenvolgende belastingperioden".

2.1.2.3. Neveninkomsten

(19) Wat vracht- en personenvervoer betreft, bevatten de interne-procedureregels van 2012 enkele details met betrekking tot de vraag welke "nevenactiviteiten" normaliter door de Maltese autoriteiten worden geacht onder de definitie van "scheepvaartactiviteiten" te vallen. Er wordt gepreciseerd dat over het algemeen "alle activiteiten die wezenlijk verband houden met en een normaal onderdeel vormen van de scheepsexploitatiedienst die tijdens de exploitatie van in aanmerking komende schepen wordt aangeboden, in aanmerking moeten komen voor de tonnagebelastingregeling". Met name de volgende activiteiten zijn in dit verband gespecificeerd:

a) Wat betreft passagiersvervoer over zee (cruiseschepen), alle hotel-, catering-, amusements- en retailactiviteiten aan boord van een in aanmerking komend schip, mits deze diensten worden verricht als nevenactiviteiten van de activiteit passagiersvervoer over zee door dat schip en alle aan boord van dat schip plaatsvinden;

b) de exploitatie van kantoorfaciliteiten in verband met scheepvaartactiviteiten die aan tonnagebelasting zijn onderworpen;

c) de exploitatie van ticketverkoopfaciliteiten en passagiersterminals in verband met scheepvaartactiviteiten die aan tonnagebelasting zijn onderworpen ([22]);

d) het verzorgen van excursies voor passagiers van een in aanmerking komend schip dat door de maatschappij wordt geëxploiteerd, waarbij een hut beschikbaar blijft voor exclusief gebruik door de passagier;

e) rente of een soortgelijke opbrengst op werkkapitaal indien die rente/opbrengst wordt gebruikt voor de financiering van de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie of haar scheepvaartactiviteiten en/of de verwerving en het onderhoud van een tonnagebelastingschip.

(20) Volgens Malta wordt onder de in overweging 19, onder a), beschreven activiteit, en met name het verbruik of gebruik aan boord, verstaan alle inkomsten uit goederen en diensten die worden verkocht aan de *passagiers die een hut aan boord behouden* zolang de inkomsten van het schip hoofdzakelijk traditionele inkomsten uit scheepvaartactiviteiten zijn.

2.1.3. *Hoogte van de tonnagebelasting*

(21) Malta heft een jaarlijkse tonnagebelasting in de vorm van een forfaitair bedrag ([23]):

Tabel 1

Schip met nettotonnage (nettoton)		Jaarlijkse tonnagebelasting
0	2 500	1 000 EUR
2 500	8 000	1 000 EUR plus 40 cent voor elke NT boven 2 500 NT
8 000	10 000	3 200 EUR plus 19 cent voor elke NT boven 8 000 NT

([21]) Merchant Shipping Notice, Internal procedure, Transport Malta, Merchant Shipping Directorate, uitgegeven door de Registrar General of Shipping and Seamen op 6 januari 2012.

([22]) De inkomsten die voor tonnagebelasting in aanmerking komen, zijn inkomsten uit de verkoop van tickets voor zeevervoer of gecombineerd vervoer met een gedeelte over zee. De relevante kosten die voor tonnagebelasting in aanmerking komen, zijn de kosten voor de exploitatie van ticketbalies en de ticketverkoop in de terminal.

([23]) Zie eerste bijlage, deel B, van de Merchant Shipping Act.

Schip met nettotonnage (nettoton)		Jaarlijkse tonnagebelasting
10 000	15 000	3 580 EUR plus 14 cent voor elke NT boven 10 000 NT
15 000	20 000	4 280 EUR plus 12 cent voor elke NT boven 15 000 NT
20 000	30 000	4 880 EUR plus 9 cent voor elke NT boven 20 000 NT
30 000	50 000	5 780 EUR plus 7 cent voor elke NT boven 30 000 NT
Boven 50 000		7 180 EUR plus 5 cent voor elke NT boven 50 000 NT

(22) Het standaardtarief wordt aangepast afhankelijk van de leeftijd van het schip. Het standaardtarief wordt alleen toegepast op schepen van 10-15 jaar oud. Voor schepen ouder dan 15 jaar geldt een toeslag van maximaal 50 %. Voor schepen van 0-5 jaar geldt een korting van 30 %, en voor schepen van 5-10 jaar bedraagt de korting 15 % ([24]).

(23) In de Eerste bijlage bij de Merchant Shipping Act staat het volgende: "De minister kan, onder de door hem passend geachte voorwaarden, elk schip of elke klasse van schepen vrijstellen van de betaling van alle of een deel van de heffingen die krachtens deze voorschriften verschuldigd zijn.".

2.1.4. *De vereiste inzake de vlagkoppeling*

(24) Overeenkomstig artikel 85A, lid 2, van de Merchant Shipping Act kan een schip dat niet onder EU-vlag vaart als een "tonnagebelastingschip" worden aangemerkt indien ([25]):

a) de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie ten minste 60 % van haar totale tonnage onder een EU-vlag bezit, beheert of exploiteert, of

b) het percentage van de totale onder EU-vlag varende tonnage van de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie onmiddellijk nadat de scheepvaartorganisatie het schip begint te exploiteren niet kleiner is dan het percentage van de totale onder EU-vlag varende tonnage van de scheepvaartorganisatie op de referentiedatum ([26]) of, in het geval van scheepsmanagers, één jaar na de datum waarop de scheepsmanager met zijn activiteiten is begonnen (indien dit later is dan de referentiedatum), of

c) het percentage onder EU-vlag varende tonnage van de begunstigde maatschappij niet is afgenomen over een periode van drie jaar of over de kortere periode waarin de begunstigde van de tonnagebelasting bestond.

(25) Als niet aan de voorwaarden van de punten b) of c) is voldaan, kan het niet onder EU-vlag varende schip toch nog in de tonnagebelastingregeling worden opgenomen indien de begunstigde zich ertoe verbindt om het percentage van de op de referentiedatum onder EU-vlag varende tonnage te verhogen of ten minste onder de vlag van een van de lidstaten te handhaven.

2.1.5. *Afschermingsmaatregelen*

(26) De algemene antimisbruikbepalingen van de Maltese belastingwetgeving, volgens welke regelingen die tot doel hebben de belastingbedragen kunstmatig te verlagen buiten beschouwing moeten worden gelaten, zijn ook van toepassing op de tonnagebelastingregeling ([27]).

(27) De overschakeling van de tonnagebelastingregeling naar het algemene inkomstenbelastingstelsel met het oog op fiscale optimalisatie is beperkt door het feit dat het besluit om uit de tonnagebelastingregeling te stappen onherroepelijk is ([28]).

([24]) De precieze kortingen en toeslagen zijn uiteengezet in de eerste bijlage, deel C, van de Merchant Shipping Act.
([25]) Zoals Malta heeft verduidelijkt, dekt de term "onder EU-vlag" in de Maltese wetgeving zowel vaartuigen die onder EU-vlag varen als vaartuigen die onder EER-vlag varen.
([26]) Zoals bepaald in de artikelen 2 en 3 van de belastingverordeningen zijn de referentiedata 17 januari 2004 voor scheepvaartorganisaties en 11 juni 2009 voor scheepsmanagers (overeenkomstig de hoofdstukken 3 en 12 van de Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer, PB C 13 van 17.1.2004, blz. 3, "de richtsnoeren zeevervoer" en hoofdstuk 5 van de mededeling van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagementbedrijven (PB C 132 van 11.6.2009, blz. 6)).
([27]) Artikel 51 van de Income Tax Act.
([28]) Verordening 6 van de belastingverordeningen.

(28) Voor elk jaar waarvoor tonnagebelasting wordt toegepast, moet een gescheiden boekhouding worden gevoerd waarin een duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen de betalingen en ontvangsten van de betrokken scheepvaartorganisatie met betrekking tot scheepvaartactiviteiten en ontvangsten met betrekking tot andere activiteiten ([29]).

2.1.6. *Vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop of overdracht van schepen*

(29) Meerwaarden uit de verkoop of overdracht van tonnagebelastingschepen en soortgelijke activiteiten zijn vrijgesteld van belasting ([30]). Aan deze vrijstelling zijn geen beperkingen verbonden.

2.1.7. *Vrijstelling van belasting op dividenden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen*

(30) In artikel 3, lid 1, onder a), van de Belastingverordeningen is bepaald dat "op de inkomsten geen verdere belastingen op grond van de Income Tax Act zullen worden geheven of verschuldigd zullen zijn voor zover die inkomsten afkomstig zijn uit scheepvaartactiviteiten van een vergunninghoudende scheepvaartorganisatie", mits de scheepvaartorganisatie alle relevante heffingen en belastingen correct heeft betaald. Deze belastingvrijstelling geldt voor de gehele eigendomsketen ([31]).

(31) Wat het algemene inkomstenbelastingstelsel betreft, wordt de behandeling van dividenden voor aandeelhouders geregeld door artikel 68 van de Income Tax Act, waarin het volgende is bepaald:

"68. (1) (a) Een persoon die niet in Malta is gevestigd of een natuurlijke persoon die in Malta woonachtig is en die een dividend heeft ontvangen dat is betaald uit winst die aan een andere belaste rekening dan de uiteindelijke belastingrekening is toegerekend, is niet verplicht het bestaan van dat dividend aan te geven in een overeenkomstig de bepalingen van de Income Tax Act opgestelde aangifte.

b) Niemand zal op grond van deze wet verder worden belast met betrekking tot de onder (a) bedoelde inkomsten.

c) Dividenden betaald uit winst die aan de uiteindelijke belastingrekening is toegerekend, zullen niet verder worden belast en zullen geen deel uitmaken van het belastbaar inkomen van een persoon, en niemand kan aanspraak maken op een fiscaal verrekenbaar tegoed of een belastingteruggave met betrekking tot enige belasting die direct of indirect over die winst is betaald …".

(32) Het praktische gevolg van artikel 68 van de Income Tax Act is dat winst die als dividend wordt uitgekeerd niet aan verdere belasting op aandeelhoudersniveau is onderworpen. Opgemerkt moet worden dat de ontvangers niet verplicht zijn dergelijke dividenden aan te geven.

2.1.8. *Vrijstelling van meerwaardebelasting met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen*

(33) Organisaties met eigenvermogensbelangen in scheepvaartorganisaties en aandeelhouders betalen geen inkomstenbelasting op meerwaarden die voortvloeien uit de overdracht van die eigenvermogensbelangen, op voorwaarde dat de vennootschap waarin het eigenvermogensbelang wordt aangehouden haar activiteiten beperkt tot scheepvaartactiviteiten ([32]). Deze vrijstelling geldt voor de gehele eigendomsketen ([33]).

(34) De Income Tax Act legt belastingen op bepaalde meerwaarden op. Deze zijn limitatief opgesomd in artikel 5, lid 1, van de Income Tax Act en omvatten in beginsel meerwaarden die voortvloeien uit transacties in onroerende goederen, effecten en partnerschappen. Belastbare meerwaarden worden samengevoegd met andere inkomsten van belastingbetalers en worden belast tegen een forfaitair tarief van 35 % voor vennootschappen.

(35) Artikel 12, lid 1, onder c), punt ii), van de Income Tax Act voorziet in een belastingvrijstelling voor personen die niet in Malta zijn gevestigd. Meer in het bijzonder zijn alle meerwaarden of winsten die toekomen aan of worden verkregen door een persoon die niet in Malta is gevestigd op een overdracht van aandelen of effecten in een vennootschap die geen vastgoedvennootschap is, vrijgesteld van de belasting, op voorwaarde dat de uiteindelijk gerechtigde van de meerwaarde of winst een persoon is die niet in Malta is gevestigd en dat die persoon geen eigendom is of onder zeggenschap staat van een of meer natuurlijke personen die hun gewone verblijfplaats in Malta hebben.

([29]) Artikel 3, lid 4, van de belastingverordeningen.
([30]) Artikel 3, lid 1, onder b), van de belastingverordeningen.
([31]) Artikel 3, lid 1, onder b), van de belastingverordeningen.
([32]) Artikel 3, lid 1, onder c), van de belastingverordeningen.
([33]) Artikel 3, lid 3, van de belastingverordeningen.

2.1.9. *Vrijstelling van belasting op rente of andere inkomsten in verband met de financiering van scheepvaartmaatschappijen of tonnagebelastingschepen*

(36) In de Merchant Shipping Act is bepaald dat naast de eigendom, de exploitatie, het beheer en het management van een of meer schepen die in Malta zijn geregistreerd of die onder de vlag van een andere staat varen en de uitoefening van alle financiële, veiligheids- en commerciële nevenactiviteiten in verband daarmee ([34]), een organisatie als scheepvaartorganisatie moet worden aangemerkt indien haar hoofddoel is — en mits een vergunning is verkregen van de Director-General of Shipping — "het aantrekken van kapitaal door middel van leningen, het verstrekken van garanties of de uitgifte van effecten voor de scheepvaartorganisatie zelf of voor andere scheepvaartorganisaties binnen dezelfde groep" ([35]), of "het uitoefenen van andere activiteiten in de maritieme sector die de minister, op advies van de Authority for Transport in Malta, van tijd tot tijd bij verordening kan aanmerken als activiteiten die in overeenstemming zijn met de bovengenoemde doelstelling" ([36]).

(37) In artikel 3, lid 2, van de belastingverordeningen is bepaald dat geen belasting op grond van de Income Tax Act verschuldigd zal zijn op rente of andere inkomsten in verband met de financiering van de activiteiten van vergunninghoudende scheepvaartorganisaties als bedoeld in artikel 84Z, lid 1, van de Merchant Shipping Act of de financiering van een tonnagebelastingschip. Volgens die bepaling is deze vrijstelling alleen van toepassing op vergunninghoudende banken, kredietinstellingen of financiële instellingen die in Malta zijn gevestigd en wordt ze alleen na indiening van een uitdrukkelijk verzoek bij de bevoegde autoriteiten verleend.

(38) Leningen en garanties van financiële instellingen aan reders en exploitanten, managers of beheerders van schepen kunnen derhalve mogelijkerwijs worden vrijgesteld van inkomstenbelasting op grond van de Income Tax Act over de winsten die uit de betrokken activiteiten voortvloeien ([37]).

(39) De Maltese autoriteiten hebben bevestigd dat sinds de toetreding van Malta tot de Europese Unie geen enkele vergunning is verleend aan andere organisaties dan die welke actief zijn op het gebied van *de eigendom, de exploitatie (al dan niet in het kader van een charterovereenkomst), het beheer en het management van een of meer schepen* en dat geen enkele bank, kredietinstelling of financiële instelling in de zin van artikel 84Z, lid 1, van de Merchant Shipping Act een dergelijk voordeel heeft genoten.

2.1.10. *Vrijstelling van rechten op documenten en overdrachten*

(40) De Duty on Documents and Transfers Act ([38]) is van toepassing op overdrachten van verhandelbare effecten, onroerende goederen, veilingverkopen en verzekeringspolissen. Onder verhandelbare effecten wordt verstaan "deelnemingen in het aandelenkapitaal van een vennootschap en documenten die deze vennootschap vertegenwoordigen" ([39]).

(41) In de belastingverordeningen ([40]) is bepaald dat er geen rechten verschuldigd zijn op i) de registratie van een tonnagebelastingschip overeenkomstig de Merchant Shipping Act; ii) de uitgifte of toewijzing van een effect van of een belang in een vergunninghoudende scheepvaartorganisatie; iii) de aankoop, overdracht of toewijzing van een effect van of een belang in een vergunninghoudende scheepvaartorganisatie; iv) de verkoop of overdracht van een tonnagebelastingschip; v) de registratie, overdracht of doorhaling van een hypotheek op of andere bezwaring van of in verband met een schip of scheepvaartorganisatie; vi) de overdracht van rechten en belangen of de overname van verplichtingen met betrekking tot een schip.

(42) De Duty on Documents and Transfers Act ([41]) voorziet in een belasting op effectentransacties van twee euro per honderd euro van het bedrag of de waarde van de vergoeding voor het verhandelbare effect of de reële waarde ervan indien die hoger is.

(43) Er zijn echter geen rechten van toepassing op transacties met effecten van een onderneming waarin meer dan de helft van het gewone aandelenkapitaal, de stemrechten en de winstrechten in handen is van niet in Malta gevestigde personen die niet direct of indirect eigendom zijn of onder zeggenschap staan van in Malta gevestigde personen, op voorwaarde dat de zakelijke belangen van de onderneming zich grotendeels buiten Malta situeren ([42]).

(44) Doorgaans zijn ook overdrachten die binnen een groep plaatsvinden in het kader van een herstructurering van de groep ([43]) vrijgesteld van heffingen. Er is een aanzienlijk aantal andere vrijstellingen die voornamelijk gericht zijn op diverse rechtspersonen met aanzienlijke internationale belangen, maar bijvoorbeeld ook op instellingen voor collectieve belegging.

([34]) Artikel 84(Z), lid 1, onder a) tot en met c), van de Merchant Shipping Act.
([35]) Artikel 84(Z), lid 1, onder d), van de Merchant Shipping Act.
([36]) Artikel 84(Z), lid 1, onder e), van de Merchant Shipping Act.
([37]) Artikel 84Z, lid 1, onder d), van de Merchant Shipping Act en artikel 3, lid 2, van de belastingverordeningen.
([38]) De Duty on Documents and Transfers Act, Chapter 364, Malta Government Gazette, 25 november 1992.
([39]) Artikel 2 van de Duty on Documents and Transfers Act.
([40]) Artikel 5 van de belastingverordeningen.
([41]) Artikel 42, lid 1, van de Duty on Documents and Transfers Act
([42]) Artikel 47, leden 3 en 4, van de Duty on Documents and Transfers Act.
([43]) Artikel 42, lid 1, onder b), van de Duty on Documents and Transfers Act.

3. REDENEN VOOR HET INLEIDEN VAN DE FORMELE ONDERZOEKSPROCEDURE

(45) In het inleidingsbesluit werd vragen gesteld bij de verenigbaarheid van de in de punten 2.1 tot en met 2.8 beschreven maatregelen met de interne markt en in het bijzonder met de richtsnoeren zeevervoer ([44]).

(46) Wat de tonnagebelastingmaatregelen betreft, had de Commissie de volgende twijfels:

a) De richtsnoeren zeevervoer beperken de toepassing van tonnagebelasting tot schepen die worden gebruikt voor zeevervoer, waaronder wordt verstaan "het vervoer van goederen en personen over zee ([45])". Die definitie leek echter niet in de Merchant Shipping Act te worden weerspiegeld. Bovendien geeft de Maltese regeling de minister de discretionaire bevoegdheid om af te wijken van de algemene vereisten die in de Merchant Shipping Act zijn vastgelegd. De Commissie was van oordeel dat winsten uit schepen die niet voor zeevervoer worden ingezet, niet in aanmerking zouden mogen komen voor tonnagebelasting. In dit verband was de Commissie van mening dat vissersvaartuigen, pontons, duwbakken, jachten, cruiseschepen en olieplatforms in aanmerking leken te komen voor de Maltese tonnagebelastingregeling, maar betwijfelde zij of dit gerechtvaardigd was.

b) Het ontbreken van duidelijke bepalingen met betrekking tot dienst-/ondersteuningsvaartuigen, sleepboten en baggerschepen heeft bij de Commissie aanleiding gegeven tot verdere twijfels over de vraag of de naleving van de regels in de richtsnoeren zeevervoer is gewaarborgd.

c) Wat meerwaarden op de verkoop van schepen betreft, betwijfelt de Commissie of de vrijgestelde transacties beperkt waren tot schepen die door scheepvaartmaatschappijen werden gekocht en verkocht terwijl ze onder de tonnagebelastingregeling vielen.

d) De Commissie was van oordeel dat het ontbreken van duidelijke beperkingen met betrekking tot het in aanmerking komen van nevenactiviteiten kan leiden tot het verlenen van onverenigbare steun, met name in het geval van de verkoop van bepaalde goederen aan boord van cruiseschepen.

e) Wat betreft schepen die duidelijk bij in aanmerking komende activiteiten betrokken zijn, was de Commissie van mening dat belastingvoordelen niet mogen worden uitgebreid tot alle marktdeelnemers die op enigerlei wijze bij deze schepen betrokken zijn. Scheepsverhuurders die zelf geen zeevervoersactiviteit hebben, zouden de tonnagebelastingregeling niet mogen toepassen. Bovendien stelde de Commissie zich vragen bij het feit dat tijdbevrachters en soortgelijke ondernemingen onbeperkt in aanmerking komen voor tonnagebelastingregeling.

f) De Commissie heeft haar twijfels geuit over de vraag of de hoogte van de belasting in alle gevallen in overeenstemming was met wat de Commissie in het verleden voor andere lidstaten heeft aanvaard.

g) Daarnaast heeft de Commissie haar twijfels geuit over de vraag of de eisen inzake vlagkoppeling en de afschermingsmaatregelen adequaat waren.

h) De Commissie heeft vraagtekens geplaatst bij de fiscale behandeling van dividenden uit aandelen in scheepvaartmaatschappijen.

i) De Commissie heeft ook vraagtekens geplaatst bij de verenigbaarheid met de interne markt van de vrijstelling van meerwaardebelasting met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen.

j) De Commissie heeft eveneens vraagtekens geplaatst bij de verenigbaarheid met de interne markt van de vrijstellingen van de Duty on Documents and Transfers Act met betrekking tot schepen. Deze vrijstellingen lijken potentieel ten goede te komen aan marktdeelnemers die niet noodzakelijkerwijs echte scheepvaartmaatschappijen zijn (met name aandeelhouders).

k) Ten slotte was de Commissie van mening dat de vrijstelling van inkomstenbelasting op winsten uit de verkoop van schepen en uit de financiering van scheepvaartmaatschappijen niet in overeenstemming was met de richtsnoeren zeevervoer.

4. OPMERKINGEN EN TOEZEGGINGEN VAN MALTA

4.1. Inleiding

(47) Malta benadrukt dat het de tonnagebelasting altijd ten uitvoer heeft gelegd met als doel eerlijke concurrentie en de richtsnoeren zeevervoer te respecteren.

([44]) Mededeling C(2004) 43 van de Commissie — Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer (PB C 13 van 17.1.2004, blz. 3).

([45]) In de richtsnoeren zeevervoer wordt uitdrukkelijk verwezen naar de definitie van zeevervoer in Verordening (EEG) nr. 4055/86 van de Raad van 22 december 1986 houdende toepassing van het beginsel van het vrij verrichten van diensten op het zeevervoer tussen de lidstaten onderling en tussen de lidstaten en derde landen (PB L 378 van 31.12.1986, blz. 1) en Verordening (EEG) nr. 3577/92 van de Raad van 7 december 1992 houdende toepassing van het beginsel van het vrij verrichten van diensten op het zeevervoer binnen de lidstaten (cabotage in het zeevervoer) (PB L 364 van 12.12.1992, blz. 7).

(48) In de praktijk is de Maltese regeling altijd beperkt gebleven tot schepen die door de Commissie zijn erkend als schepen die in aanmerking komen voor tonnagebelasting (voornamelijk schepen die voor internationaal goederen- en personenvervoer worden ingezet). Nevendiensten zoals financiering en makelaardij hebben niet van de tonnagebelasting geprofiteerd.

(49) Eind december 2015 bedroeg de onder Maltese vlag geregistreerde brutotonnage 66,2 miljoen ton (meer dan 3 000 vaartuigen). De onder Maltese vlag varende vloot is een fundamenteel onderdeel van de maritieme activiteit van Malta en is van vitaal belang voor de economische levensvatbaarheid van zijn maritieme industrie als geheel, met name gezien de positie van Malta als een klein eiland aan de rand van de Unie en het multiplicatoreffect dat voornoemde vloot in de Maltese economie genereert.

(50) Dit moet worden vergeleken met 462 schepen onder de Maltese tonnagebelastingregeling met een totale tonnage van 10,4 miljoen brutoton eind 2015.

(51) De schepen die de Maltese tonnagebelastingregeling toepassen, varen onder Maltese vlag, met uitzondering van twee schepen die onder Noorse vlag varen. Geen van de betrokken schepen is aan derden in rompbevrachting gegeven of wordt in het kader van een tijd-/reisbevrachtingsovereenkomst geëxploiteerd.

(52) Schepen die commercieel worden geëxploiteerd in Maltese territoriale wateren, mogen de Maltese tonnagebelastingregeling niet toepassen. Zij houden zich voornamelijk bezig met havenactiviteiten zoals bunkeractiviteiten, vervoer en toeristische boottochten en hebben veel van de Maltese zeevarenden in dienst.

(53) Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen schepen die commercieel worden geëxploiteerd voor het vervoer van toeristen/vracht in de Maltese territoriale wateren en schepen die voor de internationale handel worden ingezet. Alleen laatstgenoemde schepen komen in aanmerking voor de Maltese tonnagebelastingregeling.

4.2. **De tonnagebelastingregeling**

4.2.1. *Vaartuigen die in aanmerking komen voor tonnagebelasting*

4.2.1.1. Algemene opmerkingen

(54) Volgens de Eerste bijlage bij de Merchant Shipping Act is tonnagebelasting verschuldigd voor alle in Malta geregistreerde vaartuigen, inclusief vissersvaartuigen en plezierjachten.

(55) Malta benadrukt echter dat niet alle soorten vaartuigen in aanmerking komen als "tonnagebelastingschepen" waarvoor de tonnagebelastingregeling mag worden toegepast. Dit is bijvoorbeeld het geval voor vissersvaartuigen en plezierjachten. De vergunninghoudende scheepvaartorganisatie die dergelijke vaartuigen bezit, exploiteert of beheert heeft evenmin het recht om de tonnagebelastingregeling toe te passen op winsten die zij uit dergelijke vaartuigen verkrijgt.

(56) Vaartuigen die niet worden ingezet voor scheepvaartactiviteiten, zoals vissersvaartuigen en plezierjachten, zijn in Malta inkomstenbelasting verschuldigd over hun belastbare inkomsten, naast registratierechten en jaarlijkse heffingen op basis van tonnage die krachtens de Merchant Shipping Act moeten worden betaald. Laatstgenoemde heffingen en belastingen worden in Malta ook "tonnagebelasting" genoemd, maar alleen schepen die Malta in het verleden "tonnagebelastingschepen" heeft genoemd, zijn verplicht om alleen de tonnagebelasting krachtens de tonnagebelastingregeling te betalen in plaats van inkomstenbelasting krachtens de Income Tax Act.

(57) De belastingverordeningen voorzien alleen voor inkomsten uit "scheepvaartactiviteiten" in een vrijstelling van inkomstenbelasting. In de interne-procedureregels van 2012 worden een aantal vaartuigen opgelijst die niet in aanmerking komen voor tonnagebelasting in plaats van reguliere inkomstenbelasting, aangezien de inkomsten uit die vaartuigen niet als inkomsten uit "scheepvaartactiviteiten" worden aangemerkt. Met name vissersvaartuigen, plezierjachten, vaste offshore-installaties met inbegrip van olieplatforms die niet voor zeevervoer worden gebruikt, niet-zeesleepboten, drijvende kranen zonder eigen voortstuwing en vaartuigen die als hoofddoel hebben kansspelen en/of casino's aan te bieden, mogen de tonnagebelastingregeling niet toepassen. Mobiele platforms en pontons komen evenmin in aanmerking voor vrijstellingen van de reguliere inkomstenbelasting. Al die schepen betalen gewoon een registratierecht plus een jaarlijkse heffing op basis van hun tonnage, die "tonnagebelasting" wordt genoemd maar die hen niet vrijstelt van reguliere inkomstenbelasting.

(58) Malta voert aan dat het registratierecht en de jaarlijkse heffing die vissersvaartuigen en soortgelijke niet in aanmerking komende vaartuigen moeten betalen, in de toekomst niet langer "tonnagebelasting" zullen worden genoemd om misverstanden te voorkomen.

(59) De discretionaire bevoegdheid van de bevoegde minister om schepen van minder dan 1 000 nettoton te aanvaarden, betekent niet dat vaartuigen die niet betrokken zijn bij scheepvaartactiviteiten onder de tonnagebelasting zouden kunnen vallen. De discretionaire bevoegdheid niet neemt niet weg dat het vaartuig betrokken moet zijn bij internationaal goederen- of personenvervoer.

(60) Duidelijkheidshalve wordt artikel 85A, lid 1, van de Merchant Shipping Act als volgt geherformuleerd: "De minister kan met instemming van de minister die verantwoordelijk is voor financiën en onder de voorwaarden die in overeenstemming met deze Verordeningen passend worden geacht, een schip van gelijk welke nettotonnage dat voor scheepvaartactiviteiten wordt ingezet een tonnagebelastingschip verklaren.".

(61) Alleen de in tabel 2 vermelde scheepscategorieën zijn ooit aanvaard als in aanmerking komend voor tonnagebelasting in Malta (met parallelle vrijstelling van reguliere inkomstenbelasting). Ook de samenstelling van de vloot in 2015 is weergegeven in tabel 2.

Tabel 2

Type schip	Totaal aantal tonnagebelastingschepen (december 2015)
duwbak	7
bulkschip	113
autoschip	5
cementschip	2
commercieel jacht ([1])	29
containerschip	12
stukgoedschip	120
passagiersschip	24
roroschip	5
Ondersteuningsvaartuig ([2])	3
tanker	155
sleepboot	2
TOTAAL	**477**

([1]) Jachten met een totale lengte van ten minste 15 meter die geen vracht vervoeren, niet meer dan 12 passagiers vervoeren en niet voor plezierdoeleinden worden gebruikt. Deze vallen onder de Commercial Yacht Code van het Merchant Shipping Directorate van het Malta Transport Centre; http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code.

([2]) Ondersteuningsvaartuigen kunnen worden onderverdeeld in twee typen, afhankelijk van de activiteiten die ze uitvoeren: i) bevoorradingsvaartuigen die worden gebruikt voor het vervoer van benodigdheden en materieel voor offshore-installaties en ii) transportvaartuigen die worden gebruikt voor het vervoer van bemanningsleden van en naar offshore-installaties of combinaties van beide categorieën.

(62) Malta heeft bevestigd dat 100 % van de schepen waarvoor vrijstelling van reguliere inkomstenbelasting is verleend (de "Maltese tonnagebelastingvloot") onder EU-/EER-vlag vaart of in de EU/EER is geregistreerd ([46]) en dat sinds 2004 geen enkel schip dat niet onder EU-/EER-vlag voer ooit deel heeft uitgemaakt van de tonnagebelastingvloot.

(63) De tonnage van de Maltese tonnagebelastingvloot bedroeg eind 2015 ongeveer 10,4 miljoen brutoton, wat minder is dan 20 % van de schepen die in Malta zijn geregistreerd.

([46]) Vaartuigen die op basis van rompbevrachting worden gecharterd zijn in Malta geregistreerd maar mogen onder een andere vlag varen. De enige schepen die niet onder Maltese vlag varen maar wel het voordeel van tonnagebelasting genieten, varen onder EU/EER-vlag.

(64) Malta heeft zich ertoe verbonden de vaartuigen die voor de tonnagebelastingregeling in aanmerking komen te blijven beperken tot die welke worden ingezet voor internationaal vervoer van goederen of personen over zee en bepaalde andere scheepvaartactiviteiten die eerder door de Commissie op verzoek van andere lidstaten zijn goedgekeurd als in aanmerking komend voor tonnagebelasting krachtens de richtsnoeren zeevervoer.

(65) Malta zal verder specificeren dat alleen echte scheepvaartorganisaties de tonnagebelastingregeling zullen mogen toepassen, met name organisaties die risico's en verantwoordelijkheden op zich hebben genomen die verband houden met i) de exploitatie van een schip dat zeevervoer verricht zoals gedefinieerd in de richtsnoeren zeevervoer ([47]) (bijvoorbeeld verantwoordelijkheden met betrekking tot technisch beheer en de bemanning) of ii) de verrichting van zeevervoer zoals gedefinieerd in de richtsnoeren zeevervoer (met inbegrip van vaartuigen die onder bepaalde voorwaarden met bemanning worden gecharterd ([48])).

4.2.1.2. Toepassing van tonnagebelasting op duwbakken

(66) Duwbakken die niet worden ingezet voor "internationaal goederenvervoer" komen niet in aanmerking voor de Maltese tonnagebelastingregeling, ongeacht of ze over een eigen voortstuwing beschikken. Duwbakken die zijn ontworpen en gewoonlijk worden gebruikt voor de zeevaart op open zee en die ook worden ingezet voor internationaal zeevervoer kunnen in aanmerking komen voor de Maltese tonnagebelastingregeling. Dit wordt noodzakelijk geacht voor vrachten die niet met conventionele schepen kunnen worden vervoerd.

(67) De energie-industrie gebruikt duwbakken voor het transport van componenten zoals ankers, leidingen en kettingen die niet met conventionele schepen kunnen worden getransporteerd. Ook modules voor nieuwe boor- en productieplatforms en booreilanden worden met duwbakken getransporteerd. Andere duwbakken vervoeren materieel voor het leggen van pijpleidingen in diep water of zeer zware kranen en boortorens. Duwbakken zonder eigen voortstuwing worden ook gebruikt voor de levering van kolen aan elektriciteitscentrales.

4.2.1.3. Toepassing van tonnagebelasting op cruiseschepen

(68) Cruiseschepen (Passagiersschepen) komen in aanmerking voor de Maltese tonnagebelastingregeling. Malta heeft benadrukt dat Cyprus, Denemarken, Frankrijk, Duitsland, Ierland, Italië, Nederland, Noorwegen en het Verenigd Koninkrijk cruiseschepen als in aanmerking komende schepen beschouwen, mits ze niet hoofdzakelijk voor kansspelen, casinodoeleinden of soortgelijke niet-scheepvaartdoeleinden worden gebruikt.

(69) De sector is zeer gunstig voor de maritieme cluster van de Unie en genereert veel toegevoegde waarde voor een aanzienlijk aantal lidstaten. De sector staat bloot aan agressieve internationale concurrentie en stelt een aanzienlijk aantal bekwame en deskundige mensen tewerk.

4.2.1.4. Toepassing van tonnagebelasting op commerciële jachten

(70) Commerciële jachten die voor internationaal personenvervoer worden gebruikt, kunnen in aanmerking komen voor de tonnagebelastingregeling, mits zij als commerciële jachten in Malta zijn geregistreerd. Ze moeten worden ingezet voor het commerciële vervoer van maximaal 12 passagiers ([49]) en moeten voldoen aan een reeks strenge veiligheids- en exploitatienormen. Jachten die als commerciële jachten zijn gecertificeerd, worden beschouwd als gelijkwaardig aan kleine passagiersschepen omdat ze in internationale wateren kunnen varen. In de Commercial Yacht Code van Malta ([50]) zijn de technische normen vastgelegd waaraan deze commerciële jachten moeten voldoen om als tonnagebelastingschepen te worden aangemerkt. Deze normen zijn gelijkwaardig aan die welke gelden voor de bouw en exploitatie van koopvaardijschepen, die zijn opgenomen in internationale verdragen zoals Solas en Marpol ([51]). De overige criteria waaraan commerciële jachten moeten voldoen om in aanmerking te komen, zijn dezelfde als voor andere soorten vaartuigen.

(71) De eigenaars van deze commerciële jachten sluiten overeenkomsten met jachtmanagementbedrijven voor het management van hun jachten. Op grond van de belastingverordeningen kunnen zowel eigenaars als beheerders in aanmerking komen voor de tonnagebelastingregeling. Tot op heden zijn er nog geen gevallen geweest waarin zowel de eigenaar als de manager van een onder de Merchant Shipping Act geregistreerd commercieel jacht de regeling heeft toegepast.

([47]) Punt 2 van de richtsnoeren zeevervoer.
([48]) Zie de overwegingen 100 en 101.
([49]) Elk schip dat meer dan 12 passagiers vervoert, wordt gedefinieerd als een passagiersschip overeenkomstig het Internationaal Verdrag voor de beveiliging van mensenlevens op zee (SOLAS-Verdrag) en moet dus voldoen aan de eisen en normen die in de toepasselijke internationale verdragen zijn vastgelegd.
([50]) Commercial Yacht Code uitgevaardigd door het Merchant Shipping Directorate van het Malta Transport Centre; http://www.transport.gov.mt/superyacht-registration/commercial-yacht-code
([51]) De Commercial Yacht Code is bij de Internationale Maritieme Organisatie aangemeld als een regeling die gelijkwaardig is aan de internationale verdragen.

(72) De internationale sector van de commerciële pleziervaart is zeer concurrerend en jachten die in de Unie/EER zijn geregistreerd, ondervinden steeds meer concurrentie van buiten de EER gevestigde exploitanten van commerciële jachten. Derde landen bieden bedrijven fiscale stimuleringsmaatregelen om hun jachten daar te registreren.

4.2.1.5. Toepassing van tonnagebelasting op sleep- en baggervaartuigen

(73) Als een vergunninghoudende scheepvaartorganisatie inkomsten haalt uit sleepvaartuigen die tonnagebelastingschepen zijn, heeft die organisatie alleen recht op de tonnagebelastingregeling met betrekking tot de inkomsten die ze uit "scheepvaartactiviteiten" haalt. Sleepdiensten binnen havens zijn uitgesloten van de tonnagebelastingregeling. Sleepboten komen alleen in aanmerking als is bevestigd dat ze hoofdzakelijk worden ingezet voor internationaal goederenvervoer, met inachtneming van de in de richtsnoeren zeevervoer vastgestelde drempel van 50 % ([52]).

(74) In de interne-procedureregels van 2012 worden niet-zeesleepboten uitgesloten van de tonnagebelastingregeling en wordt duidelijk gesteld dat niet-aangemerkte schepen niet zomaar in aanmerking komen voor de tonnagebelastingregeling maar aan de eisen van de belastingverordeningen moeten voldoen. In de nieuwe ontwerpverordening van de Merchant Shipping Taxation Regulations (belastingverordeningen voor de koopvaardij) zal uitdrukkelijk worden bepaald dat sleepboten of baggerschepen alleen in aanmerking komen als ze in een EU-/EER-register zijn geregistreerd. Hoewel dit tot nu toe niet duidelijk was aangegeven, is de laatstgenoemde voorwaarde altijd gerespecteerd.

(75) Malta heeft zich ertoe verbonden de exacte bewoordingen van de richtsnoeren zeevervoer met betrekking tot sleep- en baggeractiviteiten in de desbetreffende teksten om te zetten.

4.2.1.6. Toepassing van tonnagebelasting op dienstvaartuigen

(76) Malta heeft verklaard dat slechts een paar dienst-/ondersteuningsvaartuigen onder de tonnagebelastingregeling vallen. Het gaat om multifunctionele/stukgoedschepen ([53]).

(77) Malta voert aan dat voor dienst-/ondersteuningsvaartuigen hetzelfde operationele en regelgevende kader geldt als voor vaartuigen die zeevervoer verrichten (in de zin van de richtsnoeren zeevervoer), in termen van:

a) technische eisen, met inbegrip van alle relevante internationale instrumenten en voorschriften met betrekking tot scheepsconstructie, veiligheid en bescherming van het milieu, alsmede classificatieregels;

b) bemanning: deze schepen worden bemand in overeenstemming met internationale wetgeving die ook geldt voor koopvaardijschepen, met name het Internationaal Verdrag betreffende de normen voor zeevarenden inzake opleiding, diplomering en wachtdienst van de Internationale Maritieme Organisatie (STCW-verdrag) en het Maritiem Arbeidsverdrag van de Internationale Arbeidsorganisatie; voor zeevarenden die aan boord van deze schepen werken, gelden dezelfde opleidingseisen en dezelfde werk- en leefomstandigheden als voor zeevarenden die aan boord van traditionele koopvaardijschepen werken;

c) de juridische omgeving: reders die deze schepen exploiteren, zijn onderworpen aan dezelfde wettelijke beperkingen op het gebied van veiligheid, aansprakelijkheid bij ongevallen of verontreiniging, en mededingingsregels.

(78) Dienstvaartuigen worden geconfronteerd met concurrentie van internationale concurrenten, waarbij concurrenten profiteren van lagere lonen voor bemanningen, lagere belastingen, minder uitgebreide onderhoudsprogramma's enz.

(79) Voorts dragen dienstvaartuigen net als andere (koopvaardij)schepen bij tot de verwezenlijking van de doelstellingen van de richtsnoeren zeevervoer. Ze dragen bij tot de ontwikkeling van de maritieme cluster en hebben een positief effect op de werkgelegenheid en de maritieme knowhow in de Unie.

(80) Malta heeft zich ertoe verbonden de in aanmerking komende vaartuigen te beperken tot die welke worden ingezet voor internationaal goederen- of personenvervoer over zee overeenkomstig de richtsnoeren zeevervoer.

(81) Malta heeft opgemerkt dat de Commissie reeds heeft aanvaard dat kabelleggers, pijpenleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen in aanmerking komen voor tonnagebelasting ([54]).

([52]) Punt 3.1 van de richtsnoeren zeevervoer.
([53]) Multifunctionele en stukgoedschepen worden ingezet voor zeevervoer zoals gedefinieerd in de richtsnoeren zeevervoer. Stukgoedschepen vervoeren goederen die individueel en niet in intermodale containers moeten worden geladen.
([54]) Zie bijvoorbeeld overweging 47 van het besluit van de Commissie van 27 april 2010 in zaak N 714/2009, Nederland — Uitbreiding tonnagebelastingregeling tot kabelleggers, pijpenleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen (PB C 158 van 18.6.2010, blz. 2).

4.2.2. *Inkomsten die in aanmerking komen voor tonnagebelasting*

4.2.2.1. Criteria waaraan in de context van zeevervoer verrichte nevendiensten moeten voldoen om in aanmerking te komen

(82) De term "nevenactiviteiten" in de definitie van "scheepvaartactiviteiten" in artikel 85, lid 1, van de belastingverordeningen is altijd uitgelegd als activiteiten die strikt verband houden met internationaal goederen- en personenvervoer. Of een bepaalde activiteit een nevenactiviteit is, wordt van geval tot geval bekeken.

(83) Bij het bepalen of een activiteit een nevenactiviteit is, wordt rekening gehouden met het commentaar bij artikel 8 van het OESO-modelbelastingverdrag ("het commentaar"), met inbegrip van lid 4.2 van het commentaar waarin wordt gesteld dat, in de context van internationaal vervoer, inkomsten uit nevenactiviteiten inkomsten zijn uit activiteiten die "een geringe bijdrage leveren in verhouding tot [de exploitatie van schepen in internationaal verkeer] en zo nauw verbonden zijn met die exploitatie dat ze niet als een afzonderlijke activiteit of inkomstenbron van de onderneming mogen worden beschouwd".

(84) Malta benadrukt dat het passagiersvervoer gewoonlijk een scala van complementaire diensten omvat die in de ticketprijs inbegrepen zijn. Deze diensten omvatten het aanbieden van slaapaccommodatie en catering alsmede andere diensten die de passagier tijdens dezelfde reis verwacht, zoals in- en ontscheping. Passagiers van grote passagiersschepen verwachten ook een bioscoop, spa, kapper en soortgelijke diensten. Dergelijke diensten en plaatselijke excursiediensten moeten als nevenactiviteiten van de scheepvaartactiviteit worden beschouwd, mits de betrokken dienst een tegen marktconforme voorwaarden aangekochte dienst is. Malta benadrukte ook dat het wettelijk verplicht is de winkels aan boord van cruiseschepen gesloten te houden zolang de schepen in een haven liggen.

(85) De verkoop van tickets is de belangrijkste bron van inkomsten voor exploitanten van cruiseschepen, en de inkomsten aan boord zijn een aanvullende bron van inkomsten die echter belangrijk is voor de rentabiliteit van de activiteit passagiersvervoer. Volgens rapporten van de sector is het merendeel van de inkomsten uit cruiseschepen (60 % of meer) afkomstig van de verkoop van tickets.

(86) In de interne-procedureregels van 2012 is uitdrukkelijk bepaald dat "vaartuigen die hoofdzakelijk bestemd zijn voor de levering van goederen of diensten die normaliter aan land worden geleverd (bijvoorbeeld drijvende hotels, supermarkten of restaurants)" alsmede drijvende of varende casino's van de tonnagebelastingregeling zijn uitgesloten. Van de 26 passagiersschepen die de tonnagebelastingregeling hebben toegepast, zijn er 17 die geen casinodiensten aanbieden of luxeartikelen verkopen.

(87) Malta heeft zich ertoe verbonden dat bij de inwerkingtreding van de nieuwe Merchant Shipping Taxation Rules een aantal activiteiten die mogelijk concurreren met ondernemingen op het land en die derhalve niet in aanmerking komen voor de tonnagebelastingregeling, uitdrukkelijk zullen worden uitgesloten. Deze activiteiten omvatten de verkoop aan boord van goederen of diensten die gewoonlijk niet aan passagiers worden aangeboden, zoals auto's, huishoudelijke apparaten, landbouwhuisdieren of vakanties aan boord van een schip waarbij het schip aangemeerd blijft en er geen zeevervoerselement is.

(88) Voorts heeft Malta zich ertoe verbonden de inkomsten uit nevenactiviteiten te beperken tot maximaal 50 % van de bruto-inkomsten voor elk schip. De belastingautoriteiten zullen de controles op de naleving van deze regel uitvoeren op het niveau van elk schip binnen een groep.

(89) De begrensde nevenactiviteiten waarvoor de tonnagebelastingregeling mag worden toegepast, zullen de volgende activiteiten omvatten:

"a) het vervoer van passagiers of vracht op een andere wijze dan aan boord van een tonnagebelastingschip dat door de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie wordt geëxploiteerd, indien

i) er een enkel contract is met de klant voor een reis die een reis aan boord van het tonnagebelastingschip omvat, en

ii) het vervoer voor de rest van de reis door de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie wordt gekocht of verkregen op basis van bepalingen die tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen;

b) verkopen en faciliteiten die normaal door zeegaande passagiersschepen aan klanten worden aangeboden, met inbegrip van:

i) de verkoop van alcoholische dranken, parfum en tabak;

ii) de omwisseling van bedragen in verschillende valuta's voor persoonlijke uitgaven;

iii) gezondheids-, schoonheids-, spa- en wellnessdiensten;

c) administratieve en verzekeringsdiensten die rechtstreeks verband houden met het vervoer van passagiers of vracht, onder meer in het kader van één enkel reiscontract dat een reis op het tonnagebelastingschip omvat;

d) het verzorgen van vakanties die onder een enkel contract aan de klant zijn verkocht, indien

i) een deel van de vakantie een reis op een door de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie geëxploiteerd tonnagebelastingschip is en het resterende deel over land gaat ("het gedeelte over land");

ii) het gedeelte over land wordt door de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie gekocht of verkregen tegen marktconforme voorwaarden;

e) het laden en lossen van vracht die wordt vervoerd op een door de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie geëxploiteerd tonnagebelastingschip en het aanbieden door de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie van faciliteiten die uitsluitend voor die doeleinden worden gebruikt;

f) de samenvoeging of opsplitsing van vracht die wordt vervoerd op een door de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie geëxploiteerd tonnagebelastingschip, onmiddellijk vóór of na de reis, indien de activiteit niet gerelateerd is aan vervoer over land;

g) de tijdelijke plaatsing van vracht die wordt vervoerd op een door de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie geëxploiteerd tonnagebelastingschip, op of aan de kade, indien de activiteit geen deel uitmaakt van een langetermijnopslagactiviteit;

h) de verhuur of terbeschikkingstelling aan klanten van containers voor goederen die op een door de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie geëxploiteerd tonnagebelastingschip moeten worden vervoerd;

i) het verzorgen van excursies voor passagiers van een door de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie geëxploiteerd tonnagebelastingschip indien een hut beschikbaar blijft voor exclusief gebruik door de passagier;"

(90) Verder zullen de volgende neveninkomsten onder de begrensde nevenactiviteiten vallen:

a) reclame- en marketinginkomsten, indien deze verband houden met de verkoop van advertentieruimte aan boord van tonnagebelastingschepen, en

b) inkomsten uit faciliteiten voor weddenschappen of kansspelen die zeegaande passagiersschepen gewoonlijk aan klanten aanbieden voor amusement aan boord, en inkomsten uit de verkoop aan passagiers op zeeschepen van luxegoederen die normaliter aan dergelijke passagiers worden aangeboden, mits de omzet uit dergelijke activiteiten kleiner is dan 25 % van de bruto-inkomsten van het tonnagebelastingschip.

(91) Volgens de interne-procedureregels van 2012 omvatten niet-scheepsspecifieke nevenactiviteiten, die momenteel in Malta onder de tonnagebelastingregeling vallen, i) de exploitatie van ticketverkoopfaciliteiten en passagiersterminals in verband met scheepvaartactiviteiten die onder de tonnagebelastingregeling vallen; ii) rente of opbrengst op werkkapitaal indien die rente/opbrengst wordt gebruikt voor de financiering van de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie of haar scheepvaartactiviteiten; iii) en/of de verwerving en het onderhoud van een tonnagebelastingschip. Deze activiteiten blijven in de toekomstige wetgeving onder de tonnagebelastingregeling vallen, meer bepaald onder de rubriek "Overige nevenactiviteiten waarvan de Europese Commissie erkent dat ze in aanmerking komen voor de tonnagebelastingregeling", zolang zij er niet toe leiden dat de totale bruto-inkomsten uit zowel scheepsspecifieke als andere nevenactiviteiten groter zijn dan 50 % van de volgens de tonnagebelastingregeling belaste inkomsten van een begunstigde onderneming.

(92) Uit een door de Registrar-General of Shipping and Seamen uitgevoerde evaluatie die de periode 2004-2016 bestrijkt, is gebleken dat geen van de begunstigden van de tonnagebelastingregeling dit plafond van 50 % heeft overschreden. Er is bijzondere aandacht besteed aan cruiseschepen gezien het belang van deze inkomsten. Uit per vaartuig uitgevoerde controles op de ondernemingen die de tonnagebelastingregeling mochten toepassen, is gebleken dat de inkomsten uit nevenactiviteiten ver onder de bovengrens van 50 % lagen. Malta heeft vervolgens bevestigd dat sinds mei 2004 een bovengrens van 50 % voor neveninkomsten in acht is genomen. Malta heeft benadrukt dat de winsten van onderaannemers nooit in aanmerking zijn gekomen voor tonnagebelasting.

4.2.2.2. Toepassing van tonnagebelasting op entiteiten die in aanmerking komende vaartuigen in rompbevrachting geven

(93) Malta voert aan dat, in tegenstelling tot financiële leasegevers, scheepseigenaars die hun schepen op basis van rompbevrachting uitcharteren niet buiten de scheepvaartsector vallen en een zekere mate van verantwoordelijkheid voor hun schepen dragen.

(94) Als het schip uitsluitend in aanmerking komende activiteiten verricht en door de eigenaar van het schip wordt geëxploiteerd, zijn alle inkomsten uit het schip onderworpen aan tonnagebelasting. Malta is in dit verband van mening dat hetzelfde beginsel moet worden gevolgd indien de desbetreffende inkomsten tussen de eigenaar van het schip en de exploitant worden gedeeld, mits aan de nodige voorwaarden (inclusief de betaling van tonnagebelasting door elke partij) is voldaan. Malta betoogt dat een te strikte aanpak op dit gebied ertoe kan leiden dat scheepseigenaren hun schepen uitvlaggen naar een niet-EU-land en dat de scheepshuurprijzen voor scheepvaartmaatschappijen zullen stijgen.

(95) Geen enkel in rompbevrachting gegeven schip dat in het verleden tot de tonnagebelastingregeling werd toegelaten, was een aan derden in rompbevrachting gegeven schip, zoals blijkt uit het aan de diensten van de Commissie voorgelegde overzicht over de periode 2004-2016.

(96) Ongeveer 10 % van de schepen die onder de Maltese tonnagebelastingregeling vallen, zijn in rompbevrachting gegeven schepen. De charters vonden plaats binnen de groep ([55]).

(97) Om ervoor te zorgen dat zuivere scheepsverhuurders (ook zij die kleine jachten leasen aan natuurlijke personen ([56])) in de toekomst rechtens geen mogelijkheid meer hebben om van de tonnagebelastingregeling te profiteren, heeft Malta zich ertoe verbonden om het in rompbevrachting geven alleen in aanmerking te laten komen als het gaat om:

a) intragroeptransacties ([57]);

b) transacties van echte scheepvaartmaatschappijen met derden als gevolg van kortstondige overcapaciteit waarbij de charter niet langer duurt dan drie jaar en op voorwaarde dat de op basis van rompbevrachting aan derden uitgecharterde nettotonnage kleiner is dan 50 % van de totale tonnage van de onderneming/groep die de tonnagebelastingregeling toepast; de term "kortstondige overcapaciteit" heeft uitsluitend betrekking op schepen die door de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie zijn verworven voor het uitvoeren van haar eigen scheepvaartactiviteiten, en niet op schepen die specifiek zijn verworven om in rompbevrachting te worden gegeven.

4.2.2.3. Toepassing van tonnagebelasting op vervoersdiensten die worden verricht met schepen die van andere maatschappijen worden gehuurd met bemanning (tijd-/reisbevrachting)

(98) Malta heeft bevestigd dat sinds 2004 geen enkele begunstigde van de tonnagebelastingregeling in Malta betrokken was bij tijdbevrachting of soortgelijke activiteiten.

(99) Malta heeft echter benadrukt dat de scheepvaart van dien aard is dat reders flexibel en snel moeten kunnen beslissen om zich aan de ontwikkelingen op de markt aan te passen. Malta heeft benadrukt dat de richtsnoeren zeevervoer niet voorzien in een beperking van de maximale tonnage die een organisatie met bemanning kan charteren om recht te hebben op de steun die krachtens de richtsnoeren zeevervoer is toegestaan.

(100) Een op basis van tijdbevrachting gecharterde vloot is onderworpen aan de algemene eisen inzake vlagkoppeling die in de Maltese wet zijn opgenomen. De eis inzake vlagkoppeling geldt voor de gehele tonnagebelastingvloot ([58]). Alle op basis van tijd-/reisbevrachting gecharterde schepen die sinds mei 2004 de Maltese tonnagebelastingregeling mogen toepassen, varen onder EER-vlag.

(101) Malta heeft verduidelijkt dat het nieuwe marktdeelnemers zou verplichten om ten minste 25 % van hun tonnagebelastingvloot onder EER-vlag te laten varen, in overeenstemming met de aanpak die de Commissie in de Franse tonnagebelastingzaak heeft goedgekeurd ([59]).

4.2.3. *Toepassing van de vlagkoppelingsregel*

(102) Pas sinds 2010 is in de belastingverordeningen bepaald dat ook niet in de EER/EU geregistreerde vaartuigen onder de tonnagebelastingregeling kunnen vallen, mits aan de in overweging 27 beschreven voorwaarden is voldaan. Daarom vaart het overgrote deel van de Maltese tonnagebelastingvloot (90 %) onder EER/EU-vlag.

([55]) Onder een groep wordt verstaan twee of meer scheepvaartmaatschappijen die direct of indirect voor meer dan vijftig procent eigendom zijn en onder zeggenschap staan van dezelfde personen alsook in alle zeggenschapssituaties (ongeacht het eigendomspercentage) zoals gedefinieerd in artikel 1 van Zevende Richtlijn 83/349/EEG van de Raad van 13 juni 1983 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g) van het Verdrag betreffende de geconsolideerde jaarrekening (PB L 193 van 18.7.1983, blz. 1), en IFRS 10 "Geconsolideerde jaarrekening".

([56]) Kleine jachten die niet aan de definitie in voetnoot 49 beantwoorden.

([57]) Zie voetnoot 55.

([58]) Behalve voor in rompbevrachting gegeven schepen.

([59]) Besluit (EU) 2015/667 van de Commissie van 4 februari 2015 betreffende steunmaatregel SA.14551 (2013/C) door Frankrijk ten uitvoer gelegd naar aanleiding van de wijziging van de voorwaarden voor steun aan tijdbevrachters in het kader van de tonnagebelastingregeling (PB L 110 van 29.4.2015, blz. 15), overweging 46.

(103) Malta heeft zich ertoe verbonden om van elke nieuwe toetreder te eisen dat ten minste 25 % van de door hem geëxploiteerde tonnagebelastingvloot ([60]) onder EER-vlag vaart, en dat hij dat percentage handhaaft of optrekt overeenkomstig punt 3.1 van de richtsnoeren zeevervoer. Krachtens deze verbintenis mag het aandeel van de onder EER-vlag varende vloot van begunstigden van de tonnagebelastingregeling gemiddeld niet afnemen over een periode van drie jaar. Een afwijking van deze verplichting zal alleen worden toegestaan als 60 % van de door de begunstigde onderneming geëxploiteerde tonnagebelastingvloot ([61]) onder EER-vlag vaart. Telkens wanneer een vaartuig aan een tonnagebelastingvloot wordt toegevoegd of eruit wordt verwijderd, zal een controle worden uitgevoerd.

(104) Malta heeft zich er ook toe verbonden de verplichting op te leggen dat het gehele strategische en commerciële management binnen de EER moet plaatsvinden.

(105) Voor vaartuigen die niet commercieel en strategisch vanuit de EER worden beheerd, zal de tonnagebelastingregeling slechts mogen worden toegepast als ze onder een EER-vlag varen, met uitzondering van in rompbevrachting gegeven vaartuigen, en met inachtneming van bepaalde beperkingen ([62]).

4.2.4. *Tonnagebelastingtarieven*

(106) Malta heeft benadrukt dat zijn tonnagebelastingregeling is gebaseerd op een soortgelijk beginsel als de Cypriotische tonnagebelastingregeling die de Commissie in 2010 heeft goedgekeurd. Malta heft een jaarlijkse tonnagebelasting in de vorm van een forfaitair bedrag, afhankelijk van de tonnage van het vaartuig.

(107) Het tarief van de in Malta te betalen tonnagebelasting varieert naargelang de nettotonnage en leeftijd van het vaartuig. In tabel 3 wordt de hoogte van de in Malta te betalen tonnagebelasting vergeleken met de hoogte van de tonnagebelasting volgens de Cypriotische en Poolse tonnagebelastingregelingen die door de Commissie zijn goedgekeurd.

(108) Malta benadrukt dat ervan uitgaande dat de hoogte van te betalen belasting uitsluitend door de tonnage van het vaartuig wordt bepaald ([63]), de geschatte in Malta te betalen jaarlijkse tonnagebelasting zeer vergelijkbaar zou zijn met die welke in Cyprus en Polen moet worden betaald:

Tabel 3

Netto-tonnage	Malta	Cyprus	Polen
2 500	1 000	830	711
8 000	3 200	2 537	2 046
10 000	3 580	3 158	2 531
15 000	4 280	4 161	3 225
20 000	4 880	5 165	3 918
25 000	5 330	6 169	4 473
30 000	5 780	6 808	4 820
40 000	6 480	8 086	5 513
50 000	7 180	8 816	6 207
60 000	7 680	9 546	6 900

(109) Malta benadrukt voorts dat er bij de berekening van de tonnagebelasting voor Polen in tabel 3 van is uitgegaan dat de vaartuigen 365 dagen per jaar operationeel zullen zijn. Voor vaartuigen waarvoor de Poolse tonnagebelastingregeling wordt toegepast maar die niet het hele jaar operationeel zijn, wordt de tonnagebelasting proportioneel verlaagd. Indien het vaartuig voor een periode van ten minste drie maanden uit de vaart wordt genomen, wordt het bedrag van de tonnagebelasting die in Cyprus voor dat vaartuig verschuldigd is met 25 % verlaagd.

([60]) Inclusief gecharterde vaartuigen (met bemanning of op basis van rompbevrachting), maar exclusief in rompbevrachting gegeven vaartuigen.
([61]) Inclusief gecharterde vaartuigen (met bemanning of op basis van rompbevrachting), maar exclusief in rompbevrachting gegeven vaartuigen.
([62]) Zie toezegging 4 in de bijlage bij dit besluit.
([63]) Standaardbelastingtarief dat van toepassing is op schepen in de meest voorkomende leeftijdscategorie (10-15 jaar).

(110) In Malta wordt het standaardtarief van de tonnagebelasting verlaagd als het vaartuig minder dan tien jaar oud is. Anderzijds verhoogt Malta de te betalen tonnagebelasting als het vaartuig 15 jaar of ouder is. Doel van deze regel is reders en exploitanten aan te moedigen jongere (en dus efficiëntere en milieuvriendelijkere) schepen te registreren en hen te ontmoedigen oudere schepen te registreren. Aangezien nieuwere schepen doorgaans veiliger, efficiënter, milieuvriendelijker en beter beveiligd zijn dan oudere schepen, wordt een dergelijke regel geacht bij te dragen aan de verwezenlijking van de eerste doelstelling van punt 2.2 van de richtsnoeren zeevervoer, namelijk "een veilig, efficiënt, beveiligd en milieuvriendelijk zeevervoer [te] verbeteren". Deze regel draagt ook bij tot de realisatie van de door de EU vastgestelde doelstellingen voor 2020 inzake de beperking van de uitstoot van broeikasgassen.

(111) Malta heeft aangevoerd dat bij de beoordeling van het algemene tarief rekening moet worden gehouden met de verhoging van de tonnagebelasting wanneer het schip ouder wordt. Gegeven de verlagingen die in Polen en Cyprus worden toegepast voor vaartuigen die gedurende een langere periode niet operationeel zijn, zijn de tarieven echter in ieder geval vergelijkbaar, zelfs met de verlaging die in Malta wordt toegepast. Ten behoeve van een correcte vergelijking heeft Malta aangevoerd dat indien een vaartuig in Polen 75 % van de tijd operationeel was, de vergelijking tussen Malta en Polen eruit zou zien zoals in tabel 4 is weergegeven:

Tabel 4

Netto-tonnage	Polen	Malta (vaartuig 0-5 jaar)	Malta (vaartuig 5-10 jaar)
2 500	533,25	700	850
8 000	1 535	2 240	2 720
10 000	1 898	2 506	3 043
15 000	2 419	2 996	3 638
20 000	2 939	3 416	4 148
25 000	3 355	3 731	4 530
30 000	3 615	4 046	4 913
40 000	4 135	4 536	5 508
50 000	4 655	5 026	6 103
60 000	5 175	5 376	6 528

(112) Wat betreft de discretionaire bevoegdheid van de minister om "[....] onder de door hem passend geachte voorwaarden een schip of een klasse van schepen vrij te stellen van de betaling van alle of een deel van de krachtens deze voorschriften verschuldigde heffingen", heeft Malta verklaard dat deze regel uitsluitend van toepassing is op jaarlijkse rechten en registratierechten, ook tonnagebelastingen genoemd, en alleen om flexibiliteit te waarborgen in gevallen waarin sprake is van humanitaire en filantropische situaties. Deze regel is nooit toegepast.

(113) Wat betreft verlagingen wegens in een andere staat betaalde tonnagebelasting, heeft Malta verklaard dat de desbetreffende regel tot doel heeft dubbele belasting te voorkomen. Een entiteit die voor een vaartuig in een ander land tonnagebelasting heeft betaald, moet vervolgens niet worden verplicht om nog eens de volledige tonnagebelasting in Malta te betalen. De Maltese regeling ter voorkoming van dubbele tonnagebelasting is gebaseerd op de gewone verrekeningsmethode die ook in het kader van de inkomstenbelasting van toepassing is. Malta heeft gewezen op eerdere verklaringen van de Commissie over deze kwestie die met deze aanpak strookten ([64]).

(114) De belastingvermindering ter voorkoming van dubbele belasting is beperkt tot de laagste van de werkelijke tonnagebelasting die voor het schip buiten Malta verschuldigd is, of tot 75 % van de Maltese tonnagebelasting die vóór de toekenning van enig krediet verschuldigd zou zijn. De vrijstelling wordt alleen verleend voor tonnagebelasting die in een andere lidstaat voor hetzelfde vaartuig en door dezelfde vergunninghoudende scheepvaartorganisatie is betaald.

([64]) Mededeling van de Commissie "Naar een interne markt zonder belastingbelemmeringen", COM(2001)582 def. van 23 oktober 2001 en mededeling van de Commissie "Coördinatie van de directebelastingstelsels van de lidstaten op de interne markt", COM(2006)823 def. van 19 december 2006.

4.2.5. *Afschermingsmaatregelen*

(115) Malta betoogt dat de afschermingsmaatregelen in de belastingverordeningen misbruiken effectief ontmoedigen en overloopeffecten naar niet in aanmerking komende activiteiten voorkomen.

(116) Een vergunninghoudende scheepvaartorganisatie is krachtens de belastingverordeningen verplicht om een gescheiden boekhouding te voeren waarin inkomsten en winsten uit scheepvaartactiviteiten worden onderscheiden van andere inkomstenbronnen. Daarnaast is een vergunninghoudende scheepvaartorganisatie verplicht om een jaarrekening op te stellen die in overeenstemming is met de door de Unie goedgekeurde International Financial Reporting Standards en deze door een erkende accountant te laten controleren.

(117) Als een scheepvaartorganisatie geen gescheiden boekhouding voert, wordt ze automatisch uitgesloten van alle belastingvrijstellingen.

(118) Een vergunninghoudende scheepvaartorganisatie is verplicht zich te registreren bij de minister van Financiën als zij de tonnagebelastingregeling wil toepassen.

(119) Een vergunninghoudende scheepvaartorganisatie die de tonnagebelastingregeling toepast, is verplicht een jaarlijkse belastingaangifte in te dienen waarin een duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen in aanmerking komende en niet in aanmerking komende inkomsten. In situaties waarin alle inkomsten van een vergunninghoudende scheepvaartorganisatie onder de tonnagebelastingregeling vallen, heeft deze organisatie de mogelijkheid om in plaats van een belastingaangifte een verklaring te laten indienen door een gekwalificeerde persoon die onafhankelijk is van de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie en die ofwel een erkende accountant en auditor is, ofwel een aan de balie ingeschreven advocaat. Er staan strenge sancties op valse verklaringen of grove nalatigheid met betrekking tot dergelijke verplichtingen.

(120) Verliezen uit activiteiten die onderworpen zijn aan inkomstenbelasting kunnen niet worden verrekend met verschuldigde tonnagebelasting.

(121) Een scheepvaartorganisatie kan niet beslissen om de Maltese tonnagebelastingregeling wel of niet toe te passen afhankelijk van de vraag of zij belastbare winsten dan wel verliezen heeft. Tenzij de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie een andere keuze maakt, valt zij onder de tonnagebelastingregeling. Indien de organisatie ervoor kiest de tonnagebelastingregeling niet toe te passen, is die beslissing onherroepelijk ([65]).

(122) Geen enkele Maltese scheepvaartorganisatie mag voor een deel van haar schepen de tonnagebelastingregeling toepassen en voor een ander deel de inkomstenbelastingregeling ([66]).

(123) Artikel 51 van de Income Tax Act bevat uitgebreide antimisbruikbepalingen die bedoeld zijn om kunstmatige constructies en regelingen die erop gericht zijn een ongerechtvaardigd belastingvoordeel te verkrijgen, tegen te gaan. Deze algemene antimisbruikregel volgt de aanbeveling van de Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning ([67]). De antimisbruikmaatregelen worden ondersteund door zware straffen die in geval van overtredingen worden opgelegd. Zo wordt in dergelijke gevallen, naast de betaling van de onbetaalde belasting, een interest van 0,54 % per maand (oftewel 6,48 % per jaar) opgelegd, vermeerderd met bijkomende boeten van maximaal 1,5 % per maand (oftewel 18 % per jaar) op deze onbetaalde belasting.

(124) Volgens de in de Income Tax Act opgenomen regels inzake aftrekbaarheid van kosten moet er een rechtstreeks verband bestaan tussen kosten en de inkomsten die ze voortbrengen. Krachtens artikel 14, lid 1, van de Income Tax Act zijn kosten alleen aftrekbaar als ze "volledig en uitsluitend bij het genereren van inkomsten zijn gemaakt". Het is derhalve niet mogelijk om kosten die bij het genereren van vrijgestelde winst (inclusief volgens de tonnagebelastingregeling belaste winst) zijn gemaakt, af te trekken van andere soorten belastbare inkomsten.

(125) Alle vergunninghoudende scheepvaartorganisaties moeten hun inkomsten en uitgaven correct en voldoende registreren, zodat de respectieve inkomsten en toegestane aftrekposten gemakkelijk zijn te verifiëren.

([65]) Artikel 6 van de belastingverordeningen.
([66]) Artikel 6 van de belastingverordeningen.
([67]) PB L 338 van 12.12.2012, blz. 41.

(126) Malta heeft zich ertoe verbonden de begunstigden van de tonnagebelastingregeling te verplichten om jaarlijks een nalevingsverklaring in te dienen voor alle controleerbare parameters, zoals het type vaartuig, de activiteiten die ermee zijn verricht, de nettotonnage, het aantal dagen dat het vaartuig in gebruik was, de vlag waaronder het vaartuig vaart, de typen exploitatie en de naleving van het steunplafond.

4.3. **Fiscale behandeling van dividenden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen**

(127) Malta heeft de werking van het algemene Maltese belastingstelsel toegelicht. Volgens dit stelsel moeten dividenden die door Maltese ondernemingen aan aandeelhouders worden uitgekeerd, niet worden aangegeven ([68]) en moet er geen belasting over worden betaald ([69]). Dit stelsel geldt zonder uitzondering voor alle sectoren.

4.4. **Vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop of overdracht van schepen**

(128) Malta verwijst naar de desbetreffende Maltese wetgeving die voorschrijft dat een schip een tonnagebelastingschip moet zijn om de belastingvrijstelling te genieten ([70]).

(129) Malta verklaart voorts dat de belastingvrijstelling in het verleden uitsluitend is toegepast voor scheepsverkopen en transacties met betrekking tot tonnagebelastingschepen die werden gekocht en verkocht door scheepvaartmaatschappijen die onder de tonnagebelastingregeling vielen. Bovendien is in Malta het besluit om de tonnagebelastingregeling te verlaten, onherroepelijk.

4.5. **Vrijstelling van meerwaardebelasting met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen**

(130) Malta heeft aangevoerd dat reders (d.w.z. aandeelhouders) de vruchten van de uitgevoerde scheepvaartactiviteiten moeten kunnen plukken om het concurrentievermogen en de aantrekkelijkheid van Europese registers ten opzichte van die van derde landen te waarborgen.

(131) Krachtens artikel 12, lid 1, onder c), punt ii), van de Income Tax Act zijn alle meerwaarden of winsten die toekomen aan of worden verkregen door een niet in Malta gevestigde persoon op een overdracht van aandelen of effecten in een vennootschap die geen vastgoedvennootschap is, vrijgesteld van de belasting, op voorwaarde dat de uiteindelijk gerechtigde van de meerwaarde of winst een niet in Malta gevestigde persoon is die geen eigendom is en onder zeggenschap staat van een of meer natuurlijke personen met gewone verblijfplaats in Malta. Bovendien is een deelnemingsvrijstelling van toepassing op grond van artikel 12, lid 1, onder u), punt 1, van de Income Tax Act, waarin is bepaald dat alle inkomsten of winsten die een in Malta geregistreerde vennootschap uit een deelneming of uit de overdracht daarvan heeft verkregen, van de belasting zijn vrijgesteld.

(132) In de overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting die Malta — in overeenstemming met artikel 13, lid 5, van het OESO-modelbelastingverdrag — heeft gesloten, wordt het recht om dergelijke meerwaarden te belasten, toegekend aan het land waar de persoon is gevestigd. Malta heeft dubbelbelastingverdragen met alle lidstaten van de EER.

(133) De enige overdracht van aandelen waarbij een Maltese aandeelhouder sinds de toetreding van Malta tot de Unie betrokken was, was een transactie die in 2006 plaatsvond. Deze transactie had betrekking op de overdracht van aandelen in […]. Het voordeel van de betrokken belastingvrijstelling lag ver onder de de-minimisdrempel ([71]), zijnde een maximaal — theoretisch — steunbedrag van minder dan 1 400 EUR bij de gegeven verkoopprijs, zelfs als dat voordeel wordt opgeteld bij het voordeel van de desbetreffende vrijstelling van de rechten met betrekking tot transacties met schepen. De aandeelhouder heeft in de betrokken periode geen verdere steun ontvangen en heeft ook niet de tonnagebelastingregeling toegepast ([72]).

(134) Alle aandelentransacties die sinds 2004 op een andere wijze zijn verricht, zouden in aanmerking zijn gekomen voor de vrijstelling van meerwaardebelasting voor niet-ingezetenen, die is vastgelegd in artikel 12, lid 1, onder c), punt ii), van de Income Tax Act.

(135) Malta heeft zich ertoe verbonden de huidige sectorspecifieke vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop van aandelen in scheepvaartmaatschappijen voor Maltese ingezetenen te schrappen.

([68]) Artikel 68, lid 1, onder a), van de Income Tax Act.
([69]) Artikel 68, lid 1, onder b), van de Income Tax Act.
([70]) Artikel 3, lid 1, onder b), en lid 4, van de belastingverordeningen.
([71]) Verordening (EU) nr. 1407/2013 van 18 december 2013 van de Commissie betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun (PB L 352 van 24.12.2013, blz. 1).
([72]) Scheepvaartmaatschappijen die uitsluitend in de Maltese territoriale wateren actief zijn, komen niet in aanmerking voor de tonnagebelastingregeling (zie overweging 52).

4.6. **Vrijstelling van belasting op rente of andere inkomsten in verband met de financiering van scheepvaartmaatschappijen of tonnagebelastingschepen**

(136) In artikel 3, lid 2, van de belastingverordeningen is bepaald dat "een persoon geen belasting op grond van die Wet [de Income Tax Act] verschuldigd zal zijn over rente of andere inkomsten die aan hem verschuldigd zijn in verband met de financiering van de activiteiten […] van vergunninghoudende scheepvaartorganisaties of de financiering van een tonnagebelastingschip […]. Deze vrijstelling wordt niet automatisch verleend, maar op verzoek. Malta heeft bevestigd dat aan geen enkele onderneming ooit een dergelijke vrijstelling is verleend. De Maltese autoriteiten hebben bevestigd dat een dergelijke vrijstelling nooit is verleend, ook niet sinds de toetreding van Malta tot de Europese Unie, en dat "geen enkele onderneming van een dergelijk voordeel gebruik heeft gemaakt".

(137) Malta heeft zich ertoe verbonden artikel 3, lid 2, van de belastingverordeningen te schrappen.

4.7. **Geen rechten bij transacties met schepen**

(138) Malta heeft aangevoerd dat de bepalingen in de belastingverordeningen volgens welke voor bepaalde transacties met schepen geen rechten worden geheven ([73]), informatief van aard zijn. Ze leveren scheepvaartmaatschappijen geen enkel voordeel op omdat dergelijke transacties met schepen niet onderworpen zijn aan een heffing op grond van de Duty on Documents and Transfers Act, aangezien heffingen over het algemeen alleen verschuldigd zijn bij overdrachten van verhandelbare effecten, onroerend goed, veilingverkopen en verzekeringspolissen.

4.8. **Vrijstelling van rechten op documenten en overdrachten**

(139) Net als in het geval van meerwaarden op de verkoop van aandelen heeft Malta verklaard dat de in artikel 5 van de belastingverordeningen opgenomen vrijstelling van rechten ([74]) geen significant effect heeft gehad in de periode sinds 2004, gezien de aandeelhoudersstructuur van de aan de tonnagebelastingregeling onderworpen ondernemingen en de algemene vrijstellingen die op grond van de Duty on Documents and Transfers Act bestaan.

(140) Op grond van artikel 47, lid 3, onder d), en artikel 47, lid 4, van de Duty on Documents and Transfers Act zijn geen rechten van toepassing op transacties met effecten van een onderneming waarin meer dan de helft van het gewone aandelenkapitaal, de stemrechten en de winstrechten in handen is van niet in Malta gevestigde personen die niet direct of indirect eigendom zijn of onder zeggenschap staan van in Malta gevestigde personen, op voorwaarde dat de zakelijke belangen van de onderneming zich grotendeels buiten Malta situeren. Overdrachten die binnen een groep plaatsvinden in het kader van een herstructurering van de groep, tussen ondernemingen waarin dezelfde aandeelhouders een meerderheidsbelang hebben en waarover dezelfde aandeelhouders zeggenschap hebben, komen in aanmerking voor een vrijstelling op grond van artikel 42, lid 1, onder b), van de Duty on Documents and Transfers Act.

(141) Malta heeft bevestigd dat er sinds 2004 slechts één transactie heeft plaatsgevonden die niet onder de in overweging 140 vermelde algemene vrijstelling van rechten viel, namelijk een transactie die verband hield met aandelen die eigendom waren van een Maltese aandeelhouder. Wat belastingvoordeel betreft, overschreed deze transactie niet de de-minimisdrempel, ook niet na toevoeging van het voordeel van de vrijstelling van de meerwaardebelasting ([75]).

(142) Malta heeft zich ertoe verbonden om de in artikel 5 van de belastingverordeningen beschreven vrijstelling voor Maltese ingezetenen te schrappen.

4.9. **Inwerkingtreding van de verbintenissen**

(143) Malta heeft toegezegd dat de nieuwe regels die de maatregelen van dit besluit verenigbaar zouden maken met de interne markt, binnen drie maanden na de datum van dit besluit in werking zullen treden. Malta heeft zich ertoe verbonden om de tonnagebelastingregeling en de andere maatregelen waarop dit besluit betrekking heeft vanaf de vaststelling van dit besluit tot de inwerkingtreding van de verbintenissen verder te beheren op een wijze die niet leidt tot betaling van onverenigbare steun die vervolgens van de begunstigden zou moeten worden teruggevorderd.

([73]) In artikel 5 van de belastingverordeningen is bepaald dat er geen rechten verschuldigd zijn bij de registratie of overdracht van tonnagebelastingschepen; de overdracht van rechten op schepen, en de registratie van hypotheken of andere bezwaringen, zie ook de overwegingen 40 e.v.

([74]) De vrijstelling heeft met name betrekking op de rechten die verschuldigd zijn bij de registratie van tonnagebelastingschepen en van hypotheken en de overdracht van aandelen; zie overweging 41.

([75]) Zie overweging 133.

4.10. **Gewettigd vertrouwen, rechtszekerheid, status van bestaande steun**

(144) Malta heeft aangevoerd dat de regeling als bestaande steun moet worden behandeld en dat Malta en de scheepvaartorganisaties daar een gewettigd vertrouwen in hebben.

(145) Malta's tonnagebelastingregeling en begeleidende maatregelen werden in 1973 vastgesteld. In dit verband heeft Malta de relevante delen van de Merchant Shipping Act van 1973 in hun oorspronkelijke versie ([76]) ingediend, en in het bijzonder de artikelen 85 en 86 waarin vrijgestelde schepen en de inkomsten die van inkomstenbelasting zijn vrijgesteld, worden gedefinieerd.

(146) Malta voert aan dat deze steunmaatregelen het voorwerp zijn geweest van de aan de toetreding voorafgaande screening. Mededingingskwesties in verband met vervoer, met inbegrip van tonnagebelasting, werden tijdens de toetredingsonderhandelingen uitdrukkelijk in het hoofdstuk Vervoer opgenomen. Malta benadrukt dat de Commissie zijn tonnagebelastingregeling destijds niet als problematisch heeft aangemerkt. Malta beweert, onder verwijzing naar correspondentie, dat de informatie die het over deze regeling heeft verstrekt bevredigend is gebleken voor de Commissie. Malta verwijst specifiek naar de op 26 oktober 2001 gehouden vergadering van de toetredingsconferentie met Malta, waar uit zijn nota's blijkt dat werd overeengekomen om de voorlopige afsluiting van de onderhandelingen over het hoofdstuk Vervoer aan te bevelen. Malta beweert dat het, net als de scheepvaartorganisaties die van de tonnagebelastingregeling gebruik hebben gemaakt, altijd heeft begrepen en geloofd dat de regeling volledig in overeenstemming was met de richtsnoeren zeevervoer.

(147) De relevante Maltese wetgeving, de Merchant Shipping Act en de belastingverordeningen werden vóór 31 augustus 2004 aan de Commissie meegedeeld, zoals voorgeschreven in de Toetredingsakte ([77]). De tonnagebelastingregeling werd aan de Commissie meegedeeld in document CONF-M 51/00 van 19 oktober 2000, aangevuld met document CONF-M 65/01 van 18 september 2001.

(148) De relevante wetgeving is tussen de toetredingsdatum en 1 mei 2007 niet gewijzigd. De nationale bepalingen werden pas in 2010 gewijzigd om de beginselen om te zetten die zijn ingevoerd in de mededeling van de Commissie betreffende richtsnoeren voor staatssteun voor scheepsmanagementbedrijven ("de scheepsmanagementrichtsnoeren") ([78]).

(149) Malta heeft de Commissie eraan herinnerd dat de tonnagebelastingregeling niet is genoemd als een van de regelingen die moesten worden aangepast wanneer de bij het Toetredingsverdrag toegestane periode van drie jaar voor de wijziging van bestaande steunmaatregelen op het punt stond te verstrijken en dat het derhalve de regeling als bestaande steun beschouwde. In haar brief van 24 april 2007 noemde de Commissie slechts twee steunmaatregelen: openbaredienstverplichting Gozo Channel Co Ltd en openbaredienstverplichting Sea Malta Co Ltd.

5. **OPMERKINGEN VAN DERDEN**

(150) Zoals in overweging 3 vermeld, zijn opmerkingen ontvangen van zes belanghebbenden en van een werknemer in de Duitse scheepvaartsector die anoniem wil blijven. Deze opmerkingen zijn samengevat in de overwegingen 151 tot en met 177.

5.1. **Vaartuigen die in aanmerking komen voor tonnagebelasting**

(151) De Associatie van reders van de Europese Gemeenschap ("ECSA") was het eens met de initiële beoordeling van de Commissie dat vissersvaartuigen, olieplatforms en niet-commerciële plezierjachten niet voor tonnagebelasting in aanmerking zouden mogen komen.

5.2. **Toepassing van tonnagebelasting op duwbakken**

(152) De Malta International Shipping Council heeft benadrukt dat duwbakken zonder eigen voortstuwing vracht vervoeren, waarbij de duwboot ervoor zorgt dat de vracht zijn bestemming bereikt. Dit was dus een enkele operatie en elk schip moest in aanmerking komen voor tonnagebelasting.

([76]) Zoals gewijzigd bij Wet XXIV van 1986 en met toevoeging van artikel 85A waarin de bevoegde minister wordt gemachtigd om ook schepen van minder dan 1 000 nettoton als "vrijgestelde" schepen te aanvaarden.

([77]) Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Tsjechische Republiek, de Republiek Estland, de Republiek Cyprus, de Republiek Letland, de Republiek Litouwen, de Republiek Hongarije, de Republiek Malta, de Republiek Polen, de Republiek Slovenië en de Slowaakse Republiek en de aanpassingen van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond ("Toetredingsakte"), PB L 236 van 23.9.2003, blz. 33).

([78]) PB C 132 van 11.6.2009, blz. 6.

5.3. **Toepassing van tonnagebelasting op cruiseschepen**

(153) De Malta International Shipping Council heeft benadrukt dat de exploitatie van cruiseschepen synoniem is met het vervoer van passagiers.

(154) De ECSA heeft aangevoerd dat cruiseschepen in de eerste plaats bedoeld zijn voor zeevervoer, ook al worden ze voor vrijetijdsbesteding gebruikt. De ECSA heeft ook beklemtoond dat cruiseschepen aan dezelfde controle en regelgeving onderworpen zijn als andere grote zeeschepen en dat hun zeevarenden aan dezelfde certificeringsvereisten moeten voldoen. Zij zijn ook onderworpen aan dezelfde vlaggen- en havenstaatcontrole en dezelfde internationale verdragen als alle andere schepen die internationaal varen. De cruisesector heeft aanzienlijk bijgedragen tot het bereiken van de doelstellingen van de richtsnoeren zeevervoer. De cruisesector wordt geconfronteerd met concurrentiebeperkingen van buiten de Unie. Indien een overeenkomstsluitende partij bij de EER-overeenkomst of een lidstaat belastingen heft (of andere kosten aanrekent) die niet door andere landen worden geheven (aangerekend), kan de lidstaat ervan uitgaan dat vaartuigen zullen worden uitgevlagd naar een andere staat waar de totale kosten lager zijn.

5.4. **Toepassing van tonnagebelasting op commerciële jachten**

(155) De Malta International Shipping Council, de Malta Chamber of Commerce, Enterprise and Industry en Super Yachts Industry Network — Malta hebben benadrukt dat commerciële jachten actief zijn op het gebied van passagiersvervoer, waar veel internationale concurrentie bestaat met offshorecentra om klanten aan te trekken voor het opzetten van eigendomsbedrijven en het registreren van commerciële jachten.

5.5. **Toepassing van tonnagebelasting op dienstvaartuigen**

(156) De ECSA heeft erop aangedrongen dat er geen definitieve en exclusieve lijst van in aanmerking komende soorten vaartuigen mocht zijn. De associatie heeft aangevoerd dat er geen reëel verschil is tussen dienstactiviteiten en vervoersactiviteiten, die alle commerciële scheepvaartactiviteiten zijn. Ze heeft toegejuicht dat de Commissie erkent dat sommige dienstschepen (bijvoorbeeld kabelleggers) in aanmerking komen voor staatssteun.

5.6. **Inkomsten die in aanmerking komen voor tonnagebelasting**

5.6.1. *Belasting op meerwaarden uit de verkoop van tonnagebelastingschepen*

(157) De ECSA heeft aangevoerd dat winsten uit de aan- en verkoop van activa die verband houden met de normale activiteiten van een scheepsexploitant alleen van tonnagebelasting mogen worden uitgesloten indien een onderneming geen andere activiteiten heeft dan het kopen en verkopen van scheepvaartactiva. In dat geval kan de onderneming zelf niet worden geacht scheepvaartdiensten te verrichten.

(158) De ECSA heeft betoogd dat de tonnagebelasting ook van toepassing moet zijn op meerwaarden uit de verkoop van schepen die vóór de toetreding tot de tonnagebelastingregeling zijn verworven, en dat tonnagebelastingregelingen eerlijke en billijke overgangsregelingen moeten omvatten, rekening houdend met eventuele fiscale vorderingen die in de periode vóór de toepassing van de tonnagebelasting zijn ontstaan.

5.6.2. *Toepassing van tonnagebelasting op in de context van zeevervoer verrichte nevendiensten*

(159) Volgens de ECSA zouden nevenactiviteiten een normaal onderdeel moeten zijn van de door een scheepvaartorganisatie aangeboden scheepvaartdienst. De associatie stelt dat het niet nodig is "nevenactiviteiten" te definiëren ten behoeve van de toepassing van de richtsnoeren zeevervoer, maar dat het aan de lidstaten moet worden overgelaten om hun eigen gedetailleerde interpretatie te geven onder toezicht van de Commissie.

(160) De ECSA is het met de Commissie eens dat diensten die door financiële instellingen worden aangeboden aan scheepvaartmaatschappijen die toevallig onder de tonnagebelastingregeling vallen — zoals leningen en garanties — niet als in aanmerking komende "nevenactiviteiten" mogen worden beschouwd.

(161) Als de enige activiteit van een onderneming de exploitatie van in aanmerking komende schepen is, moet de gehele winst uit de scheepsexploitatieactiviteit binnen de afscherming vallen, zolang de bedrijfsactiviteiten in overeenstemming zijn met de gewoonten en gebruiken van de sector.

(162) De ECSA heeft opgemerkt dat veel ondernemingen hun diensten op inclusieve basis aanrekenen en dat de brede aanpak ervoor zou zorgen dat ze voor het verdelen van de winst geen willekeurige berekeningen hoeven uit te voeren. De ECSA heeft benadrukt dat de brede aanpak wordt ondersteund door het OESO-modelbelastingverdrag.

(163) Volgens de ECSA zijn afzonderlijk in rekening gebrachte diensten een noodzakelijk en normaal element in de economische activiteit van de meeste passagiersvervoerdiensten. Zonder deze diensten zou de scheepvaartactiviteit niet aantrekkelijk zijn voor klanten en niet rendabel zijn voor scheepvaartmaatschappijen — reden waarom ze in aanmerking moeten komen voor tonnagebelasting.

(164) Wat cruiseactiviteiten betreft, bestaat het vervoerspakket ook uit een verscheidenheid aan diensten die tijdens de reis worden aangeboden en die deel uitmaken van de verwachtingen van de passagier. Volgens de ECSA omvatten deze diensten communicatiediensten, bars, wisselkantoren, excursies aan wal, winkels en diensten op het gebied van gezondheid, schoonheid en amusement. In sommige gevallen, zoals bij excursies aan wal, zijn deze nevenactiviteiten een door de cruisemaatschappij aangekochte dienst die gewoonlijk door lokale agenten als een pakket aan de cruisemaatschappij wordt verkocht, en bijgevolg moeten deze nevenactiviteiten als in aanmerking komende activiteiten worden opgenomen.

(165) De ECSA erkent het beginsel dat oneerlijke concurrentie met binnenlandse bedrijven aan wal moet worden voorkomen en merkt op dat het niet aanvaardbaar zou zijn schepen hoofdzakelijk als drijvende supermarkten, casino's of statische hotels te gebruiken.

(166) De Malta International Shipping Council heeft soortgelijke verklaringen gedaan over cruise- en passagierspakketten.

5.6.3. *Toepassing van tonnagebelasting op entiteiten die in aanmerking komende vaartuigen in rompbevrachting geven*

(167) De ECSA heeft aangevoerd dat de lidstaten moeten beslissen of er beperkingen moeten worden ingevoerd, waarbij bijvoorbeeld rekening moet worden gehouden met de organisatie van de nationale scheepvaartsector en de maritieme cluster.

(168) De Norges Rederiforbund heeft uitgelegd dat het charteren van vaartuigen in het kader van een rompbevrachtingsovereenkomst een gebruikelijke praktijk is bij scheepvaartmaatschappijen. Gewoonlijk wordt echter slechts een klein percentage van de totale tonnage van scheepvaartmaatschappijen uitgecharterd in het kader van een rompbevrachtingsovereenkomst. Er zijn maar weinig maatschappijen die alleen schepen bezitten die in rompbevrachting worden gegeven. Als inkomsten uit het in rompbevrachting geven van vaartuigen niet volledig van belasting zijn vrijgesteld, zouden eigenaren van in de EER geregistreerde vaartuigen geen concurrerende chartertarieven kunnen bieden. Bovendien houden bedrijven die diensten leveren aan de olie- en gasindustrie en die op buitenlandse velden werken, de eigendomsactiviteiten en operationele activiteiten van schepen gewoonlijk gescheiden om concurrerend te zijn in het land van exploitatie. Vaak is het in rompbevrachting geven de enige mogelijkheid om beschermde buitenlandse markten te betreden. Als de bevrachter een oliemaatschappij is, beschikt hij vaak over zijn eigen organisatie die diensten levert op het gebied van bemanning en technisch scheepsmanagement, waarvan hij gebruik wenst te maken. Er zijn ook gebieden waar het risico in verband met de kosten en de beschikbaarheid van bemanning, de kosten van en de tijdige toegang tot scheepsreparaties en andere essentiële zaken voor de exploitatie van het schip onaanvaardbaar worden geacht, zodat de voorkeur wordt gegeven aan rompbevrachting.

(169) De Norges Rederiforbund voert aan dat als ondernemingen die volgens de tonnagebelastingregeling worden belast wordt toegestaan om schepen in rompbevrachting te geven, dit niet tot een verhoging van de staatssteun aan de scheepvaartsector zal leiden ([79]). De van belasting vrijgestelde inkomsten uit scheepvaartactiviteiten worden slechts opgesplitst tussen de rederij die het schip uitchartert en de onderneming die het schip exploiteert (voor de scheepsexploitant worden de van belasting vrijgestelde inkomsten verminderd met de huurgelden voor de rompbevrachting, die van belasting vrijgestelde inkomsten zijn voor de rederij).

(170) Malta International Shipping Council heeft aangevoerd dat het bezit van een schip en de exploitatie ervan als één geheel moeten worden behandeld. Scheepseigendoms- en scheepsexploitatieactiviteiten kunnen door dezelfde organisatie worden uitgevoerd. Soms richten verschillende entiteiten zich op één activiteit. De verschillende entiteiten hebben allemaal kosten en verantwoordelijkheden, onder meer ook om ervoor te zorgen dat de primaire activiteit veilig en efficiënt wordt uitgevoerd. Benadrukt wordt dat de Maltese wetgeving en het internationaal recht zware verplichtingen en verantwoordelijkheden opleggen aan de eigenaar van het schip, zelfs wanneer het schip in rompbevrachting wordt gegeven. Als een uitgecharterd schip internationaal goederen- en personenvervoer verricht, moet derhalve zowel de eigenaar als de bevrachter in de tonnagebelastingregeling worden opgenomen.

([79]) Vergeleken met het scenario waarin het bezit en de exploitatie van een schip door dezelfde organisatie worden uitgevoerd.

5.6.4. *Toepassing van tonnagebelasting op leasing van schepen met bemanning (tijd-/reisbevrachting)*

(171) De ECSA heeft benadrukt dat de bevrachtingsactiviteit directe en indirecte werkgelegenheid creëert voor een groot aantal vakmensen in de scheepvaartsector in heel Europa en dat een flexibele aanpak helpt om de hoofdkantoren van scheepvaartmaatschappijen in de EU te houden.

(172) Wat betreft een aantal besluiten van de Commissie waarin is bepaald dat tijdbevrachters een minimumaandeel eigen scheepvaartactiviteiten moeten hebben om voor tonnagebelasting in aanmerking te komen, was de ECSA van mening dat deze eis moest worden versoepeld.

(173) Volgens de Norges Rederiforbund zijn de meeste scheepvaartmaatschappijen om commerciële redenen vertegenwoordigd in een aantal maritieme hubs over de hele wereld, en indien een internationale scheepvaartorganisatie een strategie heeft om het aandeel van schepen in tijdbevrachting in haar vloot te vergroten, kan zij dat doen ongeacht eventuele beperkingen in de Europese tonnagebelastingregelingen. Zij zal dat gewoon doen via een dochteronderneming die niet in de EER is gevestigd.

5.7. **Vlagkoppelingsregel**

(174) De ECSA was van mening dat de richtsnoeren zeevervoer in wezen een pragmatische mate van flexibiliteit bevatten met betrekking tot het gebruik van vlaggen van de lidstaten en dat dit niet verder moet worden aangescherpt.

5.8. **Afschermingsregels**

(175) De ECSA heeft benadrukt dat tonnagebelastingregelingen een duidelijke definitie van in aanmerking komende activiteiten moeten bevatten.

(176) Een scheepsexploitant kan de activiteit van het "inkopen" van diensten van andere bedrijven binnen de afscherming brengen, maar niet de winsten uit het uitvoeren van andere activiteiten. Dit zakelijkheidsbeginsel wordt algemeen gebruikt bij de belastingadministratie en staat bekend als een vereiste voor verrekenprijzen. Een voorbeeld: als een scheepsexploitant landdiensten zoals vervoer over de weg of hotelaccommodatie levert als onderdeel van een pakket, zou elke prijsverhoging die hij op de diensten aanrekent boven de marktconforme kosten onder de tonnagebelasting moeten vallen. Indien de diensten dus door een derde tegen markttarieven worden geleverd, valt de winst die de exploitant maakt binnen de afscherming. Indien de diensten echter worden verleend vanuit de groep van de scheepsexploitant, zullen zij onderworpen zijn aan verrekenprijzen en zullen winsten uit de activiteit wegvervoer of hotels worden uitgesloten van tonnagebelasting — alleen de berekende prijsverhoging op dergelijke groepsdiensten zal voor tonnagebelasting in aanmerking komen.

5.9. **Vrijstelling van belasting op winsten uit de financiering van scheepvaartmaatschappijen**

(177) De ECSA is het met de Commissie eens dat diensten die door financiële instellingen worden aangeboden aan scheepvaartmaatschappijen die onder de tonnagebelastingregeling vallen — zoals leningen en garanties — niet als "in aanmerking komende" activiteiten of "nevenactiviteiten" mogen worden beschouwd.

6. **OPMERKINGEN VAN MALTA OVER OPMERKINGEN VAN DERDEN**

(178) Malta is van mening dat uit het merendeel van de ontvangen opmerkingen duidelijk blijkt dat er algemene tevredenheid bestaat over de toepassing van de richtsnoeren zeevervoer in Malta. Malta heeft opgemerkt dat de belanghebbenden geen bezwaar hebben gemaakt en de huidige regelingen steunen.

7. **BEOORDELING VAN DE STEUN**

7.1. **Bestaan van steun**

(179) Overeenkomstig artikel 107, lid 1, VWEU "zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt".

(180) Om als steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU te kunnen worden beschouwd, moet een steunmaatregel derhalve cumulatief aan de volgende voorwaarden voldoen: i) de maatregel moet door de staat met staatsmiddelen worden bekostigd en moet aan de staat toerekenbaar zijn; ii) de maatregel moet de begunstigde een selectief voordeel verschaffen door bepaalde ondernemingen of de productie van bepaalde goederen te begunstigen; iii) de maatregel moet de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen en iv) moet het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden.

(181) Hieronder zal de Commissie beoordelen of i) de tonnagebelastingregeling, ii) de vrijstelling van belasting op meerwaarden die voortvloeien uit de verkoop of overdracht van schepen, iii) de vrijstelling van belasting op meerwaarden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen, iv) de vrijstelling van belasting op dividenden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen, v) de vrijstelling van belasting op rente of andere inkomsten in verband met de financiering van scheepvaartmaatschappijen of tonnagebelastingschepen, vi) de vrijstelling van bepaalde rechten op documenten en overdrachten (hierna gezamenlijk "de nationale maatregelen" genoemd) voldoen aan de in overweging 180 genoemde criteria en derhalve staatssteun vormen.

Staatsmiddelen, toerekenbaarheid en voordeel

(182) De Commissie merkt op dat de nationale maatregelen betrekking hebben op vrijstellingen van gebruikelijke belastingen en heffingen die normaliter aan de Maltese staat verschuldigd zijn. In het kader van de tonnagebelastingregeling wordt een belastingvermindering toegekend ten opzichte van de inkomstenbelasting die normaal op grond van de Income Tax Act verschuldigd. De vrijstellingen van belasting op dividenden en meerwaarden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen en op meerwaarden met betrekking tot de verkoop of overdracht van schepen en op rente of andere inkomsten in verband met de financiering van scheepvaartmaatschappijen of tonnagebelastingschepen, bestaan uit vrijstellingen — die verband houden met de Income Tax Act — die door de Merchant Shipping Act en de belastingverordeningen worden verleend. Evenzo wordt de in de Duty on Documents and Transfers Act vastgelegde vrijstelling van bepaalde rechten op documenten en overdrachten verleend door de Merchant Shipping Act en de belastingverordeningen. De vrijstelling van betaling van heffingen naar goeddunken van de bevoegde minister is ook een vrijstelling van gebruikelijke belastingen en heffingen die normaal aan de Maltese staat verschuldigd zijn.

(183) De Commissie merkt op dat een verlies aan belastinginkomsten voor de staat op hetzelfde neerkomt als het verbruik van staatsmiddelen in de vorm van fiscale uitgaven. Door een verlaging of vrijstelling van belastingen en rechten toe te staan op grond van de Merchant Shipping Act, derft Malta inkomsten die staatsmiddelen vormen. De belastingvermindering en -vrijstellingen en de vrijstelling van rechten worden derhalve met staatsmiddelen bekostigd. Deze maatregelen zijn ten uitvoer gelegd in de vorm van overheidsregulering (de Merchant Shipping Act, die een parlementaire wet is, en de belastingverordeningen die Malta beschouwt als subsidiaire wetgeving ter uitvoering van de Merchant Shipping Act). Aangezien deze fiscale maatregelen derhalve door de Maltese autoriteiten worden toegekend, zijn ze aan de staat toerekenbaar.

(184) Om als staatssteun te worden aangemerkt, moet de maatregel de begunstigden een financieel voordeel verschaffen. De Commissie merkt op dat de nationale maatregelen bestaan uit een vrijstelling van belastingen en rechten die de begunstigde een voordeel verschaft in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

(185) De Commissie concludeert derhalve dat

i) de tonnagebelasting in het kader van de tonnagebelastingregeling,

ii) de vrijstelling van betaling van heffingen naar goeddunken van de bevoegde minister,

iii) de vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop of overdracht van schepen,

iv) de vrijstelling van belasting op meerwaarden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen,

v) de vrijstelling van belasting op dividenden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen,

vi) de vrijstelling van belasting op rente of andere inkomsten in verband met de financiering van scheepvaartmaatschappijen of tonnagebelastingschepen,

vii) de vrijstelling van bepaalde rechten op documenten en overdrachten

met staatsmiddelen worden bekostigd, aan de staat toerekenbaar zijn en de begunstigden een voordeel verschaffen.

(186) Hieronder worden de verdere elementen die nodig zijn om een maatregel als staatssteun aan te merken, namelijk het selectieve karakter van de maatregel en de mogelijkheid van de maatregel om de mededinging te vervalsen en het handelsverkeer te beïnvloeden, voor elke maatregel afzonderlijk beoordeeld.

7.1.1. *De tonnagebelastingregeling*

Selectief voordeel

(187) Om een maatregel als staatssteun te kunnen aanmerken, moet hij selectief zijn in die zin dat hij bepaalde ondernemingen of de productie van bepaalde goederen begunstigt, overeenkomstig artikel 107, lid 1, VWEU. Wat de interpretatie van de selectiviteitsvoorwaarde betreft, is het vaste rechtspraak dat een maatregel als selectief kan worden beschouwd indien hij "is bedoeld om die ondernemingen gedeeltelijk vrij te stellen van de geldelijke lasten die voortvloeien uit de normale toepassing van het algemene stelsel van de wettelijk verplichte bijdragen." ([80]) Een maatregel wordt derhalve als selectief beschouwd als hij afwijkt van de normale toepassing van het algemene belastingkader.

(188) Ten behoeve van de beoordeling heeft het Hof van Justitie een onderzoek in drie stappen ontwikkeld ([81]). In de eerste plaats moet worden bepaald wat het referentiestelsel is. In de tweede stap wordt nagegaan of de maatregel afwijkt van het referentiestelsel, voor zover hij onderscheid maakt tussen marktdeelnemers die zich, in het licht van de aan het stelsel inherente doelstellingen, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Het cruciale onderdeel van dit gedeelte van het onderzoek is dat wordt nagegaan of er sprake is van een afwijking, zodat op basis daarvan conclusies kunnen worden getrokken ten aanzien van de vraag of de maatregel a priori selectief is. Indien de betrokken maatregel geen afwijking van het referentiestelsel is, is hij niet selectief. Indien dat echter wel het geval is (en hij dus a priori selectief is), dient in de derde stap van het onderzoek te worden bezien of de afwijking gerechtvaardigd wordt door de aard of de opzet van de (referentie)regeling ([82]). Indien een a priori selectieve maatregel door de aard en de opzet van de regeling gerechtvaardigd wordt, zal hij niet als selectief worden beschouwd en zal hij dus buiten de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, VWEU vallen ([83]).

(189) Ondernemingen in Malta zijn op grond van de Income Tax Act onderworpen aan een belasting van 35 % ([84]). Scheepvaartorganisaties die voor de tonnagebelastingregeling hebben gekozen, zijn op grond van de Income Tax Act vrijgesteld van belasting met betrekking tot inkomsten uit scheepvaartactiviteiten en betalen in plaats daarvan een forfaitair bedrag. De Commissie merkt op dat de in punt 2.1 beschreven tonnagebelastingregeling of een vergelijkbare regeling niet voor alle sectoren of ondernemingen beschikbaar is en derhalve op het eerste gezicht selectief is. De tonnagebelasting stelt de begunstigden in staat hun fiscale lasten te verminderen. Deze afwijking wordt niet gerechtvaardigd door de aard van het algemene stelsel, maar is ingevoerd met het specifieke doel bepaalde activiteiten te begunstigen en te bevorderen.

(190) In het licht van het bovenstaande concludeert de Commissie dat de tonnagebelastingregeling een selectief economisch voordeel verschaft.

Vervalsing van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer

(191) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer daarmee de concurrentiepositie van de begunstigde onderneming ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen kan worden versterkt ([85]). Praktisch gezien kan tot het bestaan van een vervalsing van de mededinging in de zin van artikel 107 VWEU worden geconcludeerd wanneer de staat een financieel voordeel verleent aan een onderneming in een geliberaliseerde sector waar er concurrentie is of zou kunnen zijn ([86]). Wanneer financiële steun van een staat de positie van een onderneming ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen in het intracommunautaire handelsverkeer versterkt, moet dit handelsverkeer worden geacht door de steun te worden beïnvloed ([87]).

([80]) Zaak Italië/Commissie (173/73, EU:C:1974:71, punt 3).
([81]) Zie bijvoorbeeld het arrest van 18 december 2008, regering van Gibraltar/Commissie (T-211/04 en T-215/04, Jurispr. 2008, blz. II-3745, T-211/04 en T-215/04, punten 143-144.
([82]) Zie bijvoorbeeld het arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, *Commissie/Nederland,* C-279/08 P, EU:C:2011:551, punt 62; arrest van het Hof van Justitie van 8 november 2001, *Adria-Wien Pipeline,* C-143/99, EU:C:2001:598, punt 42.
([83]) Zie bijvoorbeeld het arrest van het Hof van Justitie van 8 september 2011, *Paint Graphos e.a.,* gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49 e.v.; arrest van het Hof van Justitie van 29 april 2004, *GIL Insurance,* C-308/01, EU:C:2004:252, punt 60 e.v..
([84]) Artikel 56, lid 6, van de Income Tax Act.
([85]) Zaak 730/79 Phillip Morris Jurispr. 1980, blz. 267, punt 11; gevoegde zaken T-298/07, T-312/97 enz. *Alzetta* Jurispr. 2000, blz. II-2325, punt 80.
([86]) Gevoegde zaken T-298/07, T-312/97 enz. *Alzetta* Jurispr. 2000, blz. II-2325, punten 141-147.
([87]) Zaak Regione Autonoma Friuli Venezia Giulia/Commissie (T-288/97, EU:T:2001:115, punt 41).

(192) Scheepvaartactiviteiten vinden hoofdzakelijk plaats op een wereldwijde markt. Daarnaast zijn de markten voor zowel cabotageroutes in het zeevervoer als maritieme diensten volledig geliberaliseerd ([88]). Diensten die worden verricht door scheepvaartmaatschappijen die onder de tonnagebelastingregeling vallen, zijn dus blootgesteld aan concurrentie binnen de lidstaten, tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen. Bijgevolg dreigt de regeling de mededinging te vervalsen en kan zij het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloeden.

Conclusie

(193) Gelet op het voorgaande is de Commissie van oordeel dat de tonnagebelasting staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

7.1.2. *Vrijstelling van betaling van heffingen naar goeddunken van de bevoegde minister*

(194) De huidige wetgeving beperkt onvoldoende het gebruik van de discretionaire bevoegdheid van de minister om schepen vrij te stellen van de betaling van heffingen op grond van de in de overwegingen 23 en 112 besproken belastingverordeningen. De huidige wetgeving is niet nauwkeurig genoeg geformuleerd om de vermindering te beperken tot de beoogde niet-economische activiteiten met een humanitair of filantropisch doel.

(195) Dezelfde overwegingen als in de overwegingen 187 e.v. over selectief voordeel en in de overwegingen 191 e.v. over concurrentievervalsing en beïnvloeding van het handelsverkeer gelden ook voor de maatregelen die de minister naar eigen goeddunken kan toestaan.

Conclusie

(196) De Commissie concludeert derhalve dat de mogelijkheid om andere vaartuigen naar goeddunken van de bevoegde minister vrij te stellen staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

7.1.3. *Vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop van schepen*

(197) Krachtens artikel 5, lid 1, onder a), van de Income Tax Act worden meerwaarden die voortvloeien uit de overdracht van kapitaalgoederen belast. Artikel 3, lid 1, van de belastingverordeningen voorziet in een vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop en overdracht van tonnagebelastingschepen.

Selectief voordeel

(198) Zoals in overweging 187 vermeld, wordt een maatregel als selectief beschouwd als hij afwijkt van de normale toepassing van het algemene belastingkader. Artikel 3, lid 1, van de belastingverordeningen voorziet in een vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop van schepen, terwijl in het algemene belastingkader artikel 5, lid 1, van de Income Tax Act voorziet in een belasting op meerwaarden uit de overdracht van kapitaalgoederen die in principe 35 % bedraagt. Scheepvaartorganisaties die voor de tonnagebelastingregeling hebben gekozen, zijn op grond van de Income Tax Act vrijgesteld van belasting op meerwaarden uit de verkoop van tonnagebelastingschepen. De Commissie merkt op dat een dergelijke vrijstelling niet voor alle sectoren of ondernemingen beschikbaar is en derhalve op het eerste gezicht selectief is. De belastingvrijstelling stelt de begunstigden in staat hun fiscale lasten te verminderen. Deze afwijking wordt niet gerechtvaardigd door de aard van het algemene stelsel, maar is ingevoerd met het specifieke doel bepaalde activiteiten te begunstigen en te bevorderen.

(199) Gelet op het voorgaande is de Commissie van oordeel dat de vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop van schepen een selectief voordeel vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

Vervalsing van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer

(200) Zoals in overweging 191 is uiteengezet, moet, wanneer financiële steun van een staat de positie van een onderneming ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen in het intracommunautaire handelsverkeer versterkt, dit handelsverkeer worden geacht door de steun te worden beïnvloed ([89]).

([88]) Sinds 1 januari 1993: Verordening (EEG) nr. 3577/92; Verordening (EEG) nr. 4055/86.
([89]) Zaak Regione Autonoma Friuli Venezia Giulia/Commissie (T-288/97, EU:T:2001:115, punt 41).

(201) Zoals in overweging 192 nader is uiteengezet, vinden scheepvaartactiviteiten hoofdzakelijk plaats op een wereldwijde markt. Diensten die worden verricht door scheepvaartmaatschappijen die de vrijstelling van meerwaardebelasting genieten, zijn dus blootgesteld aan concurrentie tussen lidstaten. Bijgevolg dreigt de maatregel de mededinging te vervalsen en kan hij het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloeden.

Conclusie

(202) Gelet op het voorgaande is de Commissie van oordeel dat de vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop van schepen staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

7.1.4. *Vrijstelling van belasting op dividenden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen*

Selectief voordeel

(203) Het referentiestelsel moet worden gedefinieerd als het algemene belastingstelsel voor dividenden. In artikel 68 van de Income Tax Act is bepaald dat geen enkele persoon, ongeacht of hij in Malta woonachtig of gevestigd is, zal worden belast op dividendinkomsten. Bovendien is in artikel 68 bepaald dat niemand verplicht is om dividendinkomsten in zijn belastingaangifte aan te geven. De Maltese autoriteiten hebben bevestigd dat het algemene belastingtarief voor dividenden die een aandeelhouder in Malta ontvangt in wezen nul procent bedraagt. Wat aandeelhouders van scheepvaartorganisaties betreft, is in artikel 3, lid 1, onder a), van de belastingverordeningen bepaald dat "op de inkomsten […] uit scheepvaartactiviteiten van een vergunninghoudende scheepvaartorganisatie geen verdere belastingen op grond van de Income Tax Act zullen worden geheven of verschuldigd zullen zijn", mits de scheepvaartorganisatie alle relevante heffingen en belastingen correct heeft betaald. Bijgevolg zijn aandeelhouders van een niet-scheepvaartmaatschappij en aandeelhouders van een scheepvaartorganisatie die van een onderneming een dividend hebben ontvangen geen belasting verschuldigd over dat dividend. De vrijstelling van dividendbelasting met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen is derhalve een algemene maatregel die niet selectief van aard is.

Conclusie

(204) Op basis van de voorgaande beoordeling is de vrijstelling van dividendbelasting niet selectief en vormt zij derhalve geen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

7.1.5. *De vrijstelling van belasting op rente of andere inkomsten in verband met de financiering van scheepvaartmaatschappijen of tonnagebelastingschepen*

Selectief voordeel

(205) De Commissie merkt op dat artikel 84Z, lid 1, van de Merchant Shipping Act voorziet in een grote verscheidenheid aan activiteiten ([90]) die een organisatie als scheepvaartorganisatie kwalificeren. In artikel 3, lid 2, van de Merchant Shipping Act is bepaald dat financiële instellingen geen belasting krachtens de Income Tax Act verschuldigd zijn op rente of andere inkomsten in verband met een financiering van de activiteiten door een vergunninghoudende scheepvaartorganisaties als vermeld in artikel 84Z, lid 1, van de Merchant Shipping Act of de financiering van een tonnagebelastingschip.

(206) Zoals in overweging 187 vermeld, wordt een maatregel als selectief beschouwd als hij afwijkt van de normale toepassing van het algemene belastingkader. Artikel 3, lid 2, van de belastingverordeningen voorziet in een vrijstelling van belasting op rente of andere inkomsten in verband met de financiering van de activiteiten van vergunninghoudende scheepvaartorganisaties als vermeld in artikel 84Z, lid 1, van de Merchant Shipping Act of de financiering van een tonnagebelastingschip, terwijl in het algemene belastingkader artikel 4, lid 1, van de Income Tax Act voorziet in een forfaitaire belasting van 35 % op rente-inkomsten uit financieringsactiviteiten zoals het verstrekken van leningen en garanties. Financiële instellingen zijn derhalve vrijgesteld van inkomstenbelasting met betrekking tot inkomsten uit de financiering van breed gedefinieerde activiteiten van vergunninghoudende scheepvaartorganisaties en uit de financiering van tonnagebelastingvaartuigen.

(207) De Commissie merkt op dat een dergelijke vrijstelling niet beschikbaar is voor financiële instellingen met betrekking tot de financiering van andere ondernemingen dan vergunninghoudende scheepvaartorganisaties. De vrijstelling is derhalve op het eerste gezicht selectief omdat ze financiële instellingen die actief zijn in de financiering van de scheepvaartsector begunstigt. De belastingvrijstelling stelt de begunstigden in staat hun fiscale lasten te verminderen.

([90]) Zie overweging 9 van dit besluit.

(208) De Commissie is niet van mening dat de aard van het algemene stelsel van de Maltese inkomstenbelasting een doel heeft dat de afwijking in kwestie zou kunnen rechtvaardigen, maar is van oordeel dat de maatregel is ingevoerd met het specifieke doel bepaalde activiteiten te begunstigen en bevorderen.

(209) Gelet op het voorgaande is de Commissie van oordeel dat de vrijstelling van belasting op rente of andere inkomsten in verband met de financiering van de activiteiten van vergunninghoudende scheepvaartorganisaties of de financiering van tonnagebelastingschepen een selectief voordeel vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU

Vervalsing van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer

(210) Financiële diensten worden hoofdzakelijk verricht op een Europese markt waar financiële instellingen met elkaar concurreren. Diensten die worden verricht door financiële instellingen waarvoor de belastingvrijstelling geldt, zijn dus blootgesteld aan concurrentie tussen lidstaten.

(211) Wanneer financiële steun van een staat de positie van een onderneming ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen in het intracommunautaire handelsverkeer versterkt, moet dit handelsverkeer worden geacht door de maatregel te worden beïnvloed ([91]). Bijgevolg dreigt de maatregel de mededinging te vervalsen en kan hij het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloeden.

Conclusie

(212) Om bovengenoemde redenen concludeert de Commissie dat de vrijstelling van belasting op rente of andere inkomsten in verband met de financiering van scheepvaartmaatschappijen of tonnagebelastingschepen staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

7.1.6. *Vrijstelling van belasting op meerwaarden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen*

Selectief voordeel

(213) Zoals in overweging 187 vermeld, wordt een maatregel als selectief beschouwd als hij afwijkt van de normale toepassing van het algemene belastingkader. Meerwaarden op aandelen voor ingezetenen van Malta zouden normaal onderworpen zijn aan een inkomstenbelasting van 35 % overeenkomstig de Income Tax Act ([92]). De belastingverordeningen voorzien echter in een belastingvrijstelling van meerwaarden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen ([93]). De Commissie merkt op dat een dergelijke vrijstelling niet voor alle sectoren of ondernemingen beschikbaar is en derhalve op het eerste gezicht selectief is. De vrijstelling vormt een afwijking van het algemene belastingstelsel, aangezien Maltese ingezetenen die een meerwaarde of winst hebben gerealiseerd op een overdracht van scheepvaartmaatschappijen zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden als Maltese ingezetenen die een meerwaarde of winst hebben gerealiseerd op een overdracht van andere ondernemingen in het licht van de doelstelling van het belastingstelsel, namelijk het belasten van meerwaarden of winsten op een overdracht van aandelen of effecten.

(214) Malta heeft geen enkel argument aangevoerd met betrekking tot de vraag of de maatregel door de logica van het belastingstelsel kan worden gerechtvaardigd. De Commissie is niet van mening dat de aard en het algemene stelsel van de Maltese inkomstenbelasting een doel heeft dat de afwijking in kwestie zou kunnen rechtvaardigen, en concludeert derhalve dat de vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop van aandelen in scheepvaartmaatschappijen ten gunste van Maltese ingezetenen selectief is in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

Vervalsing van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer

(215) Zoals in overweging 191 is uiteengezet, moet, wanneer financiële steun van een staat de positie van een onderneming ten opzichte van andere concurrerende ondernemingen in het intracommunautaire handelsverkeer versterkt, dit handelsverkeer worden geacht door de steun te worden beïnvloed.

([91]) Zaak Regione Autonoma Friuli Venezia Giulia/Commissie (T-288/97, EU:T:2001:115, punt 41).

([92]) Artikel 5, lid 1, onder a), punt ii), van de Income Tax Act. Anderzijds is artikel 12, lid 1, onder c), punt ii), van de Income Tax Act, dat voorziet in een vrijstelling van inkomstenbelasting op meerwaarden of winsten die toekomen aan of worden verkregen door een niet in Malta woonachtige persoon op een overdracht van aandelen of effecten in een vennootschap, niet relevant voor deze selectiviteitsbeoordeling omdat het geen deel uitmaakt van de algemene regel voor ingezetenen van Malta.

([93]) Artikel 3, lid 1, onder c), van de belastingverordeningen.

(216) In het onderhavige geval zijn Maltese ingezetenen die aandelen in scheepvaartmaatschappijen bezitten, blootgesteld aan mededinging en handelsverkeer tussen lidstaten. Investeringsactiviteiten vinden plaats op een wereldwijde markt. Zoals in overweging 192 nader is uiteengezet, vinden scheepvaartactiviteiten hoofdzakelijk plaats op een wereldwijde markt. Bijgevolg beïnvloedt de onderzochte belastingmaatregel het handelsverkeer in de Unie ongunstig en kan hij de mededinging tussen lidstaten vervalsen.

Conclusie

(217) Gelet op het voorgaande is de Commissie van oordeel dat de vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop van aandelen in scheepvaartmaatschappijen staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

7.1.7. *Vrijstelling van de rechten op documenten en overdrachten*

Selectiviteit

(218) Krachtens de Duty on Documents and Transfers Act worden rechten geheven op overdrachten van onder meer verhandelbare effecten ([94]). Zoals in overweging 41 uiteengezet, voorziet artikel 5 van de belastingverordeningen in vrijstellingen voor transacties met betrekking tot verhandelbare effecten die verband houden met scheepvaartorganisaties.

(219) Zoals in overweging 187 vermeld, wordt een maatregel als selectief beschouwd als hij afwijkt van de normale toepassing van het algemene belastingkader. Artikel 5 van de belastingverordeningen vormt een afwijking van het algemene stelsel, aangezien entiteiten die effectentransacties verrichten met betrekking tot de scheepvaartsector zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden als entiteiten die deze transacties met betrekking tot een andere sector verrichten.

(220) De Commissie merkt op dat een dergelijke vrijstelling niet mogelijk is in andere sectoren. De vrijstelling is derhalve op het eerste gezicht selectief aangezien ze transacties in de scheepvaartsector begunstigt. De vrijstelling stelt de begunstigden in staat hun lasten te verminderen.

(221) Malta heeft geen enkel argument aangevoerd met betrekking tot de vraag of de maatregel door de logica van het stelsel kan worden gerechtvaardigd. De Commissie is niet van mening dat de aard en het algemene stelsel van de Maltese rechten een doel heeft dat de afwijking in kwestie zou kunnen rechtvaardigen.

(222) Gelet op het voorgaande is de Commissie van mening dat de vrijstelling van de rechten op documenten en overdrachten een selectief voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormt.

Vervalsing van de mededinging en beïnvloeding van het handelsverkeer

(223) Een door de staat toegekende maatregel wordt geacht de mededinging te vervalsen of het risico daartoe in te houden wanneer daarmee de concurrentiepositie van de begunstigde onderneming ten opzichte van een andere onderneming kan worden versterkt.

(224) Zoals in overweging 192 vermeld, is de scheepvaartsector een geliberaliseerde sector met concurrentie zowel binnen de EU als wereldwijd. Deze maatregel dreigt derhalve de mededinging te vervalsen en kan het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig beïnvloeden.

Conclusie

(225) De maatregel vormt derhalve staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

7.2. **Verenigbaarheid van de steun**

Rechtsgrondslag voor de beoordeling

(226) Op grond van artikel 107, lid 3, onder c), VWEU kunnen steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde activiteiten te faciliteren als verenigbaar met de interne markt worden beschouwd, mits de voorwaarden waaronder het handelsverkeer plaatsvindt daardoor niet zodanig ongunstig worden beïnvloed dat het gemeenschappelijk belang wordt geschaad, en bijgevolg vormen zij een mogelijke grondslag voor een afwijking van het algemene verbod op staatssteun. De Commissie beschouwt artikel 107, lid 3, onder c), VWEU als de passende rechtsgrondslag voor de Maltese tonnagebelastingregeling.

([94]) Zie overweging 40. Anderzijds is het voor deze selectiviteitsbeoordeling niet relevant dat er geen rechten van toepassing zijn op transacties met effecten van een vennootschap waarvan het gewone aandelenkapitaal, de stemrechten en de winstrechten voor meer dan de helft in handen zijn van personen die niet in Malta woonachtig zijn, aangezien dit geen deel uitmaakt van deze algemene regel.

(227) Volgens vaste rechtspraak beschikt de Commissie bij de toepassing van artikel 107, lid 3, VWEU over een ruime beoordelingsvrijheid, waarvan de uitoefening complexe economische en sociale beoordelingen omvat die in communautair verband moeten worden verricht. Door gedragsregels vast te stellen en via de publicatie ervan bekend te maken dat deze van toepassing zullen zijn op de gevallen waarop ze betrekking hebben, beperkt de Commissie de uitoefening van haar bovengenoemde beoordelingsvrijheid en kan zij niet van die regels afwijken op straffe van schending, in voorkomend geval, van algemene rechtsbeginselen zoals gelijke behandeling of de bescherming van het gewettigd vertrouwen. Op het specifieke gebied van staatssteun is de Commissie derhalve gebonden aan de richtsnoeren en mededelingen die zij uitgeeft, voor zover deze niet afwijken van de regels in het VWEU ([95]). In overeenstemming met deze vaste rechtspraak zal de Commissie in het onderhavige geval de richtsnoeren zeevervoer toepassen. De richtsnoeren zeevervoer bepalen onder welke voorwaarden een regeling ter ondersteuning van de zeevervoersector van een lidstaat als verenigbaar met de interne markt wordt beschouwd.

(228) In punt 2.2 van de richtsnoeren zeevervoer worden de specifieke doelstellingen beschreven van het communautaire maritieme belang dat door middel van regelingen mag worden ondersteund, zoals met name:

— een veilig, efficiënt, beveiligd en milieuvriendelijk zeevervoer verbeteren,

— de omvlagging of heromvlagging naar registers van lidstaten bevorderen,

— bijdragen tot de consolidatie van het in de lidstaten gevestigde maritieme cluster, terwijl een vloot die in het algemeen op de wereldmarkten kan concurreren in stand wordt gehouden,

— de knowhow op maritiem gebied in stand houden en uitbreiden en de werkgelegenheid voor Europese zeelieden beschermen en bevorderen.

7.2.1. *De tonnagebelastingregeling*

7.2.1.1. Vaartuigen die in aanmerking komen voor tonnagebelasting

(229) In overeenstemming met punt 2 van de richtsnoeren zeevervoer valt "zeevervoer" onder het toepassingsgebied van die richtsnoeren. Om aan de richtsnoeren zeevervoer te voldoen, moeten nationale steunmaatregelen beperkt blijven tot schepen die worden gebruikt voor zeevervoer zoals daarin omschreven onder verwijzing naar Verordening (EEG) 4055/86 en Verordening (EEG) 3577/92 ([96]).

(230) In Verordening (EEG) nr. 4055/86 wordt "zeevervoer" gedefinieerd als het vervoer over zee van reizigers of goederen tussen een haven van een lidstaat en een haven of een offshore-installatie van een andere lidstaat of van een derde land.

(231) In Verordening (EEG) nr. 3577/92 wordt "zeevervoer" gedefinieerd als het vervoer over zee van passagiers of goederen tussen havens op het vasteland of het hoofdgrondgebied van een lidstaat (*cabotage met het vasteland*) of het vervoer over zee van passagiers of goederen tussen een haven in een lidstaat en installaties of bouwwerken op het continentale plat van die lidstaat (*offshore-bevoorradingsdiensten*) of het vervoer over zee van passagiers of goederen tussen havens op het vasteland en op een of meer eilanden van een lidstaat of tussen havens op eilanden van een lidstaat (*cabotage met eilanden*).

(232) De Commissie heeft ook besloten dat bepaalde activiteiten, ook al vallen zij niet of slechts gedeeltelijk onder de definitie van zeevervoer, naar analogie van zeevervoer onder de bepalingen van punt 3.1 van de richtsnoeren zeevervoer kunnen vallen. Dit is het geval voor reddingsschepen en schepen voor bijstand op zee ([97]) alsmede voor kabelleggers, pijpenleggers, kraanschepen en onderzoeksschepen ([98]), aangezien zij even gekwalificeerd personeel nodig hebben en op vergelijkbare wijze aan internationale concurrentie zijn blootgesteld.

([95]) Zie onder meer zaak Holland Malt/Commissie (C-464/09 P, EU:C:2010:733, punten 46-47).
([96]) Zie voetnoot 45.
([97]) Besluit van de Commissie van 13 april 2015 in zaak SA. 38085 (2013/N) betreffende de verlenging van de Italiaanse tonnagebelastingregeling (met inbegrip van de toepassing ervan op schepen die reddingsacties op zee uitvoeren en schepen die bijstand leveren op volle zee), overweging 54 (PB C 406 van 4.11.2016, blz. 1).
([98]) Zie met name Beschikking 2009/380/EG van de Commissie van 13 januari 2009 betreffende steunmaatregel C 22/2007 (ex N 43/07) betreffende de uitbreiding van de regeling waarbij Deense ondernemingen voor zeevervoer zijn vrijgesteld van de betaling van inkomstenbelasting en socialezekerheidsbijdragen van zeevarenden tot activiteiten van kabelleggers en baggerschepen, overwegingen 65 tot en met 72 (PB L 119 van 15.5.2009, blz. 23); Besluit van de Commissie van 27 april 2010 in zaak N 714/2009, Intégration des transports de la pose de câbles, pose de canalisations, navires de grues et navires de recherche sous le régime de la "tonnage tax", overweging 44 (PB C 158 van 18.6.2010, blz. 1); Besluit van de Commissie van 27 april 2010 in zaak SA. N 714/2009, Nederland — Uitbreiding tonnagebelastingregeling tot kabelleggers, pijpenleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen, overwegingen 37 tot en met 46 (PB C 158 van 18.6.2010, blz. 2).

(233) In haar inleidingsbesluit ging de Commissie ervan uit dat vissersvaartuigen, pontons, duwbakken, jachten, cruiseschepen en olieplatforms onder de Maltese tonnagebelasting vielen, maar betwijfelde zij of dit gerechtvaardigd was gezien de definitie van zeevervoer ([99]).

(234) Malta heeft verduidelijkt dat, hoewel alle in Malta geregistreerde vaartuigen een heffing betalen die "tonnagebelasting" wordt genoemd, alleen schepen die bij "scheepvaartactiviteiten" betrokken zijn overeenkomstig de belastingverordeningen, zijn vrijgesteld van normale inkomstenbelasting en als "tonnagebelastingschepen" worden behandeld.

(235) De Commissie twijfelde aan de verenigbaarheid van de definitie van in aanmerking komende scheepvaartactiviteiten, die ook activiteiten "zoals anderszins kan worden voorgeschreven" omvatte ([100]).

(236) Volgens Malta was de opname van de zinsnede "of zoals anderszins kan worden voorgeschreven" bedoeld om de bevoegde autoriteit de nodige wetgevende flexibiliteit te geven voor het geval het mogelijk wordt bepaalde nieuwe en opkomende activiteiten in de definitie van "scheepvaartactiviteiten" op te nemen (bijvoorbeeld als gevolg van ontwikkelingen in de sector of de wetgeving op het niveau van de Unie). Malta heeft bevestigd dat er nooit voorschriften, regels, orders of instructies zijn uitgevaardigd die tot doel hadden de definitie van scheepvaartactiviteiten uit te breiden.

(237) Daarnaast merkt de Commissie op dat op basis van de door Malta verschafte uitleg de bepaling in artikel 85A, lid 1, van de Merchant Shipping Act op grond waarvan de bevoegde minister vaartuigen onder de drempel van 1 000 nettoton ([101]) tot de tonnagebelastingregeling kan toelaten, geen einde heeft gemaakt aan het vereiste dat het vaartuig betrokken moet zijn bij het internationale vervoer van goederen of passagiers. De Commissie merkt echter ook op dat de discretionaire bevoegdheid van de minister om vaartuigen onder de drempel van 1 000 nettoton tot de tonnagebelastingregeling toe te laten niet op objectieve criteria is gebaseerd. Daarom juicht de Commissie het toe dat Malta de in de bijlage in punt 18 beschreven toezegging heeft gedaan.

(238) De Commissie concludeert dat de bewoordingen van de Maltese wetgeving blijkbaar ruimte laten om activiteiten die verder gaan dan de definitie van zeevervoer bij ministerieel besluit onder de tonnagebelastingregeling op te nemen. Dat aspect van de Maltese tonnagebelastingregeling is derhalve onverenigbaar met de richtsnoeren zeevervoer.

In aanmerking komen van duwbakken zonder eigen voortstuwing

(239) In het inleidingsbesluit heeft de Commissie vraagtekens geplaatst bij het in aanmerking komen van duwbakken zonder eigen voortstuwing, omdat deze zelf geen vervoersactiviteiten verrichten maar voor hun voortbeweging afhankelijk zijn van duwboten ([102]).

(240) Na de opmerkingen van de Maltese autoriteiten en van derden te hebben gehoord, blijft de Commissie van mening dat duwbakken zonder eigen voortstuwing niet betrokken zijn bij zeevervoer omdat ze niet zelf vervoersactiviteiten verrichten maar voor hun voortbeweging afhankelijk zijn van andere vaartuigen. De duwboot kan worden omschreven als zijnde betrokken bij zeevervoer, maar de activiteit van de duwbak is dat niet.

(241) De Commissie concludeert dat het toelaten van duwbakken tot de tonnagebelastingregeling verder gaat dan de definitie van zeevervoer. Dat aspect van de Maltese tonnagebelastingregeling is derhalve onverenigbaar met de richtsnoeren zeevervoer.

In aanmerking komen van cruiseschepen en commerciële jachten

(242) Wat commerciële jachten betreft, was de Commissie in het inleidingsbesluit ([103]) bezorgd dat deze vooral voor lokale reizen (vaak vrijetijdsreizen) werden gebruikt en betwijfelde zij of dergelijke schepen wel onder een tonnagebelastingregeling konden vallen.

([99]) Zie overweging 50 van het inleidingsbesluit.
([100]) Zie overweging 6 van het inleidingsbesluit en overweging 10 van dit besluit.
([101]) Zie overweging 7 van het inleidingsbesluit en overweging 11 van dit besluit.
([102]) Zie overweging 50 van het inleidingsbesluit.
([103]) Overweging 50 van het inleidingsbesluit.

(243) Of commerciële jachten en cruiseschepen in aanmerking komen, moet worden beoordeeld in het licht van de mededeling van de Commissie over de interpretatie van Verordening (EEG) nr. 3577/92 van de Raad ([104]). In hoofdstuk 3.3 van deze mededeling wordt bevestigd dat cruisediensten onder het toepassingsgebied van Verordeningen (EEG) nr. 3577/92 en (EEG) nr. 4055/86 vallen als zeevervoer. Cruiseschepen vervoeren passagiers over zee tussen havens en verrichten dus inderdaad zeevervoersactiviteiten. Daarom is de Commissie van mening dat cruiseschepen in aanmerking komen voor tonnagebelasting, op voorwaarde dat het grootste deel van hun inkomsten afkomstig is uit kernscheepvaartactiviteiten. Beperkingen op nevendiensten in verband met scheepvaartactiviteiten worden hieronder besproken in de overwegingen 266 tot en met 274.

(244) Vervoerdiensten verricht door commerciële jachten vallen onder de definitie van zeevervoer, mits het bij die diensten gaat om het vervoer van goederen en/of personen over zee tussen havens of tussen een haven en een offshore-installatie/-bouwwerk. Daarom is de Commissie van mening dat commerciële jachten die tegen betaling zeevervoer verrichten in aanmerking komen voor tonnagebelasting.

In aanmerking komen van sleep- en baggerschepen

(245) In het inleidingsbesluit heeft de Commissie zich afgevraagd of de toelating van sleep- en baggerschepen tot de Maltese tonnagebelastingregeling wel in overeenstemming met de strikte voorwaarden van de richtsnoeren zeevervoer is verlopen ([105]).

(246) In de richtsnoeren zeevervoer is het volgende bepaald: "Fiscale regelingen voor bedrijven (zoals tonnagebelasting) mogen worden toegepast op baggeraars waarvan de werkzaamheden voor meer dan 50 % van hun jaarlijkse bedrijfstijd uit "zeevervoer" bestaan en alleen voor dergelijke vervoerswerkzaamheden". In het geval van baggerwerken wordt zeevervoer in punt 3.1 van de richtsnoeren zeevervoer gedefinieerd als "het vervoer van opgebaggerd materiaal op volle zee", met uitzondering van "winningswerkzaamheden of baggerwerken als zodanig". In overeenstemming met de besluitvormingspraktijk van de Commissie ([106]), omvat het in aanmerking komende deel van de activiteiten van de baggeraar het varen tussen de haven en de winningslocatie, het varen tussen verschillende winningslocaties, het varen tussen de winningslocatie en de locatie waar het gewonnen materiaal moet worden gelost, het lossen van het gewonnen materiaal, en het varen tussen de losplaats en de haven. Het baggeren en het varen tijdens het baggeren worden daarentegen niet als zeevervoer beschouwd.

(247) Wat sleepboten betreft, is in de richtsnoeren zeevervoer duidelijk aangegeven dat "sleepwerkzaamheden die in bijvoorbeeld havens worden uitgevoerd of waarbij schepen met een eigen voortstuwing worden geholpen om een haven te bereiken, niet onder zeevervoer vallen". Daarnaast is in de richtsnoeren zeevervoer bepaald dat sleepactiviteiten alleen onder het toepassingsgebied van de richtsnoeren vallen als meer dan 50 % van de sleepactiviteit die in een bepaald jaar daadwerkelijk door een sleepboot wordt uitgevoerd zeevervoer is (dit omvat onder meer het duwen van duwbakken tussen havens of tussen een haven en een offshore-installatie/-bouwwerk of het slepen van vaartuigen die vanwege een technisch defect niet zelfstandig kunnen varen).

(248) Malta heeft geen formele expliciete wetgeving met betrekking tot de in de overwegingen 246 en 247 toegelichte eis van 50 % zeevervoer voor sleep- en baggeractiviteiten. De Commissie is van mening dat de Maltese wetgever ruimte lijkt te hebben gelaten om de tonnagebelasting zonder beperkingen op inkomsten uit baggerschepen en sleepboten toe te passen. De Commissie is derhalve van mening dat de nationale maatregelen die momenteel in Malta van kracht zijn voor sleep- en baggerwerkzaamheden niet in overeenstemming zijn met de voorwaarden die in de richtsnoeren zeevervoer zijn beschreven.

In aanmerking komen van dienst- en ondersteuningsvaartuigen en andere vaartuigen

(249) In het inleidingsbesluit heeft de Commissie onderzocht wat wordt bedoeld met dienst-/ondersteuningsvaartuigen die onder de Maltese tonnagebelastingregeling vallen en op basis waarvan ze onder die regeling vallen ([107]).

(250) De Commissie was aanvankelijk van mening dat de Maltese regeling het mogelijk maakte om een grote verscheidenheid aan dienst-/ondersteuningsvaartuigen onder de tonnagebelastingregeling te laten vallen.

([104]) Mededeling van 22 april 2014, COM(2014) 232 def.
([105]) Zie overweging 46 van het inleidingsbesluit.
([106]) Zie met name Beschikking 2009/380/EG, overwegingen 79-80.
([107]) Zie overweging 51 van het inleidingsbesluit.

(251) De Commissie heeft geïnformeerd of kabelreparatieschepen, ondersteuningsschepen voor duikers, oliebronstimuleringsschepen, loodsschepen, meetschepen, schepen voor hydrografische metingen en bouwactiviteiten op zee, schepen die offshorediensten aanbieden en mobiele platforms van de tonnagebelastingregeling gebruik hebben gemaakt, en heeft aangegeven dat zij niet over voldoende informatie beschikte om te kunnen vaststellen of de opname van dergelijke schepen/bouwwerken onder de tonnagebelastingregeling in overeenstemming kon zijn met de richtsnoeren zeevervoer. Malta heeft verduidelijkt dat deze schepen niet onder de tonnagebelasting vielen.

(252) De Commissie erkent dat bepaalde soortgelijke activiteiten, ook al vallen zij niet onder de strikte definitie van zeevervoer, onder de bepalingen van de richtsnoeren zeevervoer kunnen vallen. Dit is het geval voor de exploitatie van schepen die gespecialiseerd zijn in het verrichten van offshoreactiviteiten of het uitvoeren van installatie- en onderhoudswerkzaamheden (bijvoorbeeld kabelleggers, pijpenleggers, onderzoeksschepen en kraanschepen) ([108]) of schepen die reddingsacties op zee uitvoeren en schepen die bijstand leveren op volle zee, mits zij even gekwalificeerd personeel nodig hebben en op vergelijkbare wijze aan internationale concurrentie zijn blootgesteld ([109]).

(253) Wat de toekomst betreft, heeft Malta verduidelijkt dat het de tonnagebelasting wil toepassen op kabelleggers, pijpenleggers, kraanschepen en onderzoeksschepen overeenkomstig de in overweging 252 beschreven praktijk van de Commissie. Malta heeft zich ertoe verbonden dit expliciet in zijn wetgeving op te nemen ([110]). Op basis van die toekomstige wetgeving zal de tonnagebelasting derhalve worden toegepast op kabelleggers, pijpenleggers, kraanschepen en onderzoeksschepen op een wijze die verenigbaar is met de richtsnoeren zeevervoer die naar analogie worden toegepast.

(254) Wat de huidige toepassing van de Maltese tonnagebelastingregeling op "dienst-/ondersteuningsvaartuigen" betreft, heeft Malta aangetoond dat de onder die term vallende activiteiten betrekking hebben op het vervoer van goederen en/of personen over zee tussen havens of tussen een haven en een offshore-installatie/-bouwwerk, en dus zeevervoer vormen ([111]). Deze vaartuigen vallen derhalve binnen het toepassingsgebied van de richtsnoeren zeevervoer.

In aanmerking komen van vissersvaartuigen

(255) In het inleidingsbesluit ([112]) heeft de Commissie betwijfeld of vissersvaartuigen onder de tonnagebelastingregeling vielen.

(256) De Commissie is van mening dat het hoofddoel van vissersvaartuigen niet het vervoer van goederen en personen over zee tussen havens of tussen een haven en een offshore-installatie/-bouwwerk is, zoals in de richtsnoeren zeevervoer voorgeschreven. Bovendien vertonen vissersvaartuigen niet de bijzondere kenmerken van bepaalde dienstvaartuigen, die de Commissie in staat zouden stellen de opname van die vaartuigen in de tonnagebelastingregeling op basis van analogische toepassing van de richtsnoeren zeevervoer te aanvaarden ([113]).

(257) De Commissie is derhalve van mening dat de opname van vissersvaartuigen in de tonnagebelastingregeling niet verenigbaar is met de interne markt.

In aanmerking komen van olieplatforms

(258) De Commissie herhaalt het standpunt dat zij in haar inleidingsbesluit in de zaak van de Belgische tonnagebelastingregeling ([114]) heeft ingenomen, met name dat de exploitatie van natuurlijke rijkdommen op zee niet onder de richtsnoeren zeevervoer valt.

([108]) Zie overweging 231 van dit besluit.

([109]) Wanneer de Commissie beoordeelt of nieuwe scheepstypen in aanmerking komen voor tonnagebelasting, gaat zij na of er een risico bestaat dat de ondernemingen die de betrokken dienstvaartuigen exploiteren hun onshoreactiviteiten naar een niet-EU-land met een gunstiger fiscaal klimaat verplaatsen en deze schepen vervolgens onder de vlag van een derde land laten varen (omvlagging). De Commissie kan overwegen om de richtsnoeren zeevervoer naar analogie toe te passen op ondernemingen die dienstvaartuigen exploiteren indien aan de volgende voorwaarden is voldaan. Deze ondernemingen moeten actief zijn op een mondiale markt en moeten worden geconfronteerd met soortgelijke uitdagingen — in termen van mondiale concurrentie en verplaatsing van onshoreactiviteiten — als ondernemingen in de zeevervoersector van de EU. De activiteiten van de betrokken dienstvaartuigen moeten op het gebied van arbeidsbescherming, technische eisen en veiligheid onderworpen zijn aan dezelfde juridisch omgeving als het zeevervoer in de EU. Voor de activiteiten moeten gekwalificeerde en opgeleide zeelieden nodig zijn met vergelijkbare kwalificaties als zij die aan boord van traditionele schepen voor zeevervoer werken. Zeelieden aan boord van dienstvaartuigen moeten onder dezelfde arbeidswetgeving en hetzelfde sociale kader vallen als andere zeelieden. Dienstvaartuigen moeten zeeschepen zijn en moeten verplicht zijn dezelfde technische en veiligheidscontroles te ondergaan als schepen voor zeevervoer.

([110]) Zie punt 2 van de bijlage bij dit besluit.

([111]) Zie met name punt 4.2.1.6 en voetnoot 2 bij tabel 2 van dit besluit.

([112]) Zie overweging 50 van het inleidingsbesluit.

([113]) Zie overweging 252 van dit besluit.

([114]) Besluit van de Commissie van 19 maart 2003, overwegingen 65-72 (PB C 145 van 21.6.2003, blz. 4).

(259) De Commissie concludeert derhalve dat de opname van olieplatforms in de tonnagebelastingregeling niet in overeenstemming is met de richtsnoeren zeevervoer.

7.2.1.2. Aan tonnagebelasting onderworpen inkomsten van tonnagebelastingschepen

Inkomsten uit rompbevrachting

(260) In het inleidingsbesluit heeft de Commissie ([115]) vraagtekens geplaatst bij het gebrek aan wettelijke beperkingen met betrekking tot inkomsten uit rompbevrachting.

(261) Hoewel rompbevrachting een legitieme economische activiteit is, is de Commissie van oordeel dat rompbevrachting in de regel niet in aanmerking mag komen voor een preferentiële fiscale behandeling. In eerdere besluiten ([116]) was de Commissie van mening dat zuivere scheepsverhuurders niet kunnen worden geacht zeevervoerdiensten te verrichten en derhalve niet in aanmerking komen voor een tonnagebelastingregeling.

(262) De Commissie is van mening dat bovengenoemd beginsel niet alleen van toepassing moet zijn op rompbevrachtingscontracten met scheepvaartmaatschappijen, maar ook op rompbevrachtingscontracten met eindgebruikers in de sector pleziervaartuigen. De behandeling van rompbevrachting mag niet variëren afhankelijk van het type bevrachter, aangezien de belangrijkste voorwaarde in het kader van de richtsnoeren zeevervoer is dat de begunstigde zeevervoerdiensten aanbiedt zoals gedefinieerd in de desbetreffende verordeningen van de Raad.

(263) De situatie is echter anders in de context van *intragroepscontracten*. Het in rompbevrachting geven van schepen binnen een groep kan verenigbaar zijn met de interne markt op grond van de richtsnoeren zeevervoer, aangezien de begunstigde als groep zeevervoersactiviteiten verricht, maar dan via een leasestructuur binnen de groep. Of de begunstigde van de tonnagebelastingregeling (i) één juridische entiteit wenst die zowel zeevervoer verricht als eigenaar van het vaartuig is dan wel (ii) twee juridische entiteiten wenst, namelijk één die zeevervoer verricht en een andere die het vaartuig in eigendom heeft en aan de eerstgenoemde entiteit verhuurt (bijvoorbeeld om financieringsredenen), mag in de regel geen verschil maken voor de toepassing van de richtsnoeren zeevervoer. In dit verband merkt de Commissie op dat het in rompbevrachting geven van vaartuigen binnen een groep onvoorwaardelijk is aanvaard in het besluit van de Commissie inzake de Ierse tonnagebelasting ([117]). Volgens de Commissie is rompbevrachting binnen een groep in overeenstemming met de richtsnoeren zeevervoer, aangezien de doelstelling om "de knowhow op maritiem gebied in stand te houden en uit te breiden en de werkgelegenheid voor Europese zeelieden te beschermen en te bevorderen" en de doelstelling om "bij te dragen tot consolidatie van de in de lidstaten gevestigde maritieme sector, terwijl een in het algemeen op de wereldmarkten concurrerende vloot in stand wordt gehouden" gewaarborgd blijven.

(264) Afgezien van intragroeptransacties kan de Commissie een zekere flexibiliteit aanvaarden ten gunste van echte scheepvaartmaatschappijen en gelijkgestelde ondernemingen ([118]), mits aan alle onderstaande voorwaarden is voldaan ([119]):

a) het in rompbevrachting geven van vaartuigen moet verband houden met tijdelijke overcapaciteit gedurende een periode van maximaal drie jaar;

b) het in rompbevrachting geven van vaartuigen moet worden beperkt tot een periode van maximaal drie jaar;

c) de tijdelijke overcapaciteit moet verband houden met de eigen scheepvaartdiensten van de begunstigde scheepvaartorganisatie, dat wil zeggen dat overcapaciteit die specifiek is verworven (gekocht of gecharterd) met het oog op het uitcharteren van vaartuigen, niet in aanmerking komt voor tonnagebelasting, en

([115]) Zie overweging 58 van het inleidingsbesluit.
([116]) Zie met name Besluit 2014/200/EU van de Commissie van 17 juli 2013 betreffende de door Spanje ten uitvoer gelegde steunmaatregel SA.21233 C/11 (ex NN/2011, ex CP 137/06) belastingregeling voor bepaalde leaseovereenkomsten met het oog op financiering, ook Spaanse belasting-leaseregeling genoemd in de zaak van de Spaanse belasting-leaseregeling (PB L 114 van 16.4.2014, blz. 1); Besluit van de Commissie van 20 december 2011 in de Finse tonnagebelastingzaak N448/2010, overweging 32 (PB C 220 van 25.7.2012, blz. 1); Besluit van de Commissie van 1 april 2015 in de Kroatische tonnagebelastingzaak SA. 37912, overweging 86 septies (PB C 142 van 22.4.2016, blz. 6).
([117]) Besluit van de Commissie van 11 december 2002 in zaak N 504/02 (PB C 15 van 22.1.2003, blz. 5), overwegingen 17 tot en met 24.
([118]) Bijvoorbeeld ondernemingen die kabelleggers, pijpenleggers, kraanschepen en onderzoeksschepen exploiteren, alsook schepen die reddingsacties op zee uitvoeren en schepen die bijstand leveren op volle zee.
([119]) Zie onder meer het besluit van de Commissie in de Finse tonnagebelastingzaak, overweging 32; de Ierse tonnagebelastingzaak, overweging 28, en de Kroatische tonnagebelastingzaak, overweging 86 en voetnoot 23.

d) het aandeel van de in rompbevrachting gegeven capaciteit mag niet groter zijn dan een maximumpercentage van de onder de tonnagebelastingregeling vallende vloot van de scheepvaartorganisatie, dat hoogstens 50 % kan bedragen. De Commissie is van mening dat indien meer dan 50 % van de vloot van de begunstigde van de tonnagebelastingregeling in rompbevrachting wordt gegeven, deze activiteit niet als "nevenactiviteit" zou worden aangemerkt. Aan de andere kant zou een lagere maximumdrempel niet passend zijn, omdat dit discriminerend zou kunnen zijn voor kleine exploitanten.

(265) Aangezien de toepasselijke wetgeving in Malta zuivere scheepsverhuurders niet uitsluit van de tonnagebelastingregeling, is die wetgeving niet verenigbaar met de richtsnoeren zeevervoer.

Cruiseschepen en neveninkomsten

(266) In het inleidingsbesluit ([120]) heeft de Commissie opgemerkt dat exploitanten van cruiseschepen casino-, spa-, amusements- en andere diensten aanbieden. Zij vermoedt dat dergelijke diensten de hoofdactiviteit en belangrijkste winstbron van cruiseschepen kunnen vormen. Bijgevolg heeft de Commissie zich afgevraagd in hoeverre cruiseschepen wel onder een tonnagebelastingregeling kunnen vallen.

(267) Voorts heeft de Commissie in het inleidingsbesluit opgemerkt ([121]) dat de Maltese rechtshandelingen geen precieze aanwijzingen bevatten over de soorten activiteiten die als nevenactiviteiten onder de tonnagebelastingregeling zouden kunnen vallen. Er zijn echter duidelijke beperkingen nodig om ervoor te zorgen dat de begunstigden van tonnagebelasting echte aanbieders van zeevervoerdiensten blijven.

(268) In de Cypriotische tonnagebelastingszaak ([122]) was de Commissie van mening dat met betrekking tot het vervoer van passagiers over zee ook "alle hotel-, catering-, amusements- en retailactiviteiten aan boord van een in aanmerking komend schip" in aanmerking komen, "mits deze diensten worden verricht als nevenactiviteiten van de activiteit passagiersvervoer over zee met dat schip en deze alle aan boord van dat schip worden verbruikt of gebruikt". In de Britse tonnagebelastingzaak ([123]) beschouwde de Commissie "aangeboden diensten of faciliteiten die een aanvulling vormen op de kernactiviteiten maar deel uitmaken van het totale pakket dat aan klanten wordt aangeboden" ook als in aanmerking komende nevenactiviteiten "mits die diensten of faciliteiten waarschijnlijk geen winst zullen opleveren als de normale belastingregels worden toegepast". In de Belgische tonnagebelastingzaak ([124]) verbood de Commissie het om inkomsten uit de verkoop van producten die niet bestemd zijn voor consumptie aan boord, zoals luxegoederen ([125]), inkomsten uit gokken en casino's alsmede inkomsten uit excursies aan land ([126]) in aanmerking te nemen voor tonnagebelasting.

(269) De Commissie verwijst ook naar haar besluit in de Finse tonnagebelastingszaak ([127]) en de Litouwse tonnagebelastingszaak ([128]) waarin zij heeft aanvaard dat haventerminalactiviteiten zoals het in- en ontschepen van passagiers en het laden en lossen van vracht alsook administratieve en verzekeringsactiviteiten die nauw verband houden met het vervoer van passagiers of goederen onder de tonnagebelastingregeling worden opgenomen. Voorts heeft de Commissie in haar besluit in de Belgische tonnagebelastingzaak aanvaard dat inkomsten uit kortetermijninvesteringen van bedrijfskapitaal het resultaat zijn van normaal financieel beheer en derhalve kunnen worden onderworpen aan tonnagebelasting indien die inkomsten verband houden met het normale werkkapitaal van de scheepvaartorganisatie in verband met de uitoefening van in aanmerking komende activiteiten ([129]).

(270) In het licht van de bovengenoemde besluitvormingspraktijk en in het besef dat het contraproductief zou zijn om een definitieve lijst op te stellen van diensten die als nevendiensten onder de tonnagebelastingregeling kunnen vallen, is de Commissie van mening dat bepaalde beperkingen noodzakelijk zijn om ervoor te zorgen dat de begunstigden van de tonnagebelastingregeling echte aanbieders van zeevervoerdiensten blijven. Uitgangspunt is dat inkomsten uit in aanmerking komende schepen hoofdzakelijk inkomsten uit kernscheepvaartactiviteiten moeten zijn.

([120]) Zie overweging 50 van het inleidingsbesluit.
([121]) Zie overweging 63 van het inleidingsbesluit.
([122]) Besluit van de Commissie van 24 maart 2010 in zaak SA. 30338, overweging 26 (PB C 144 van 3.6.2010, blz. 28).
([123]) Besluit van de Commissie van 12 juli 2000 in zaak SA. 15810 (PB C 258 van 9.9.2000, blz. 3).
([124]) Beschikking 2005/417/EG van de Commissie van 30 juni 2004 betreffende een reeks door België voorgenomen fiscale maatregelen ten behoeve van het zeevervoer (PB L 150 van 10.6.2005, blz. 1), overweging 47.
([125]) Met uitzondering van alcohol, tabak en parfums.
([126]) Ingekochte diensten.
([127]) Zie voetnoot 116, overwegingen 9 en 31.
([128]) Besluit van de Commissie van 24 april 2017 in zaak SA. 45764, overweging 9 (PB C 219 van 7.7.2017, blz. 4).
([129]) Zie voetnoot 114, overwegingen 139 tot en met 141.

(271) Kerninkomsten zijn inkomsten uit de verkoop van tickets of vergoedingen voor vrachtvervoer en, in het geval van personenvervoer, de verhuur van hutten in het kader van zeereizen en de verkoop van eten en drinken voor onmiddellijke consumptie aan boord. Neveninkomsten zijn andere soorten inkomsten die vaak aan boord worden aangeboden (met name in het personenvervoer) en die de concurrentie met aanbieders aan land, die volgens de algemene belastingregels worden belast, niet dreigen buitensporig te vervalsen. Voorbeelden van nevendiensten zijn de verhuur van reclameborden aan boord; de verkoop van goederen en het aanbieden van diensten die gewoonlijk op passagiersschepen worden aangeboden, met inbegrip van spadiensten, kappersdiensten, gokdiensten (kansspelen) en andere amusementsdiensten; de verhuur van scheepsruimten aan winkeliers en dienstverleners; bemiddeling bij het aanbieden van plaatselijke excursies enz. De Commissie is van mening dat kerninkomsten altijd meer dan 50 % van de totale bruto-inkomsten (d.w.z. bruto-inkomsten uit kern- en nevenactiviteiten) van het schip moeten vertegenwoordigen.

(272) In dezelfde geest moeten verstoringen van de concurrentie met diensten aan land worden beperkt. Dit betekent onder meer dat bijvoorbeeld diensten aan land, zoals lokale excursies of vervoer over de weg dat deel uitmaakt van het totale dienstenpakket, moeten worden ingekocht bij niet-verbonden ondernemingen of tegen een marktconforme prijs bij entiteiten van dezelfde groep die onderworpen zijn aan de gebruikelijke inkomstenbelasting.

(273) Zo ook mag het sluiten van contracten die niet gebruikelijk zijn in de zeevervoersector, zoals de aankoop van auto's, vee en onroerend goed, niet onder de tonnagebelastingregeling vallen. Dergelijke inkomsten staan volledig los van zeevervoer en mogen dus nooit in aanmerking komen voor tonnagebelasting, noch als kerninkomsten, noch als neveninkomsten.

(274) Aangezien de Maltese tonnagebelastingregeling geen duidelijke bepalingen bevat over de omvang van nevenactiviteiten en de mate waarin zij in aanmerking komen voor tonnagebelasting, biedt deze regeling geen garanties dat alleen neveninkomsten van echte scheepvaartmaatschappijen voor tonnagebelasting worden aanvaard. Dat aspect van de Maltese tonnagebelastingregeling is derhalve onverenigbaar met de richtsnoeren zeevervoer.

7.2.1.3. De hoogte van tonnagebelasting

(275) In punt 3.1, voorlaatste alinea, van de richtsnoeren zeevervoer is bepaald dat de Commissie, teneinde een billijk evenwicht tussen tonnagebelastingtarieven te bewaren, alleen regelingen zal goedkeuren die leiden tot een belastingdruk voor dezelfde tonnage die in redelijke mate overeenkomt met de reeds goedgekeurde regelingen.

(276) De Commissie merkt op dat de methode voor de berekening van het Maltese tonnagebelastingtarief verschilt van de methode die door de meeste lidstaten wordt toegepast. De meeste lidstaten bepalen de zogenaamde "notionele winst" voor de verschillende categorieën schepen op basis van hun tonnage, waarop zij vervolgens de nationale vennootschapsbelasting toepassen. De Commissie aanvaardt de mogelijkheid om voor de berekening van de tonnagebelasting verschillende methoden te gebruiken, mits de uiteindelijke belastingdruk voor een bepaald schip niet lager is dan wat de Commissie tot dusver heeft aanvaard.

(277) De tonnagebelastingtarieven die in Malta van toepassing zijn in vergelijking met die welke in andere lidstaten van toepassing zijn (in euro) zijn vermeld in de overwegingen 106 tot en met 114. De Commissie merkt op dat het uiteindelijke belastingtarief voor Maltese ondernemingen gelijk is aan het gemiddelde tarief dat in de rest van de Unie wordt toegepast.

(278) De Maltese regeling voorziet in een verlaging van het tarief voor schepen die jonger dan tien jaar zijn. Malta heeft gesteld dat dit het gebruik van efficiëntere en milieuvriendelijkere schepen moet stimuleren overeenkomstig de doelstellingen van punt 2.2 van de richtsnoeren zeevervoer. De Maltese tonnagebelastingregeling voorziet in hogere tarieven voor schepen die ouder dan 15 jaar zijn.

(279) De cijfers die Malta heeft verstrekt ter vergelijking met de in andere lidstaten toegepaste tonnagebelastingtarieven zijn uitsluitend gebaseerd op het normale tarief dat in de Merchant Shipping Act is vastgesteld en dat niet is gecorrigeerd voor de leeftijd van het schip, wat niet volstaat om rechtstreeks te vergelijken aangezien bij de door Malta verstrekte cijfers ook is uitgegaan van een groot aantal dagen van inactiviteit en reparaties om de tarieven in de andere lidstaten te beschrijven. Kijkt men echter naar het laagste tarief dat in Malta voor een nieuw schip moet worden betaald, dan zouden de verlaagde tarieven nog steeds hoger zijn dan die welke Polen heeft vastgesteld voor vaartuigen die 359 dagen per jaar (98 %) of minder in gebruik zijn.

(280) De Commissie merkt op dat de in de overwegingen 71 tot en met 73 van het inleidingsbesluit bedoelde verlaging van maximaal 75 % en de mogelijkheid voor de minister om naar eigen goeddunken een verlaging/vrijstelling te verlenen geen betrekking hebben op de tonnagebelasting in het kader van de regeling maar op de (misleidende) term tonnagebelasting die bij registratie van een vaartuig verschuldigd is. De toezegging van Malta om de tonnagebelastingwetgeving te wijzigen teneinde een dubbelzinnig gebruik van de term "tonnagebelasting" te vermijden, zal dit in de toekomst duidelijk maken.

(281) Uit de door de Maltese autoriteiten verstrekte informatie over de toepasselijke tonnagebelastingtarieven en de door de Commissie uitgevoerde berekeningen, blijkt dat de tonnagebelastingtarieven in Malta niet lager zijn dan wat de Commissie tot dusver heeft aanvaard. De Commissie concludeert derhalve dat het tonnagebelastingtarief in Malta in overeenstemming is met de bepalingen van punt 3.1 van de richtsnoeren zeevervoer.

7.2.1.4. De eis inzake vlagkoppeling

(282) In het inleidingsbesluit was de Commissie van mening dat de in de Maltese wetgeving vastgestelde eisen inzake vlagkoppeling zwakker waren dan in de richtsnoeren zeevervoer vereist ([130]).

(283) Volgens punt 3.1 van de richtsnoeren zeevervoer kunnen reders die sommige van hun schepen buiten de EER registreren toch in aanmerking komen voor een tonnagebelastingregeling van de EER indien het onder EER-vlag varende deel van hun vloot meer dan 60 % van de totale tonnage van hun vloot vertegenwoordigt. Indien het onder EER-vlag varende deel van hun vloot minder dan 60 % van de totale tonnage van hun vloot vertegenwoordigt, kunnen zij nog steeds extra schepen buiten de EER registreren indien i) het aandeel van de tonnage van het onder EER-vlag varende deel van hun vloot niet is afgenomen sinds 17 januari 2004 of ii) het totale aandeel onder EER-vlag van alle schepen die in de betrokken lidstaat belastingplichtig zijn de afgelopen drie jaar niet is gedaald.

(284) De Maltese tonnagebelastingregeling garandeert echter niet dat aan de voorwaarden van overweging 283 wordt voldaan. Een begunstigde kan met name nog steeds in aanmerking komen voor de Maltese tonnagebelastingregeling indien hij het percentage van zijn onder EER-vlag varende tonnagebelastingvloot over een periode van drie jaar niet heeft verlaagd ([131]). Bovendien kan een begunstigde nog steeds in aanmerking komen voor de Maltese tonnagebelastingregeling zolang hij zich ertoe verbindt het onder EER-vlag varende percentage van zijn tonnagebelastingvloot te verhogen of te handhaven ([132]). De Commissie is derhalve van mening dat de tonnagebelastingregeling niet voldoende waarborgen biedt om ervoor te zorgen dat onder de tonnagebelastingregeling vallende bedrijven die in hun vloot ook vaartuigen hebben die niet onder EER-vlag varen het aandeel van de onder EER-vlag varende tonnage van de vloot vergroten of handhaven en bijgevolg dat het aandeel van de onder EER-vlag varende tonnage op een bevredigend niveau blijft. De tonnagebelastingregeling is in dit opzicht niet in overeenstemming met de richtsnoeren zeevervoer en is derhalve onverenigbaar met de interne markt ([133]).

7.2.1.5. Tijd-/Reisbevrachting

(285) In het inleidingsbesluit ([134]) heeft de Commissie zich vragen gesteld bij het feit dat tijdbevrachters en soortgelijke ondernemingen die van tonnagebelasting konden profiteren grotendeels onbeperkt hiervoor in aanmerking kwamen. De Commissie was van oordeel dat dit niet strookte met de doelstellingen van de richtsnoeren zeevervoer.

(286) Op grond van de richtsnoeren zeevervoer zoals die door de Commissie in haar eerdere besluiten zijn uitgelegd, kunnen reis-/tijdbevrachters en soortgelijke commerciële exploitanten van schepen onder bepaalde voorwaarden voor tonnagebelasting in aanmerking komen. De Commissie is van mening dat dergelijke ondernemingen alleen van tonnagebelasting kunnen profiteren als ze bijdragen tot de verwezenlijking van een doelstelling van de richtsnoeren zeevervoer, namelijk de ontwikkeling van de EU-vlag of het behoud van EU-knowhow of een combinatie van beide. Dit is bijvoorbeeld het geval als de begunstigde van de tonnagebelastingregeling, naast op basis van tijd-/reisbevrachting gecharterde vaartuigen die door andere ondernemingen worden uitgerust en bemand, ook vaartuigen in zijn vloot heeft waarvoor hij zelf instaat voor de bemanning en het technisch beheer

([130]) Zie de overwegingen 76 tot en met 79 van het inleidingsbesluit.
([131]) Zie punt c) van overweging 24 van dit besluit.
([132]) Zie overweging 25 van dit besluit.
([133]) Het feit dat in de praktijk aan de vereisten kan zijn voldaan, is relevant voor de terugvorderingsverplichting (zie deel 7.3 van dit besluit).
([134]) Zie overweging 58 van het inleidingsbesluit.

en mits die vaartuigen ten minste 20 % van de totale onder de tonnagebelastingregeling vallende vloot uitmaken ([135]). Een andere mogelijkheid is dat het aandeel van de vaartuigen die zowel onder niet-EER-vlag varen als op basis van tijd-/reisbevrachting worden gecharterd niet groter is dan 75 % van de onder de tonnagebelastingregeling vallende vloot van de begunstigde ([136]). Nog een andere mogelijkheid is dat de lidstaten eisen dat ten minste 25 % van de totale vloot van de begunstigde onder EER-vlag vaart ([137]). In alle genoemde gevallen blijft de begunstigde van de tonnagebelasting verplicht om het aandeel van onder EER-vlag varende tonnage van zijn eigen vloot (vaartuigen in eigendom of in rompbevrachting genomen vaartuigen) te handhaven/verhogen.

(287) De Maltese regeling legt geen van de in overweging 286 genoemde eisen op. De Commissie concludeert derhalve dat het rechtskader met betrekking tot commerciële exploitanten die vervoersdiensten aanbieden met volledig uitgeruste en bemande schepen van andere bedrijven niet in overeenstemming is met de richtsnoeren zeevervoer.

7.2.1.6. Afschermingsmaatregelen

(288) In hoofdstuk 3.1 van de richtsnoeren zeevervoer is bepaald dat overloopeffecten tussen in aanmerking komende en niet in aanmerking komende activiteiten moeten worden uitgesloten. Een vergunninghoudende scheepvaartorganisatie is krachtens de belastingverordeningen verplicht om een gescheiden boekhouding te voeren waarin inkomsten en winsten uit scheepvaartactiviteiten worden onderscheiden van andere inkomstenbronnen.

(289) Volgens de in de Income Tax Act opgenomen regels inzake aftrekbaarheid van kosten moet er een rechtstreeks verband bestaan tussen kosten en de inkomsten die ze voortbrengen. Krachtens artikel 14, lid 1, van de Income Tax Act zijn kosten alleen aftrekbaar als ze "volledig en uitsluitend bij het genereren van de inkomsten zijn gemaakt". Het is derhalve niet mogelijk om kosten die bij het genereren van vrijgestelde winst (inclusief volgens de tonnagebelastingregeling belaste winst) zijn gemaakt, af te trekken van andere soorten belastbare inkomsten.

(290) Een vergunninghoudende scheepvaartorganisatie die de tonnagebelastingregeling toepast, is verplicht een jaarlijkse belastingaangifte in te dienen waarin een onderscheid wordt gemaakt tussen in aanmerking komende en niet in aanmerking komende inkomsten. Verliezen uit activiteiten die onderworpen zijn aan inkomstenbelasting kunnen niet worden verrekend met verschuldigde tonnagebelasting.

(291) Elke vergunninghoudende scheepvaartorganisatie is verplicht om een jaarrekening op te stellen die in overeenstemming is met de door de Unie goedgekeurde International Financial Reporting Standards en deze door een erkende accountant te laten controleren.

(292) Een scheepvaartorganisatie kan niet beslissen om de Maltese tonnagebelastingregeling wel of niet toe te passen afhankelijk van de vraag of zij belastbare winsten dan wel verliezen heeft. Tenzij de vergunninghoudende scheepvaartorganisatie een andere keuze maakt, valt zij onder de tonnagebelastingregeling. Indien de organisatie ervoor kiest de tonnagebelastingregeling niet toe te passen, is die beslissing onherroepelijk ([138]). Bijgevolg past geen enkele Maltese scheepvaartorganisatie/-groep voor een deel van haar schepen de tonnagebelastingregeling en voor een ander deel de inkomstenbelastingregeling toe.

(293) Artikel 51 van de Income Tax Act bevat uitgebreide antimisbruikbepalingen die bedoeld zijn om kunstmatige constructies en regelingen die erop gericht zijn een ongerechtvaardigd belastingvoordeel te verkrijgen, tegen te gaan. Deze algemene antimisbruikregel volgt de aanbeveling van de Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning.

(294) De antimisbruikmaatregelen worden ondersteund door sancties die in geval van overtredingen worden opgelegd. Zo wordt in dergelijke gevallen, naast de betaling van de onbetaalde belasting, een interest van 0,54 % per maand (oftewel 6,48 % per jaar) opgelegd, vermeerderd met bijkomende boeten van maximaal 1,5 % per maand (oftewel 18 % per jaar) op deze onbetaalde belasting.

(295) De Commissie stelt ook met voldoening vast dat de in het inleidingsbesluit geuite bezorgdheid over de te ruime omvang van de in aanmerking komende activiteiten ([139]) en organisaties is aangepakt door verbintenissen van Malta.

([135]) Beschikking van de Commissie in de Litouwse tonnagebelastingzaak, overweging 36.
([136]) Besluit van de Commissie van 13 mei 2003 in de Franse tonnagebelastingzaak N737/2002, overweging 35 (PB C 38 van 12.2.2004, blz. 4); Besluit van de Commissie in de Litouwse tonnagebelastingzaak, overweging 37.
([137]) Besluit (EU) 2015/667, overweging 42.
([138]) Artikel 6 van de belastingverordeningen.
([139]) Zie overweging 85 van het inleidingsbesluit.

(296) De Commissie komt tot de conclusie dat de afscherming in Malta robuust is en voldoet aan de vereisten van de richtsnoeren zeevervoer, waardoor de twijfels die zij in dit verband heeft geuit deels zijn weggenomen.

7.2.1.7. De vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop of overdracht van tonnagebelastingschepen

(297) Zoals in punt 7.1.3 uiteengezet, vormt de vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop of overdracht van tonnagebelastingschepen steun.

(298) Krachtens artikel 3, lid 1, onder b), van de belastingverordeningen zijn meerwaarden uit de verkoop of overdracht van tonnagebelastingschepen vrijgesteld van belasting ([140]). De Commissie erkent de vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop of overdracht van in aanmerking komende schepen die zijn verworven en verkocht terwijl ze rechtmatig onder de tonnagebelastingregeling vielen ([141]). Wat betreft schepen die vóór de toetreding van de begunstigde tot de tonnagebelastingregeling zijn verworven, zou een dergelijke vrijstelling slechts aanvaardbaar zijn binnen de grenzen van het in punt 11 van de richtsnoeren zeevervoer vastgestelde steunplafond. Voor de berekening van het steunplafond moet rekening worden gehouden met meerwaarden die voortvloeien uit de verkoop van te snel afgeschreven schepen (die plaatsvindt vóór de toetreding tot de tonnagebelastingregeling). Dit betekent dat in het geval van schepen die vóór de toetreding tot de tonnagebelastingregeling zijn aangekocht, de verborgen belastingverplichtingen die voortvloeien uit een te snelle afschrijving moeten worden voldaan bij de toetreding tot de tonnagebelastingregeling, tenzij ze binnen het steunplafond over een periode van tien jaar kunnen worden verrekend. Dergelijke verborgen belastingverplichtingen zouden normaal moeten worden bepaald als het verschil tussen de marktwaarde en de fiscale waarde van het schip op het moment dat het in de tonnagebelastingregeling wordt opgenomen.

(299) Gelet op de huidige te ruime formulering van artikel 85A van de Merchant Shipping Act, die het mogelijk maakt om elk schip ongeacht de activiteiten waarvoor het wordt ingezet tot tonnagebelastingschip te verklaren (dat bijgevolg in aanmerking kan komen voor tonnagebelasting) en gelet op het gebrek aan regels om een eventuele te snelle afschrijving van een schip dat is verworven vóór de toetreding tot de tonnagebelastingregeling aan te pakken, is de Commissie van mening dat de Maltese wetteksten de vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop of overdracht van schepen niet op passende wijze beperken, noch in termen van bedragen, noch in termen van begunstigden. Een dergelijke algemene vrijstelling waarin de Maltese regeling voorziet, voldoet niet aan de voorwaarden voor verenigbaarheid.

(300) De Commissie komt tot de conclusie dat de vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop of overdracht van schepen in haar huidige formulering onverenigbaar is met de regels van de interne markt, aangezien de vrijstelling ook geldt voor schepen die volgens inkomstenbelastingregels zijn afgeschreven voordat ze onder de tonnagebelastingregeling werden overgedragen. De vrijstelling vormt derhalve onrechtmatige en onverenigbare steun. Bijgevolg moet de desbetreffende bepaling worden gewijzigd.

7.2.1.8. Conclusie

(301) Op basis van het bovenstaande concludeert de Commissie dat de volgende aspecten van de Maltese tonnagebelastingregeling onverenigbaar zijn met de richtsnoeren zeevervoer: het in aanmerking komen van activiteiten "zoals anderszins kan worden voorgeschreven", het in aanmerking komen van duwbakken zonder eigen voortstuwing, de voorwaarden voor het in aanmerking komen van sleep- en baggerschepen, het in aanmerking komen van vissersvaartuigen en olieplatforms, de vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop of overdracht van tonnagebelastingschepen en het ontbreken van waarborgen met betrekking tot rompbevrachting, neveninkomsten, de EER-vlagkoppeling en tijd-/reisbevrachting. Om deze redenen is de Maltese tonnagebelastingregeling onverenigbaar met de interne markt.

(302) Deze onverenigbare aspecten kunnen echter in de toekomst worden aangepakt via de uitvoering van de verbintenissen die Malta is aangegaan en die in de bijlage zijn beschreven, met name de punten 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 14, 15, 20, 21 en 22. Mits de in de bijlage beschreven verbintenissen binnen de termijn van drie maanden worden uitgevoerd, zou de Maltese tonnagebelastingregeling dus verenigbaar worden vanaf de datum van volledige uitvoering.

([140]) Zie overweging 14.
([141]) Zie bijvoorbeeld de besluiten van de Commissie in de Finse tonnagebelastingzaak, overweging 38; de Kroatische tonnagebelastingzaak, overwegingen 50 tot en met 53, en overweging 113, en de Italiaanse tonnagebelastingzaak, overwegingen 28 tot en met 33, en 64 tot en met 66.

7.2.2. *Vrijstelling van belasting op meerwaarden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen*

(303) Zoals in punt 7.1.3 uiteengezet, vormt de vrijstelling van belasting op meerwaarden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen ten gunste van Maltese ingezetenen steun.

(304) Het kopen en verkopen van aandelen in scheepvaartmaatschappijen maakt deel uit van de investeringsactiviteit (die niet in aanmerking komt voor tonnagebelasting overeenkomstig de richtsnoeren zeevervoer ([142])) in plaats van de scheepvaartactiviteit. In de richtsnoeren zeevervoer staat duidelijk dat de lidstaten ervoor moeten zorgen dat "het normale belastingpeil […] voor […] de persoonlijke beloning van aandeelhouders en bestuurders […] gehandhaafd blijft". Een dergelijke regel is noodzakelijk om verenigbare steun te kunnen richten op de activiteit die steun nodig heeft en om de vervalsing van de mededinging in andere sectoren zo veel mogelijk te beperken. Anders zouden aandeelhouders van ondernemingen die verenigbare steun ontvangen, ook recht hebben op belastingvrijstellingen (en dus ook de eventuele aandeelhouders van die aandeelhouders). Dit zou echter tot gevolg hebben dat het bedrag van de aanvankelijk voor een specifieke onderneming in een bepaalde sector aanvaarde steun tot onvoorspelbaar hoge niveaus zou stijgen, zodat uiteindelijk meerdere sectoren van de economie met dergelijke steun zouden kunnen worden "besmet" (afhankelijk van de activiteiten van de begunstigde aandeelhouders). Een dergelijke uitkomst zou in strijd zijn met de doeltreffendheid van staatssteunregels en ook met het beginsel van het verbod op staatssteun, op grond waarvan elke uitzondering (verenigbare steun) op een restrictieve en gerichte manier moet worden toegepast.

(305) De Commissie concludeert dat de vrijstelling van belasting op meerwaarden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen ten gunste van Maltese ingezetenen onverenigbaar is met de regels van de interne markt. De vrijstelling vormt derhalve onrechtmatige en onverenigbare steun, die moet worden afgeschaft. De Commissie stelt met voldoening vast dat de Maltese autoriteiten zich in punt 16 van de verbintenissen in de bijlage ertoe hebben verbonden deze vrijstelling af te schaffen.

7.2.3. *De vrijstelling van belasting op rente of andere inkomsten in verband met de financiering van scheepvaartmaatschappijen of tonnagebelastingschepen*

(306) Zoals in overweging 212 uiteengezet, vormt artikel 3, lid 2, van de belastingverordeningen steun aan financiële instellingen.

(307) Het toepassingsgebied van de richtsnoeren zeevervoer en dus het voordeel van tonnagebelasting is beperkt tot het "vervoer van goederen en personen over zee". Dit omvat geen financiële instellingen die leningen verstrekken, garanties verstrekken of effecten uitgeven in verband met de eigendom, het management, het beheer of de exploitatie van schepen zoals toegestaan door artikel 3, lid 2, van de belastingverordeningen.

(308) Als zodanig heeft de onderzochte vrijstelling geen verenigbaarheidsgronden onder de richtsnoeren zeevervoer. Malta heeft geen andere verenigbaarheidsargumenten aangevoerd op grond van artikel 107, lid 2 of 3, VWEU. De Commissie is niet van mening dat de onderzochte vrijstelling als verenigbaar kan worden beschouwd op basis van een verenigbaarheidsgrond van het VWEU.

(309) De Commissie concludeert dat de huidige voorwaarden van de regeling met betrekking tot financiële instellingen onverenigbaar zijn met de richtsnoeren zeevervoer en derhalve onrechtmatige en onverenigbare steun vormen, die moet worden afgeschaft. De Commissie stelt met voldoening vast dat de Maltese autoriteiten zich in punt 3 van de verbintenissen in de bijlage ertoe hebben verbonden deze vrijstelling af te schaffen.

7.2.4. *De vrijstelling van bepaalde rechten op documenten en overdrachten*

(310) Hoewel het mogelijk is dat vrijstellingen van de rechten op documenten en overdrachten worden aanvaard indien de directe begunstigde een echte scheepvaartmaatschappij is, maar alleen binnen de grenzen van het steunplafond dat in punt 11 van de richtsnoeren zeevervoer is vastgesteld, zou de huidige vrijstelling potentieel ten goede kunnen komen aan niet-scheepvaartmaatschappijen. Bovendien is er geen mechanisme om punt 11 van de richtsnoeren zeevervoer na te leven.

(311) Malta heeft geen verenigbaarheidsgronden ingeroepen en de Commissie ziet er ook geen voor de maatregel in zijn huidige vorm.

([142]) Zie punt 3.1 van de richtsnoeren zeevervoer.

(312) De Commissie concludeert dat de vrijstelling van bepaalde rechten op documenten en overdrachten met betrekking tot transacties in verband met verhandelbare effecten die betrekking hebben op scheepvaartorganisaties ten behoeve van Maltese ingezetenen, onverenigbaar is met de regels van de interne markt. De vrijstelling vormt derhalve onrechtmatige en onverenigbare steun, die moet worden afgeschaft. De Commissie stelt met voldoening vast dat de Maltese autoriteiten zich in punt 17 van de verbintenissen in de bijlage ertoe hebben verbonden deze vrijstelling af te schaffen.

7.2.5. *Vrijstelling van betaling van heffingen naar goeddunken van de bevoegde minister*

(313) De huidige wetgeving beperkt onvoldoende het gebruik van de discretionaire bevoegdheid van de minister om schepen vrij te stellen van de betaling van heffingen op grond van de belastingverordeningen voor filantropische en humanitaire doeleinden, zoals door de Maltese autoriteiten bedoeld.

(314) Malta heeft geen verenigbaarheidsgronden ingeroepen en de Commissie ziet er ook geen voor de maatregel in zijn huidige vorm.

(315) De Commissie concludeert dat de mogelijkheid om schepen naar goeddunken van de minister vrij te stellen onverenigbaar is met de regels van de interne markt. Deze vrijstellingsmogelijkheid vormt derhalve onrechtmatige en onverenigbare steun, die moet worden afgeschaft. De Commissie stelt met voldoening vast dat de Maltese autoriteiten zich in punt 19 van de verbintenissen in de bijlage ertoe hebben verbonden richtsnoeren uit te vaardigen om ervoor te zorgen dat de minister zijn discretionaire bevoegdheid alleen uitoefent in het geval van humanitaire en filantropische operaties waarbij geen goederen en diensten op een markt worden aangeboden.

7.2.6. *Steunplafond*

(316) Wat het steunplafond betreft, is in punt 11, tweede alinea, van de richtsnoeren zeevervoer een maximaal steunniveau vastgesteld ter voorkoming van cumulatie van steun tot niveaus die niet in verhouding staan tot de doelstellingen van het communautaire gemeenschappelijke belang en die tot een subsidiewedloop tussen de lidstaten zouden kunnen leiden. De totale steun ([143]) ten behoeve van scheepvaartmaatschappijen mag geen groter voordeel opleveren dan het voordeel dat wordt gevormd door een verlaging van de belastingen en sociale lasten voor zeevarenden tot nul en een verlaging van de vennootschapsbelasting op scheepvaartactiviteiten tot het niveau dat in punt 3.1, voorlaatste alinea, van de richtsnoeren zeevervoer is gespecificeerd.

(317) Malta heeft geloofwaardige informatie verstrekt waaruit blijkt dat het plafond in het verleden altijd in acht is genomen en heeft zich ertoe verbonden ervoor te zorgen dat het plafond ook in de toekomst in acht wordt genomen. Deze verbintenis wordt aangevuld met de verbintenis om begunstigden van tonnagebelasting te verplichten jaarlijks een verklaring in te dienen waarin zij bevestigen dat het steunplafond niet wordt overschreden. Bovendien heeft Malta zich in punt 12 van de verbintenissen in de bijlage ertoe verbonden een formele bepaling inzake controle op het steunplafond in te voeren.

7.3. **Terugvordering**

7.3.1. *Nieuwe/bestaande indeling van steun, gewettigd vertrouwen en rechtszekerheid*

(318) In artikel 22 en bijlage IV (afdeling 3) van de Toetredingsakte ([144]) is bepaald dat steun aan de vervoerssector tot het einde van het derde jaar na de datum van toetreding als bestaande steun in de zin van artikel 88, lid 1, VWEU wordt beschouwd, mits deze steun binnen vier maanden na de datum van toetreding aan de Commissie is gemeld.

([143]) Met uitzondering van opleidingssteun, herstructureringssteun, steun in verband met openbaredienstverplichtingen en aanloopsteun voor nieuwe lijnen voor zeevervoer over korte afstand.

([144]) Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden voor de Tsjechische Republiek, de Republiek Estland, de Republiek Cyprus, de Republiek Letland, de Republiek Litouwen, de Republiek Hongarije, de Republiek Malta, de Republiek Polen, de Republiek Slovenië en de Slowaakse Republiek en de aanpassingen van de Verdragen waarop de Europese Unie is gegrond ("Toetredingsakte") (PB L 236 van 23.9.2003, blz. 33). Wat betreft het argument van Malta dat de tonnagebelastingregeling en begeleidende maatregelen in 1973 werden vastgesteld, volstaat het erop te wijzen dat punt 1, onder a), van afdeling 3 van bijlage IV bij de Toetredingsakte niet van toepassing is op steun aan de vervoerssector.

(319) Tegen de datum van zijn toetreding had Malta de Commissie meegedeeld dat de Maltese tonnagebelastingregeling in overeenstemming was met de toen geldende regels en had het garanties gegeven met betrekking tot de naleving van de vlagkoppeling, evenwel zonder de details van de regeling aan de Commissie te verstrekken overeenkomstig de bepalingen van het Toetredingsverdrag om de regeling als bestaande steun aan te merken. Op 19 oktober 2000 en 18 september 2001 vonden tussen de Commissie en de Maltese autoriteiten besprekingen over vervoersaangelegenheden plaats, en de korte bespreking van de tonnagebelasting is opgenomen in de notulen en onderhandelingspositie van de Maltese autoriteiten ([145]). Tijdens de vergadering van de toetredingsconferentie van Malta tot de EU op 26 oktober 2001 werd overeengekomen om aan te bevelen de onderhandelingen over het hoofdstuk Vervoer van de toetreding, waarin staatssteun in de vervoerssector uitdrukkelijk was opgenomen, voorlopig af te sluiten.

(320) De Commissie is van mening dat Malta en de begunstigden geen gewettigd vertrouwen noch rechtszekerheid genieten met betrekking tot de steunmaatregelen waarop dit besluit betrekking heeft. Volgens vaste rechtspraak kan er geen gewettigd vertrouwen bestaan dat een steunmaatregel rechtmatig is, tenzij de steun is verleend met inachtneming van de procedure van artikel 108 VWEU, aangezien een behoedzame ondernemer normaal in staat moet zijn te bepalen of deze procedure is gevolgd ([146]). In het onderhavige geval is het duidelijk dat de kennisgevingsprocedure van artikel 108 VWEU en de procedure van de Toetredingsakte niet zijn gevolgd en dat er dus geen gewettigd vertrouwen bestaat. Voorts leiden de door Malta ([147]) aangehaalde besprekingen niet tot de conclusie dat de Commissie precieze, onvoorwaardelijke en consistente garanties zou hebben gegeven dat de tonnagebelastingregeling als bestaande steun zou worden behandeld.

(321) Gelet op het voorgaande vormen de maatregelen van deze zaak geen bestaande steun die binnen een van de in artikel 1, onder b), van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad genoemde categorieën valt ([148]). Bovendien genieten Malta en de begunstigden geen gewettigd vertrouwen noch rechtszekerheid met betrekking tot de steunmaatregelen waarop dit besluit betrekking heeft.

7.3.2. *De tonnagebelastingregeling*

7.3.2.1. In aanmerking komende typen vaartuigen

(322) In de interne-procedureregels van 2012 zijn vissersvaartuigen, plezierjachten, vaste offshore-installaties met inbegrip van olieplatforms, mobiele platforms, niet-zeesleepboten, drijvende kranen zonder eigen voortstuwing, pontons, vaartuigen met als hoofddoel het aanbieden van kansspelen en/of casino's en soortgelijke schepen vermeld als niet in aanmerking komend voor vrijstelling van inkomstenbelasting noch voor behandeling als "tonnagebelastingschepen" omdat zij geen "scheepvaartactiviteiten" verrichten ([149]).

(323) Uit de door Malta verstrekte lijst van tonnagebelastingschepen en de bijbehorende toelichtingen blijkt dat dit ook de manier is waarop de regels in de praktijk zijn toegepast, en Malta bevestigt dat dergelijke vaartuigen in de betrokken periode geen tonnagebelasting hebben genoten. In de interne-procedureregels van 2012 is verduidelijkt welke soorten vaartuigen niet worden geacht scheepvaartactiviteiten te verrichten in de zin van de Merchant Shipping Act. De praktijk uit 2004 wijkt niet af van deze regels. De Commissie komt derhalve tot de conclusie dat vissersvaartuigen, plezierjachten, vaste offshore-installaties met inbegrip van olieplatforms, mobiele platforms, niet-zeesleepboten, drijvende kranen zonder eigen voortstuwing, pontons, vaartuigen met als hoofddoel het aanbieden van kansspelen en casinoschepen in de praktijk niet van de tonnagebelastingregeling hebben geprofiteerd, hoewel dat in theorie wel mogelijk was geweest.

(324) Wat betreft de mogelijkheid volgens artikel 85 van de Merchant Shipping Act dat scheepvaartactiviteiten "anderszins kunnen worden voorgeschreven" heeft Malta bevestigd dat er nooit voorschriften, regels, orders of instructies zijn uitgevaardigd die tot doel hadden de definitie van scheepvaartactiviteiten uit te breiden. De Commissie concludeert derhalve dat de definitie van scheepvaartactiviteiten niet is uitgebreid tot andere activiteiten dan het internationale vervoer van goederen of personen over zee.

([145]) Documenten CONF-M 51/00 en CONF-M 65/01 betreffende de toetreding van Malta.
([146]) Zie zaak Alcan Deutschland (C-24/95, EU:C:1997:163, punt 25 en de daarin aangehaalde rechtspraak.
([147]) Zie overweging 319 van dit besluit.
([148]) Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB L 248 van 24.9.2015, blz. 9); ter vervanging van Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad van 22 maart 1999 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB L 83 van 27.3.1999, blz. 1).
([149]) Zie overweging (10) van dit besluit.

(325) De Commissie concludeert derhalve dat hoewel het toepassingsgebied van de regeling onaanvaardbaar ruim was, er geen steun ten gunste van een niet in aanmerking komend vaartuig is betaald en dat dus geen terugvordering vereist is.

Sleep- en baggerschepen

(326) Hoewel Malta niet over expliciete vereisten voor bagger- en sleepactiviteiten beschikte, hebben de Maltese autoriteiten bevestigd dat zij in de periode 2004-2016 de status van tonnagebelastingschip alleen aan dergelijke schepen hebben toegekend indien werd bevestigd dat ze het grootste deel van hun bedrijfstijd internationaal goederenvervoer verrichtten overeenkomstig de parameters van de richtsnoeren zeevervoer. Met name sleepboten die in havens actief zijn, werden uitgesloten van de tonnagebelastingregeling, en de tonnagebelasting is beperkt tot schepen die betrokken zijn bij internationaal zeevervoer.

(327) Na onderzoek van de door Malta verstrekte informatie merkt de Commissie op dat alleen schepen onder EER-vlag werden aanvaard voor tonnagebelasting voor sleepactiviteiten en dat de facto aan de vereisten van de richtsnoeren werd voldaan bij de toepassing van tonnagebelasting op deze schepen in de betrokken periode.

(328) De Commissie concludeert derhalve dat geen terugvordering vereist is.

7.3.2.2. Aan tonnagebelasting onderworpen inkomsten

Nevenactiviteiten

(329) Wat de nevenactiviteiten van cruiseschepen betreft, merkt de Commissie op basis van de door Malta verstrekte informatie op dat ten eerste de winsten van eventuele onderaannemers niet in aanmerking zijn gekomen voor de tonnagebelastingregeling en ten tweede dat diensten die gewoonlijk aan boord van schepen aan klanten worden geleverd alsmede diensten in verband met excursies aan land alleen voor tonnagebelasting in aanmerking zijn gekomen indien ze door de scheepvaartorganisatie tegen marktconforme voorwaarden waren gekocht. De Commissie is er derhalve van overtuigd dat de door Malta toegepaste interpretatie van scheepvaartactiviteiten ervoor heeft gezorgd dat de reikwijdte van de activiteiten die de Commissie in het verleden heeft aanvaard als nevenactiviteiten waarvan de inkomsten in aanmerking komen voor tonnagebelasting de facto in acht is genomen.

(330) Daarnaast merkt de Commissie op dat Malta in de praktijk met elke eigenaar/exploitant van cruiseschepen die tot de Maltese tonnagebelastingregeling wilde toetreden individuele besprekingen heeft gevoerd om inzicht te krijgen in de reikwijdte van hun activiteiten voordat zij tot de tonnagebelastingregeling toetraden. Dit heeft geleid tot een mechanisme waarmee de Maltese autoriteiten ervoor hebben kunnen zorgen dat de eigenaars en exploitanten van dergelijke schepen alleen de voordelen van de tonnagebelastingregeling kunnen genieten indien dat passend is. Hoewel er geen formele vereiste bestond om te verzekeren dat minder dan 50 % van de aan tonnagebelasting onderworpen inkomsten van een schip neveninkomsten waren, hebben de Maltese autoriteiten aangetoond dat de inkomsten per schip grotendeels inkomsten uit kernscheepvaartactiviteiten waren. De Commissie concludeert derhalve dat geen terugvordering vereist is.

Tijd-/reisbevrachting en rompbevrachting

(331) Na de van Malta ontvangen toelichtingen, merkt de Commissie op dat Maltese scheepvaartorganisaties die baat hebben gehad bij de tonnagebelasting geen tijdbevrachtingsactiviteiten hebben verricht en dat 90 % van de Maltese tonnagebelastingvloot onder EER-vlag vaart.

(332) Geen enkel in rompbevrachting gegeven schip dat in het verleden tot de tonnagebelastingregeling werd toegelaten, was een aan derden in rompbevrachting gegeven schip, zoals blijkt uit het overzicht over de periode 2004-2016 dat Malta aan de diensten van de Commissie heeft voorgelegd.

(333) De Commissie concludeert derhalve dat geen terugvordering vereist is met betrekking tot tijd-/reisbevrachting en rompbevrachting.

7.3.2.3. Vlagkoppeling

(334) Wat het verleden betreft, heeft Malta voor de begunstigden gegevens verstrekt over het aandeel van onder Maltese en EER-vlag varende schepen. Het aandeel schepen onder EER-vlag per begunstigde ligt ver boven het in de richtsnoeren zeevervoer gevraagde aandeel van 60 %.

7.3.2.4. De vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop of overdracht van tonnagebelastingschepen

(335) De desbetreffende bepalingen moeten worden gewijzigd omdat de belastingvrijstelling niet beperkt is tot opbrengsten uit de verkoop of overdracht van vaartuigen die zijn verworven en verkocht terwijl ze onder de tonnagebelastingregeling vielen. Ondanks het te ruime toepassingsgebied van de belastingvrijstelling heeft Malta op geloofwaardige wijze aangetoond dat de belastingvrijstelling in het verleden uitsluitend is toegepast voor scheepsverkopen en transacties met betrekking tot tonnagebelastingschepen die werden gekocht en verkocht door scheepvaartmaatschappijen terwijl ze onder de tonnagebelastingregeling vielen. De Commissie is derhalve van mening dat geen terugvordering vereist is.

7.3.2.5. Conclusie

(336) Aangezien in de praktijk geen enkel bedrag is uitbetaald aan niet in aanmerking komende begunstigden in het kader van de Maltese tonnagebelastingregeling, concludeert de Commissie dat er in dit verband geen enkele terugvordering nodig is.

7.3.3. *Rente of andere inkomsten in verband met de financiering van scheepvaartmaatschappijen en tonnagebelastingschepen*

(337) Gelet op de door Malta verstrekte toelichtingen ([150]) is de Commissie van oordeel dat geen enkele financiële instelling in de praktijk heeft geprofiteerd van de vrijstelling van belasting op rente en andere inkomsten in verband met de financiering van scheepvaartmaatschappijen of tonnagebelastingschepen. Aangezien in het kader van deze maatregel aan geen enkele begunstigde steun is uitgekeerd, is geen terugvordering vereist.

7.3.4. *Vrijstelling van de rechten op documenten en overdrachten en van belasting op meerwaarden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen*

(338) Volgens de regels van het algemene belastingstelsel zouden alle niet-ingezetenen van Malta vrijgesteld zijn van meerwaarden op een overdracht van aandelen. Op grond van artikel 12, lid 1, onder u), punt 1, van de Income Tax Act zijn inkomsten die door een in Malta geregistreerde vennootschap zijn verkregen uit een deelneming of uit de overdracht daarvan vrijgesteld van de belasting.

(339) Wat betreft de rechten op documenten en overdrachten is de transactie volgens het algemene stelsel vrijgesteld van rechten indien niet-ingezetenen zeggenschap hebben over de helft van het gewone aandelenkapitaal. Daarnaast zijn er ook vrijstellingen van de rechten in het geval van overdrachten binnen een groep.

(340) Malta heeft stappen ondernomen om een representatieve steekproef van de aandeelhouders van scheepvaartmaatschappijen samen te stellen om de typische eigendomsstructuur te bepalen. Malta heeft deze steekproef zodanig samengesteld dat ze de samenstelling van de Maltese tonnagebelastingvloot weerspiegelt. Na bepaling van een passende reeks ondernemingen om de vloot nauwkeurig te weerspiegelen, heeft Malta de eigendom van aandelen in deze ondernemingen tijdens de periode individueel bekeken. Malta heeft vastgesteld dat al deze ondernemingen in de periode 2004-2016 uitsluitend eigendom waren van niet-ingezetenen. Daarnaast heeft Malta een specifiek onderzoek naar tijdens de periode verrichte aandeelhouderstransacties uitgevoerd om na te gaan of er transacties waren waarbij een Maltese ingezetene betrokken was. Het resultaat van het onderzoek was dat er slechts één transactie werd gevonden waarbij een Maltese ingezetene betrokken was. Bij deze transactie was een groep betrokken waarin alle andere aandeelhouders niet-ingezetenen waren. De vastgestelde transactie was zo klein dat zelfs indien de algemene vrijstellingen die voortvloeien uit buitenlandse eigendom niet van toepassing waren geweest, de som van de meerwaarde en de rechten op documenten en overdrachten heel ver onder de de-minimisdrempel zou zijn gebleven.

(341) Op basis van de gestructureerde representatieve steekproef door Malta in combinatie met het zoeken naar transacties, de beschikbare vrijstellingen in het kader van het algemene belastingstelsel en de de-minimisdrempel is het niet waarschijnlijk dat er wijdverspreide terugvorderingen zullen zijn. De uitbetaling van steun in het kader van deze twee maatregelen valt echter niet uit te sluiten indien geen van de bovengenoemde vrijstellingen van toepassing is en het uitbetaalde bedrag de de-minimisdrempel overschrijdt. In dergelijke gevallen moet de uitbetaalde steun worden teruggevorderd.

(342) Het terug te vorderen bedrag moet bestaan uit de rechten of belastingen die hadden moeten worden betaald indien de algemeen toepasselijke regel was toegepast. Om potentiële begunstigden te identificeren, zullen de Maltese autoriteiten als eerste stap de eigendomsstructuur van scheepvaartmaatschappijen moeten bepalen. In een tweede fase moeten de Maltese autoriteiten nagaan of een Maltese ingezetene betrokken was bij transacties die aanleiding hebben gegeven tot rechten op documenten en overdrachten en tot belasting van meerwaarden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen.

([150]) Zie overweging 136.

7.3.5. *Vrijstelling van betaling van heffingen naar goeddunken van de bevoegde minister*

(343) De in de overwegingen 23 en 313 van dit besluit beschreven discretionaire bevoegdheid van de minister is nooit gebruikt en derhalve is geen terugvordering nodig.

7.4. **Verbintenissen**

(344) De Commissie is verheugd over de door Malta aangegane verbintenissen zoals beschreven in de bijlage bij dit besluit.

7.5. **Taal**

(345) Malta heeft afstand gedaan van zijn recht om het besluit in het Maltees te laten vaststellen. De authentieke taal is daarom het Engels.

8. **CONCLUSIE**

(346) De Commissie is van oordeel dat de tonnagebelastingregeling staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. Naast de toepassing van tonnagebelasting met betrekking tot inkomsten uit de exploitatie van schepen, is er sprake van steun bij de vrijstelling van belasting op meerwaarden met betrekking tot aandelen in scheepvaartmaatschappijen die geldt voor Maltese ingezetenen; de vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop of overdracht van schepen die geldt voor Maltese ingezetenen; de vrijstelling van rechten op documenten en overdrachten met betrekking tot aandelen die geldt voor Maltese ingezetenen; de vrijstelling van betaling van heffingen naar goeddunken van de bevoegde minister, en de voor financiële instellingen geldende vrijstelling van belasting op rente of andere inkomsten met betrekking tot de financiering van scheepvaartmaatschappijen en tonnagebelastingschepen.

(347) De Commissie is van oordeel dat de vrijstelling van belasting op dividenden uit aandelen van scheepvaartmaatschappijen geen staatssteun vormt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, aangezien zij geen selectief voordeel verschaft.

(348) De Commissie is van oordeel dat de volgende staatssteunmaatregelen onverenigbaar zijn met de interne markt.

a) De tonnagebelastingregeling met betrekking tot de volgende aspecten: het in aanmerking komen van activiteiten "zoals anderszins kan worden voorgeschreven", het in aanmerking komen van duwbakken zonder eigen voortstuwing, de voorwaarden voor het in aanmerking komen van sleep- en baggerschepen, het in aanmerking komen van vissersvaartuigen en olieplatforms, de vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop of overdracht van tonnagebelastingschepen en het ontbreken van waarborgen met betrekking tot rompbevrachting, neveninkomsten, de EER-vlagkoppeling en tijd-/reisbevrachting;

b) De vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop van aandelen in scheepvaartmaatschappijen die gold voor Maltese ingezetenen;

c) De vrijstelling van inkomstenbelasting op de rente-inkomsten of andere inkomsten van financiële instellingen in verband met de financiering van scheepvaartmaatschappijen of tonnagebelastingschepen;

d) De vrijstelling van rechten op documenten en overdrachten voor de overdracht van aandelen in scheepvaartorganisaties voor Maltese ingezetenen;

e) De vrijstelling van betaling van heffingen naar goeddunken van de bevoegde minister.

(349) De Commissie is van oordeel dat de in overweging 348 genoemde onverenigbare staatssteunmaatregelen moeten worden afgeschaft. Door Malta's uitvoering van de in de bijlage bij dit besluit beschreven verbintenissen zou de Maltese tonnagebelastingregeling vanaf de datum van die volledige uitvoering verenigbaar zijn.

(350) De Commissie is van oordeel dat de tonnagebelastingregeling zoals die in de praktijk door de Maltese autoriteiten wordt toegepast, niet heeft geleid tot de uitbetaling van een steunbedrag aan een niet in aanmerking komende begunstigde. Bovendien heeft geen uitbetaling van steun plaatsgevonden met betrekking tot de vrijstelling van betaling van heffingen naar goeddunken van de bevoegde minister en de vrijstelling van inkomstenbelasting op de rente-inkomsten of andere inkomsten van financiële instellingen in verband met de financiering van scheepvaartmaatschappijen of tonnagebelastingschepen.

(351) De Commissie is van oordeel dat de onverenigbare staatssteun die is uitbetaald met betrekking tot de vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop van aandelen in scheepvaartmaatschappijen die is verleend aan Maltese ingezetenen en met betrekking tot de vrijstelling van de rechten op documenten en overdrachten voor de overdracht van aandelen in scheepvaartorganisaties voor Maltese ingezetenen, moet worden teruggevorderd voor zover deze de de-minimisdrempel overschrijdt,

HEEFT HET VOLGENDE BESLUIT VASTGESTELD:

Artikel 1

De steun die in het kader van de tonnagebelastingregeling is verleend, vormt nieuwe steun in de zin van het Toetredingsverdrag sinds 1 mei 2004.

Artikel 2

De in het kader van de tonnagebelastingregeling verleende steun is verenigbaar met de interne markt, mits de in de bijlage beschreven verbintenissen worden nagekomen.

Artikel 3

1. De volgende elementen van de tonnagebelastingregeling zijn onverenigbaar met de interne markt:

a) Het in aanmerking komen voor tonnagebelasting van inkomsten uit de exploitatie van duwbakken zonder eigen voortstuwing, olieplatforms en vissersvaartuigen;

b) Het in aanmerking komen voor tonnagebelasting van inkomsten uit sleep- en baggervaartuigen en uit rompbevrachting zonder beperkingen;

c) Het in aanmerking komen voor tonnagebelasting van vaartuigen onder tijd-/reisbevrachting zonder beperkingen;

d) Het in aanmerking komen voor tonnagebelasting van inkomsten uit nevenactiviteiten zonder de beperking dat de onder de tonnagebelastingregeling belaste inkomsten van de begunstigde van de belasting grotendeels voortkomen uit kernscheepvaartactiviteiten en het ontbreken van mechanismen om te verzekeren dat diensten aan land op marktconforme basis (d.w.z. op zakelijke grondslag) worden aangeboden;

e) Het in aanmerking komen voor tonnagebelasting voor ondernemingen die actief zijn in de scheepvaart zonder de verplichting dat scheepvaartorganisaties die tonnagebelasting betalen en die in hun vloot ook vaartuigen hebben die niet onder EER-vlag varen het aandeel van onder EER-vlag varende tonnage van de vloot verhogen of handhaven indien dit aandeel minder dan 60 % bedraagt;

f) Het in aanmerking komen voor tonnagebelasting van activiteiten "zoals anders kan worden voorgeschreven";

g) De vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop of overdracht van schepen die geldt voor Maltese ingezetenen.

2. De volgende maatregelen zijn eveneens onverenigbaar met de interne markt:

a) De vrijstelling van belasting op meerwaarden uit de verkoop van aandelen in scheepvaartmaatschappijen die gold voor Maltese ingezetenen;

b) De vrijstelling van inkomstenbelasting op de rente-inkomsten of andere inkomsten van financiële instellingen in verband met de financiering van scheepvaartmaatschappijen of tonnagebelastingschepen;

c) De vrijstelling van rechten op documenten en overdrachten voor de overdracht van aandelen in scheepvaartorganisaties voor Maltese ingezetenen;

d) De vrijstelling van betaling van heffingen naar goeddunken van de bevoegde minister.

Malta schrapt deze belastingvrijstellingen uit zijn wetgeving en past het toepassingsgebied van de tonnagebelastingregeling aan zoals gespecificeerd in de verbintenissen die in de bijlage zijn beschreven.

Artikel 4

Er is geen individuele steun verleend met betrekking tot de in artikel 3, eerste alinea, beschreven maatregel en met betrekking tot de in artikel 3, tweede alinea, onder b) en d), beschreven maatregelen. Voor deze maatregelen is geen terugvordering vereist.

Artikel 5

De individuele steun die in het kader van de in artikel 3, tweede alinea, onder a) en c), bedoelde maatregelen is verleend, is onverenigbaar en moet worden teruggevorderd, tenzij hij voldoet aan de voorwaarden van artikel 3 van Verordening (EU) nr. 1407/2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun.

Artikel 6

1. Malta vordert de onverenigbare steun die in het kader van de in artikel 5 bedoelde maatregelen is verleend, terug van alle begunstigden.

2. De terug te vorderen bedragen omvatten rente vanaf de datum waarop ze de begunstigden ter beschikking zijn gesteld tot de datum van de daadwerkelijke terugbetaling ervan.

3. De rente wordt op samengestelde grondslag berekend overeenkomstig hoofdstuk V van Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie ([151]) en Verordening (EG) nr. 271/2008 van de Commissie ([152]) tot wijziging van Verordening (EG) nr. 794/2004.

Artikel 7

1. De terugvordering van onverenigbare steun die in het kader van de in artikel 5 bedoelde maatregelen is verleend, geschiedt onverwijld en daadwerkelijk.

2. Malta zorgt ervoor dat dit besluit binnen vier maanden na de datum van kennisgeving ervan ten uitvoer wordt gelegd.

Artikel 8

Malta deelt de Commissie binnen twee maanden na de kennisgeving van dit besluit mee welke maatregelen het heeft genomen om hieraan te voldoen en verstrekt de volgende informatie:

a) het totale bedrag aan onverenigbare steun dat de geïdentificeerde begunstigden hebben ontvangen;

b) het totale van elke begunstigde terug te vorderen bedrag (hoofdsom en terugvorderingsrente);

c) een gedetailleerde beschrijving van de reeds genomen en geplande maatregelen om gevolg te geven aan dit besluit;

d) documenten waaruit blijkt dat de begunstigden zijn gelast de onverenigbare steun terug te betalen.

([151]) Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie van 21 april 2004 tot uitvoering van Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB L 140 van 30.4.2004, blz. 1).

([152]) Verordening (EG) nr. 271/2008 van de Commissie van 30 januari 2008 tot wijziging van Verordening (EG) nr. 794/2004 tot uitvoering van Verordening (EG) nr. 659/1999 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag (PB L 82 van 25.3.2008, blz. 1).

Artikel 9

Dit besluit is gericht tot de Republiek Malta.

Gedaan te Brussel, 19 december 2017.

Voor de Commissie
Margrethe VESTAGER
Lid van de Commissie

BIJLAGE

VERBINTENISSEN VAN MALTA

1. Malta verbindt zich ertoe de volgende vaartuigen uitdrukkelijk uit te sluiten van de tonnagebelasting:

   a) vissers- en visfabrieksschepen;

   b) privéjachten en schepen die voornamelijk voor sport of recreatie worden gebruikt;

   c) vaste offshore-installaties en drijvende opslageenheden;

   d) niet-zeewaardige sleepboten en baggerschepen;

   e) schepen waarvan het hoofddoel is goederen te leveren of diensten te verrichten die normaal aan land worden verricht;

   (f) stationaire schepen die worden gebruikt voor hotel- en/of cateringactiviteiten (drijvende hotels of restaurants);

   g) schepen die voornamelijk worden gebruikt voor gokdoeleinden/als casino's (drijvende of varende casino's);

2. Malta verbindt zich ertoe om, conform de bepalingen van de richtsnoeren zeevervoer, een beperking van de tonnagebelasting tot schepen die internationaal vervoer van goederen of passagiers over zee verrichten en de volgende vaartuigen (voorheen goedgekeurd na indiening door andere lidstaten) uitdrukkelijk in de wetgeving op te nemen:

   a) kabelleggers;

   b) pijpenleggers;

   c) kraanschepen, en

   d) onderzoeksschepen.

3. Malta verbindt zich ertoe punt 3.2 van de belastingverordeningen te schrappen, ervoor te zorgen dat financiële instellingen niet langer in aanmerking komen voor tonnagebelasting en de voordelen van tonnagebelasting te beperken tot organisaties die risico's en verantwoordelijkheden op zich hebben genomen voor de exploitatie van een tonnagebelastingschip (d.w.z. technisch beheer en bemanning) of het verrichten van scheepvaartactiviteiten.

4. Malta verbindt zich ertoe de toepassing van tonnagebelasting uitdrukkelijk te beperken tot het in rompbevrachting geven van vaartuigen en soortgelijke transacties tussen derden ([1]). Het in rompbevrachting geven van vaartuigen aan derden en soortgelijke transacties kunnen slechts in aanmerking komen als nevenactiviteit van echte scheepvaartmaatschappijen in het kader van tijdelijke overcapaciteit mits aan de volgende voorwaarden is voldaan:

   a) alleen om een situatie van tijdelijke overcapaciteit aan te pakken;

   b) gedurende een periode van maximaal drie jaar;

   c) de in rompbevrachting gegeven capaciteit bedraagt niet meer dan 50 % van de vloot van de scheepvaartmaatschappij, berekend op groepsbasis;

   d) overcapaciteit die specifiek is tot stand gebracht met het oog op het uitcharteren van vaartuigen, komt niet in aanmerking.

5. Malta verbindt zich ertoe om van bestaande en nieuwe toetreders tot de tonnagebelastingregeling te eisen dat ten minste 25 % van hun tonnagebelastingvloot onder EER-vlag vaart, onverminderd de in punt 3.1 (paragraaf 8) van de richtsnoeren zeevervoer beschreven verplichting om dat percentage te handhaven of te verhogen.

6. Malta verbindt zich ertoe het in aanmerking komen voor tonnagebelasting voor baggerschepen uitdrukkelijk te beperken tot baggerschepen die worden ingezet voor "zeevervoer" – dat wil zeggen het vervoer van opgebaggerd materiaal op volle zee – gedurende meer dan 50 % van hun jaarlijkse bedrijfstijd en uitsluitend voor dergelijke vervoersactiviteiten. Alleen baggerschepen die in een lidstaat of de EER zijn geregistreerd, komen in aanmerking.

([1]) Hieronder valt ook het op rompbevrachtingsbasis verhuren van schepen (vooral jachten) aan natuurlijke personen.

7. Malta verbindt zich ertoe de inaanmerkingneming van sleepactiviteiten voor tonnagebelasting uitdrukkelijk te beperken tot schepen die voor meer dan 50 % van hun jaarlijkse exploitatie worden ingezet voor zeevervoer. De wachttijd kan proportioneel worden gelijkgesteld met dat deel van de totale daadwerkelijk door een sleepboot verrichte activiteit dat zeevervoer vormt. Sleepactiviteiten die onder meer in havens worden uitgevoerd of die bestaan uit het assisteren van een vaartuig met eigen voortstuwing om een haven te bereiken, vormen geen zeevervoer en alleen vaartuigen die in een lidstaat of de EER zijn geregistreerd, komen in aanmerking.

8. Malta verbindt zich ertoe de inaanmerkingneming van neveninkomsten te reguleren zoals uiteengezet in de overwegingen 88 tot en met 91 van het definitieve besluit van de Commissie in de onderhavige zaak, door middel van een gedetailleerde verordening waarvan het ontwerp aan de Commissie is voorgelegd, en dat scheepsspecifieke en niet-scheepsspecifieke nevenactiviteiten niet meer dan 50 % van de totale bruto-inkomsten (zowel scheepsspecifieke als andere) van een begunstigde onderneming zullen bedragen. Malta verbindt zich er tevens toe om inkomsten uit de activiteiten die in overweging 87 van het definitieve besluit van de Commissie in de onderhavige zaak zijn beschreven, volledig van tonnagebelasting uit te sluiten.

9. Malta verbindt zich ertoe ervoor te zorgen dat de vrijstelling van meerwaardebelasting op de verkoop van schepen alleen geldt voor schepen die in het kader van de tonnagebelastingregeling worden geëxploiteerd door ondernemingen die zich bezighouden met echte scheepvaartactiviteiten, alsmede het vereiste in te voeren dat alleen schepen die worden verworven en verkocht terwijl ze onder de tonnagebelastingregeling vallen, voor een dergelijke vrijstelling in aanmerking komen.

10. Malta verbindt zich ertoe dat scheepvaartmaatschappijen (uitgezonderd scheepsmanagementbedrijven) niet in aanmerking zullen komen voor tonnagebelasting (behalve scheepsmanagementbedrijven ([2])) tenzij:

    a) ten minste 60 % van de tonnage van hun vloot ([3]) vaart onder de vlag van een lidstaat van de Unie of van een staat die partij is bij de EER-overeenkomst of tot de regeling toetreedt, of

    b) zij het aandeel van de tonnage van hun vloot dat onder de vlag van een lidstaat van de Unie of van een staat die partij is bij de EER-overeenkomst voer op het moment dat zij tot de regeling toetraden, handhaven of vergroten.

    In ieder geval moet tegen het derde exploitatiejaar ten minste 60 % van de tonnagebelastingvloot van de organisatie onder EER-vlag varen.

    In verband met de eerste opname van een scheepvaartorganisatie in het Maltese tonnagebelastingstelsel kan de genoemde toepasselijke drempel echter tot vijfentwintig procent (25 %) worden verlaagd. Malta zal voor zowel bestaande als nieuwe begunstigden blijven controleren of het aandeel van hun onder EER-vlag varende vloot gemiddeld niet is gedaald over een periode van drie jaar.

11. Malta verbindt zich ertoe dat inkomsten uit vaartuigen die niet onder EER-vlag varen slechts in aanmerking zullen komen als de bovengenoemde criteria inzake vlagkeuze (zie verbintenis 10) zijn vervuld en deze alleen van toepassing zijn op vloten die commercieel en strategisch volledig vanuit de EER worden beheerd. Schepen die niet commercieel en strategisch vanuit de EER worden beheerd, zullen alleen onder de tonnagebelastingregeling worden aanvaard indien zij onder EER-vlag varen (met uitzondering van vaartuigen die in rompbevrachting zijn gegeven onder voorwaarden die in overeenstemming zijn met de in verbintenis 4 vermelde beperkingen).

12. Malta verbindt zich ertoe een formele bepaling in te voeren betreffende de controle op het steunplafond dat in deel 11 van de richtsnoeren zeevervoer is vastgesteld.

13. Malta verbindt zich ertoe dat de wetgeving zal worden gewijzigd om een duidelijk onderscheid te maken tussen:

    a) heffingen die vaartuigen bij registratie moeten betalen en jaarlijkse belastingen op niet in aanmerking komende schepen die onder Maltese vlag varen, en

    b) tonnagebelasting, die alleen voor in aanmerking komende schepen verschuldigd is.

14. Malta verbindt zich ertoe interne richtsnoeren te publiceren waaruit duidelijk zal blijken dat een aantal activiteiten die mogelijk concurreren met ondernemingen aan land niet in aanmerking komen, met name:

    a) scheepsbouw;

    b) de verkoop aan boord van goederen of diensten die gewoonlijk niet aan passagiers worden aangeboden, zoals auto's, huishoudelijke apparaten of vee, en

    c) de exploitatie van een haven, vakanties aan boord van een schip waarbij het schip aangemeerd blijft en er geen zeevervoerselement is.

([2]) De huidige belastingverordeningen bevatten al precieze regels voor nieuwkomers (in overeenstemming met de regels die in de scheepsmanagementrichtsnoeren zijn vastgelegd).

([3]) Inclusief de gecharterde vloot (met bemanning of op basis van rompbevrachting), maar exclusief in rompbevrachting gegeven vaartuigen.

15. Malta verbindt zich ertoe de begunstigden van tonnagebelasting te verplichten om jaarlijks een nalevingsverklaring in te dienen voor alle controleerbare parameters, zoals het type vaartuig, de activiteiten die ermee zijn verricht, de nettotonnage, het aantal dagen dat het vaartuig in gebruik was, de vlag waaronder het vaartuig vaart, de typen exploitatie en de naleving van het steunplafond.

16. Malta verbindt zich ertoe om de huidige sectorspecifieke vrijstelling van belasting op meerwaarden op aandelen in scheepvaartmaatschappijen voor Maltese ingezetenen af te schaffen, zoals uiteengezet in artikel 84Z, lid 1, onder C, van de Merchant Shipping Act.

17. Malta verbindt zich ertoe om de in artikel 5 van de Merchant Shipping Taxation Regulations opgenomen vrijstelling van heffingen en kosten die krachtens de Duty on Documents and Transfers Act verschuldigd zijn, te schrappen.

18. Malta verbindt zich ertoe om de wetgeving te wijzigen teneinde te verduidelijken dat een schip van minder dan 1 000 nettoton alleen voor tonnagebelasting in aanmerking kan komen als het scheepvaartactiviteiten verricht en als het, mocht zijn tonnage meer 1 000 nettoton bedragen, in aanmerking zou komen voor een dergelijke behandeling op grond van artikel 85, lid 1, van de Merchant Shipping Act, en om de bevoegdheid uit te oefenen in die gevallen waarin de aanvragers aan de criteria voldoen. Malta zal artikel 85A, lid 1, van de Merchant Shipping Act als volgt herformuleren: "De minister zal met instemming van de minister die bevoegd is voor financiën en onder de voorwaarden die in overeenstemming met deze verordeningen passend worden geacht, een schip van gelijk welke nettotonnage dat voor scheepvaartactiviteiten wordt ingezet een tonnagebelastingschip verklaren".

19. Malta verbindt zich ertoe richtsnoeren uit te vaardigen waarin wordt verduidelijkt dat de in de Eerste bijlage bij de Merchant Shipping Act opgenomen ministeriële discretionaire bevoegdheid om een schip of een klasse van schepen vrij te stellen van de betaling van heffingen alleen zal worden uitgeoefend in het geval van filantropische en humanitaire operaties waarbij geen goederen of diensten op een markt worden aangeboden.

20. Malta verbindt zich ertoe een gescheiden boekhouding te voeren wanneer een onderneming niet uitsluitend scheepvaartactiviteiten verricht.

21. Malta verbindt zich ertoe het voordeel van tonnagebelasting te beperken tot organisaties die risico's en verantwoordelijkheden op zich hebben genomen in verband met de exploitatie van een tonnagebelastingregeling of met de verrichting van scheepvaartactiviteiten, en zal in de wetgeving een specifieke definitie opnemen die in overeenstemming is met de definitie in de richtsnoeren zeevervoer.

22. Malta verbindt zich ertoe om uit artikel 85 van de Merchant Shipping Act de zinsnede "of zoals anderszins kan worden voorgeschreven" te schrappen.

23. Malta verbindt zich ertoe dat de nieuwe regels die de maatregelen van dit besluit verenigbaar zullen maken met de interne markt, binnen drie maanden na de datum van dit besluit in werking zullen treden.

24. Malta verbindt zich ertoe de tonnagebelastingregeling en de andere maatregelen waarop dit besluit betrekking heeft, verder te beheren op een wijze die niet leidt tot betaling van onverenigbare steun die vervolgens van de begunstigden zou moeten worden teruggevorderd.

25. Malta verbindt zich ertoe de tonnagebelastingregeling opnieuw aan te melden binnen tien jaar na de datum van het definitieve besluit van de Commissie in de onderhavige zaak.