



Voorkoming van dubbele belasting. Voorkoming onder de toepassing van de belastingverdragen

18 juli 2008

Nr. CPP2007/664M

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling. Aspectgebied Internationaal Belastingrecht

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten:

Dit besluit is een samenvoeging en actualisering van de besluiten over de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen en de BRK. In dit besluit zijn ten opzichte van de in te trekken besluiten verschillende beleidswijzigingen aangebracht (zie met name onder 3.2.3) en nieuwe beleidsbeslissingen opgenomen (zie met name onder 3.2.4 en 3.3). In een enkel geval is een verduidelijking opgenomen die ook betrekking heeft op de werking van de voorkoming onder het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (onder 2.5, eerste alinea).

Inhoudsopgave

1. Inleiding
2. Vrijstelling
 - 2.1 Vrijstellingsmethode; verdragen met verwijzing naar nationale wetgeving
 - 2.2 Vrijstellingsmethode; verdragen met autonome regeling (m.u.v. Zwitserland en BRK)
 - 2.3 Belastingregeling voor het Koninkrijk
 - 2.4 Zwitserland
 - 2.5 Overige opmerkingen met betrekking tot de vrijstellingsbreuk
 - 2.6 Goedkeuring toepassing vrijstelling: bemanningsleden in dienst bij een Britse werkgever
 - 2.7 Objectieve vrijstelling: studietoelagen van in Nederland wonende Antilliaanse en Arubaanse studenten
3. Verrekening
 - 3.1 Verrekeningsmethode
 - 3.2 Tegemoetkomingen
 - 3.2.1 Voortwenteling niet verrekenende (bron)belasting
 - 3.2.2 Verzoek om kostenaftrek
 - 3.2.3 Gezamenlijke methode
 - 3.2.4 Verrekeningsruimte: meegekochte- en verkochte rente
 - 3.3 Timingverschillen bij de voorkoming van dubbele belasting
 - 3.4 Directeuren- en commissarissenbeloningen; goedkeuring toepassing vrijstellingsmethode
 - 3.5 Werkzaamheden buitengaats in de verdragen met het Verenigd Koninkrijk en Noorwegen; goedkeuring toepassing vrijstellingsmethode
4. Intrekking besluiten
5. Inwerkingtreding

1. Inleiding

Nederland belast inwoners over hun wereldinkomen. Voor de in het wereldinkomen begrepen buitenlandse inkomensbestanddelen waarvan het heffingsrecht op basis van een belastingverdrag of een eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting primair aan een ander land is toegewezen, verleent Nederland een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. Over de (technische) wijze van bepaling van de vermindering zijn in de loop der tijd verschillende beleidsbeslissingen verschenen. In dit besluit is het beleid zoveel mogelijk samengevoegd en geactualiseerd opgenomen om de toegankelijkheid ervan te vergroten. Hierbij is de wenselijkheid van bepaald beleid opnieuw bezien en waar nodig is het beleid aangepast. In dit kader is ook ingegaan op de werking van de voorkomingsbepalingen uit de belastingverdragen in relatie tot de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Met de Wet IB 2001 is de systematiek en de terminologie van de Nederlandse belastingwetgeving ingrijpend gewijzigd. Het systeem van inkomensboxen, waarbij elk van de drie boxen zijn eigen grondslag en tarief kent, was aanleiding om het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (hierna: BVDB 1989) te vervangen door het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: BVDB 2001). In een enkel geval is in dit besluit ook een goedkeuring opgenomen over de werking van de voorkoming onder het BVDB 2001.



Hoewel in dit besluit de nadruk ligt op de inkomstenbelasting, is ook aangegeven wat de gevolgen zijn voor de vennootschapsbelasting (zie ook de syllabus Vrijstelling, Verrekening, Verliescompensatie Internationaal Belastingrecht waarnaar wordt verwezen in het besluit van 13 april 2004, nr. IFZ2004/236M, BNB 2004/281). Niet opgenomen is het besluit van 21 januari 2004, nr. IFZ2003/558M, BNB 2004/134, waarin vragen zijn beantwoord over de verrekening van buitenlandse bronbelasting door Nederlandse vaste inrichtingen naar aanleiding van het arrest Saint Gobain, HvJ EG van 21 september 1999, zaak C-307/97, BNB 2000/75. Ook het besluit van 16 april 2002, nr. IFZ2002/357, V-N 2002/25.8 over de samenloop van artikel 20a Wet VPB 1969 en de stallingsregeling ex artikel 35 BVDB 2001 blijft als afzonderlijk besluit gehandhaafd. Hetzelfde geldt voor het besluit over de toekenning van een Britse 'tax credit' (besluit van 22 december 2006, nr. IFZ2006/1016, BNB 2007/52). De 'tax sparing credit' bepalingen worden in dit besluit, behoudens de relatie met de gezamenlijke methode, niet behandeld. Onder de huidige regelgeving worden zogenoemde China lease-constructies (het uit elkaar trekken in verschillende vennootschappen van de buitenlandse opbrengsten en de daarmee samenhangende kosten (rente), waarvan sprake was in de casus van HR 26 januari 2000, nr. 33 943, BNB 2000/160) bestreden, indien de zakelijkheid van de transacties in het geding zijn. Het opnemen in het BVDB 2001 van een bepaling tegen dergelijke constructies wordt overwogen.

Waar in dit besluit wordt gesproken over de belastingverdragen wordt daaronder mede verstaan het Besluit voorkoming dubbele belasting Nederland en Taiwan.

2. Vrijstelling

2.1. Vrijstellingsmethode; verdragen met verwijzing naar nationale wetgeving

De door Nederland afgesloten belastingverdragen bevatten steeds een afzonderlijke bepaling waarin de wijze van voorkoming van dubbele belasting voor inwoners is geregeld. De technische vormgeving hiervan kan overigens per verdrag verschillen. Bij een groot aantal (recentere) belastingverdragen wordt voor de bepaling van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting volgens de vrijstellingsmethode integraal verwezen naar de bepalingen in de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting. Bij deze verdragen vindt de berekening van de tegemoetkoming volgens de vrijstellingsmethode dan ook (van rechtswege) plaats overeenkomstig de bepalingen van het BVDB 2001. Dat wil onder andere zeggen dat de vrijstelling in de inkomstenbelasting per box wordt berekend. De aansluiting bij het BVDB 2001 ziet op de wijze van berekening van – de omvang van – de voorkoming, zoals de toepassing van de voorkomingsbreuk en de doorschuif- en inhaalregeling. De verdeling van de heffingsrechten tussen landen, dat wil zeggen de vraag voor welke inkomsten voorkoming wordt verleend, en de vraag of de vermindering wordt verleend volgens de vrijstellings- of verrekeningsmethode wordt beheerst door het verdrag.

2.2. Vrijstellingsmethode; verdragen met autonome regeling (m.u.v. Zwitserland en BRK)

Andere (oudere) verdragen¹ kennen een autonome regeling voor de door Nederland te verlenen belastingvermindering voor vrijgestelde buitenlandse inkomsten. De zogenoemde voorkomingsbreuk wordt hierbij zelfstandig omschreven. Daarbij wordt voor de noemer een formulering gebruikt als 'het bedrag van het gehele inkomen ... dat de grondslag vormt waarnaar de belasting wordt geheven'. In een protocol wordt vervolgens meestal aangegeven dat hieronder wordt verstaan het onzuiver inkomen in de zin van de Nederlandse wet op de inkomstenbelasting of de winst in de zin van de Nederlandse wet op de vennootschapsbelasting. Wel kennen deze verdragen een voorbehoud voor de toepassing van de bepalingen betreffende de verliescompensatie in de nationale Nederlandse wetgeving of de eenzijdige voorschriften tot het vermijden van dubbele belasting. Deze verwijzing ziet op de doorschuif- en inhaalregeling uit het Besluit voorkoming dubbele belasting (HR 27 november 1985, nr. 22 717, BNB 1986/47). De vermindering van de noemer met compensabele verliezen uit andere jaren volgt echter niet uit de tekst van deze verdragen.

Wet IB 2001

Gemeenschappelijk aan de verdragen met autonome regeling is dat de diverse voorkomingsbepalingen uitgaan van één inkomensbegrip en dus niet aansluiten bij de opzet en terminologie van de drie inkomensboxen in de Wet IB 2001. Voor de genoemde verdragen moet een vertaalslag plaatsvinden om voor belastingplichtigen in de inkomstenbelasting de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting te bepalen.

¹ Per 1 januari 2008 gaat het om de verdragen met Australië, Duitsland, Filippijnen, Frankrijk, Ierland, Israël, Japan, Korea, Luxemburg, Malawi, Malta, Marokko, Oostenrijk, Singapore, Spanje, Suriname, Slowakije, Tsjechië, Zambia, Zuid Afrika (1971). Ook de Belastingregeling voor het Koninkrijk (Aruba en de Nederlandse Antillen) en het verdrag met Zwitserland kennen een autonome regeling.



Een redelijke toepassing die recht doet aan doel en strekking van de verdragen brengt in dit licht naar mijn mening mee dat bij de verdragen met een autonome voorkomingsregeling voor de bepaling van de tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting aansluiting wordt gezocht bij de voorkomingstechniek uit het BVDB 2001. Dit houdt in dat ook voor die verdragen de voorkoming volgens de vrijstellingsmethode per inkomensbox afzonderlijk plaatsvindt, waarbij elke box zijn eigen grondslag en tarief kent. In HR 1 december 2006, nr. 42 211, V-N 2006/65.11 is de voorkoming per box bevestigd. Op deze wijze wordt een juiste aansluiting bereikt tussen – de hoogte van – de belastingheffing over de buitenlandse inkomsten en de bepaling van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. Anders gezegd: voor de (buitenlandse) inkomsten van box 3 die tegen een tarief van 30% zijn belast, wordt tegen dit tarief van 30% voorkoming van dubbele belasting verleend (en niet tegen een gemiddeld tarief van de drie boxen samen). Tot meer is Nederland op grond van de verdragsbepalingen niet verplicht. Het uitgangspunt voorkomt dat Nederland in bepaalde situaties een vermindering van belasting moet verlenen, die groter (of kleiner) is dan het bedrag van de Nederlandse belasting, welke zonder de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van het buitenlandse bestanddeel verschuldigd zou zijn.

Bedacht moet verder worden dat de autonome regeling uit de oudere verdragen in grote lijnen overeenkomt met de systematiek die destijds in het Besluit voorkoming dubbele belasting (1965 en 1989) werd gehanteerd. Waar in de belastingverdragen in voor de belastingplichtige ongunstige zin werd afgeweken van het BVDB 1989, is dit in het verleden in een aantal gevallen gelijk getrokken door goedkeurend beleid (zie hierna). Verder is in het BVDB 2001 een regeling voor de voorkoming van dubbele belasting getroffen die direct aansluit bij de Wet IB 2001.

Het begrip 'onzuiver inkomen' komt in de Wet IB 2001 als zodanig niet meer voor. Opdat wereldwijd zoveel mogelijk kan worden uitgegaan van hetzelfde noemerinkomen bij de vrijstelling van buitenlandse inkomensbestanddelen, keur ik voor zover nodig goed dat het noemerinkomen, zoals dat is bepaald in het BVDB 2001, wordt gehanteerd. Het te hanteren noemerinkomen in box 1 is omschreven in artikel 10, vijfde lid, BVDB 2001. Door de aansluiting met het BVDB 2001 worden automatisch de negatieve bedragen aan noemerinkomen uit andere jaren (verliesverrekening) in aanmerking genomen bij de voorkoming in box 1. De toepassing van de vrijstellingsmethode bij box 3 inkomen is neergelegd in artikel 24, tweede lid, BVDB 2001. De aansluiting bij het BVDB 2001 heeft ook tot gevolg dat de aanpassingen van het noemerinkomen met ingang van 1 januari 2005 bij het Besluit van 8 april 2005 tot wijziging van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001² en met ingang van 1 januari 2008 bij het Besluit van 20 december 2007 tot wijziging van enige fiscale Uitvoeringsbesluiten, Stb. 2007, 573, doorwerken naar de verdragen die een autonome regeling voor de vrijstellingsmethode kennen. De bepaling van de buitenlandse inkomsten in box 3 waarvoor vrijstelling wordt gegeven (de teller) vindt uiteraard eveneens plaats met inachtneming van het in artikel 24, tweede lid, BVDB 2001 genoemde forfaitaire rendement.

Wet VPB 1969

Onder het begrip 'winst' wordt in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet VPB 1969) verstaan de belastbare winst ex artikel 7, derde lid, Wet VPB 1969 vóór vermindering met de aftrekbare giften. Het verticaal verrekenbare verlies maakt ook geen deel uit van de noemer. Ik keur echter voor zover nodig goed dat voor de bepaling van de noemerwinst wordt aangesloten bij de noemerwinst van artikel 33, vierde lid, BVDB 2001. Met ingang van 1 januari 2005 geldt in artikel 33, vierde lid, BVDB 2001 als noemerwinst het belastbare bedrag, bedoeld in artikel 7, eerste lid, Wet VPB 1969. De aanpassing van de noemerwinst is met ingang van 1 januari 2005 dus ook van toepassing op de verdragen met een autonome voorkomingsregeling.

Vanwege de afwijkende voorkomingsbepalingen in de Belastingregeling voor het Koninkrijk en het verdrag met Zwitserland, zal hierop in het navolgende nog afzonderlijk worden ingegaan.

2.3. Belastingregeling voor het Koninkrijk

In de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK) wordt in artikel 24, eerste lid, de noemer van de voorkomingsbreek omschreven als het totale belastbare inkomen. In het tweede lid wordt bepaald dat bij de te verlenen vermindering rekening wordt gehouden met de verrekening van negatieve en positieve bestanddelen. Deze laatste verwijzing heeft betrekking op de doorschuif- en inhaalregeling uit het Besluit voorkoming dubbele belasting (Hof Amsterdam 13 januari 1988, nr. 3271/86, BNB 1989/154).

² Besluit van 8 april 2005 tot wijziging van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 in verband met het arrest De Groot van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (C-385/00) en in verband met enkele overige technische aanpassingen, Stb. 2005, 197.



Wet IB 2001

Doortrekking van het begrip 'totale belastbare inkomen' van artikel 24 BRK naar de Wet IB 2001 betekent dat, in afwijking van artikel 10, vijfde lid, BVDB 2001, bij de voorkoming van buitenlands inkomen in box 1 onder de BRK als noemer moet worden gehanteerd het belastbare inkomen uit werk en woning. Bij de toepassing van de vrijstellingsmethode in box 3 kon onder de BRK tot dusverre in de noemer worden uitgegaan van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen. De bepaling van de buitenlandse inkomsten waarvoor vrijstelling wordt gegeven (de teller) vindt dan uiteraard eveneens plaats met inachtneming van het forfaitaire rendement.

De wijziging van het noemerinkomen in artikel 10, vijfde lid, BVDB 2001 bij het Besluit van 8 april 2005, Stb. 2005, 197, brengt met zich mee dat de afwijking tussen BRK en BVDB 2001 met ingang van 1 januari 2005 nog maar zeer beperkt is. Het nieuwe zesde en zevende lid van artikel 10 BVDB 2001 gelden niet voor het noemerinkomen onder de BRK.

Wet VPB 1969

Voor de vennootschapsbelasting betekent het begrip 'totale belastbare inkomen' dat de noemer bestaat uit het belastbare bedrag in de zin van artikel 7, eerste lid, Wet VPB 1969. Met ingang van 1 januari 2005 is er dus geen onderscheid tussen de noemerwinst van de BRK en de noemerwinst van artikel 33, vierde lid, BVDB 2001.

2.4. Zwitserland

Het verdrag met Zwitserland bevat een zelfstandige voorkomingsbepaling die substantieel afwijkt van die van andere verdragen. In het slotprotocol Ad artikelen 2 tot 8 is voor het onder die artikelen vallende inkomen een verrekeningsmethode opgenomen. In de resolutie van 10 mei 1955, nr. 8, BNB 1955/195, is goedgekeurd dat voor de uitvoering van dit verdrag het voorschrift van het derde lid, letter a, van het slotprotocol Ad Artikelen 2 tot 8 buiten toepassing kan blijven, zodat de vermindering wordt berekend op de wijze bedoeld in letter b van dat lid (vrijstellingsmethode). In het besluit van 14 december 2000, nr. IFZ2000/1326M, V-N 2001/15.1, is de resolutie van 10 mei 1955 aangepast in verband met het toepassen van de verrekeningsmethode voor winst als bedoeld in artikel 32, vijfde lid, BVDB 2001 (zogenoemde passieve winst uit buitenlandse onderneming) met ingang van 1 januari 1999.

Aldus wordt voor de meeste onder het slotprotocol Ad Artikelen 2 tot 8 vallende inkomsten, per saldo, een evenredige vrijstelling gegeven. Het derde lid van het slotprotocol Ad Artikelen 2 tot 8 definieert de noemer als: 'het gehele inkomen'. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 8 november 2002, nr. 37 076, BNB 2003/48, beslist dat onder het begrip 'gehele inkomen' moet worden verstaan het belastbare inkomen. Dat betekent dat kan worden uitgegaan van dezelfde noemer als de noemer die wordt gehanteerd in relatie tot het BRK (zie echter ook hierna).

Door het ontbreken in het slotprotocol Ad Artikelen 2 tot 8 van het voorbehoud voor de toepassing van de bepalingen betreffende de verliescompensatie in de nationale Nederlandse wetgeving of de eenzijdige voorschriften tot het vermijden van dubbele belasting, is de doorschuif- en inhaalregeling niet van toepassing onder het verdrag met Zwitserland. Bij het besluit van 21 juni 1996, nr. IFZ96/619M, BNB 1996/292, is de toepassing van de doorschuif- en inhaalregeling onder het verdrag met Zwitserland onder bepaalde voorwaarden goedgekeurd. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 23 september 2005, nr. 40 490, V-N 2005/47.12 beslist dat deze goedkeuring beperkt moet worden opgevat. De goedkeuring omvat volgens de Hoge Raad niet tevens de toepassing van artikel 10, tweede lid, BVDB 1989 waar een regeling is opgenomen tegen de handel in vennootschappen met gestalde buitenlandse winsten.

De bedoeling van de hierboven verleende goedkeuringen was om belastingplichtigen die op grond van het belastingverdrag met Zwitserland recht hebben op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting zoveel mogelijk in een vergelijkbare positie te brengen met belastingplichtigen die recht hebben op verminderingen op grond van de overige belastingverdragen en het BVDB. Met in het vooruitzicht de totstandkoming van een nieuw verdrag met Zwitserland heb ik besloten de goedkeuringen uit de resolutie van 10 mei 1955, nr. 8 in combinatie met het besluit van 14 december 2000, nr. IFZ2000/1326M en het besluit van 21 juni 1996, nr. IFZ96/619M te handhaven. Onder de toepassing van het belastingverdrag met Zwitserland kunnen de doorschuifregeling en de inhaalregeling overeenkomstig de bepalingen van het BVDB 2001 worden toegepast. Verder kan het voorschrift van het derde lid, letter a, van het slotprotocol Ad Artikelen 2 tot 8 buiten toepassing blijven, zodat de vermindering wordt berekend op de wijze bedoeld in letter b van dat lid (vrijstellingsmethode). De goedkeuring tot het toepassen van de vrijstellingsmethode geldt niet voor winst uit buitenlandse onderneming behaald met een onderneming waarvan de werkzaamheden grotendeels



bestaan uit het beleggen of uit niet-actieve financieringswerkzaamheden als bedoeld in artikel 13, negende tot en met twaalfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De hoogte van het te verrekenen bedrag wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 39 BVDB 2001. Op verzoek van belastingplichtige kan het bedrag zoals bedoeld in het derde lid, letter a, van het slotprotocol Ad artikelen 2 tot 8 overeenkomstig artikel 39, tweede lid, letter a, BVDB 2001 forfaitair worden vastgesteld. Momenteel bedraagt die forfaitaire vaststelling 50% van het in artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 genoemde hoogste percentage maal het positieve gezamenlijke bedrag aan passieve winst uit buitenlandse onderneming; hierbij dient dan tevens rekening te worden gehouden met de overbrenging van een negatief bedrag aan passieve winst uit buitenlandse onderneming uit voorgaande jaren.

2.5. Overige opmerkingen met betrekking tot de vrijstellingsbreuk

De dagenbreuk bij belastbaar loon (box 1)

Het belastbare loon waarvoor een werknemer in verband met in het buitenland verrichte werkzaamheden in aanmerking komt voor vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting moet onder omstandigheden worden bepaald door een dagenbreuk toe te passen op het van de werkgever ontvangen loon. In HR 23 september 2005, nr. 40 179, V-N 2005/46.8, is de berekening van het belastbare loon volgens de dagenbreuk bepaald op (de teller): het aantal dagen waarop daadwerkelijk in de werkstaat is gewerkt, inclusief ziektedagen waarop belastingplichtige, als hij niet ziek zou zijn geweest, in de werkstaat zou hebben gewerkt; en gedeeld door (de noemer): het aantal kalenderdagen van het desbetreffende jaar, verminderd met de weekeinddagen, de ter zake van arbeid in dat jaar overeengekomen vakantiedagen, en de feestdagen en dergelijke waarop niet behoefde te worden gewerkt. Onduidelijkheid kan er bestaan wat onder 'in een jaar overeengekomen vakantiedagen' moet worden verstaan: het aantal vakantiedagen waarop een werknemer in een kalenderjaar recht heeft of het aantal vakantiedagen dat daadwerkelijk door een werknemer in een kalenderjaar is opgenomen. Er wordt voor de laatste uitleg gekozen, omdat de daadwerkelijk in een kalenderjaar opgenomen vakantiedagen exacter aansluit bij het vaststellen van het aantal dagen waarop daadwerkelijk in de werkstaat is gewerkt. Deze uitleg wordt ook gevolgd voor de toepassing van het BVDB 2001 en de buitenlandse belastingplicht van hoofdstuk 7 van de Wet IB 2001. Vergelijk Hof Den Bosch 12 april 2006, nr. 04/01094, NTFR 2006/812.

Bij winst uit buitenlandse onderneming (box 1)

In artikel 9, eerste lid, onderdeel a, BVDB 2001 is een aanpassing opgenomen die ziet op de behandeling van de ondernemersaftrek bij de bepaling van de buitenlandse winst. Deze aanpassing is volgens het eerder aangehaalde Besluit van 8 april 2005, Stb. 2005, 197, van toepassing met ingang van 1 januari 2006. De wijziging bewerkstelligt dat volgens het BVDB 2001 vrijstelling wordt verleend over de belastbare winst uit buitenlandse onderneming (buitenlandse winst verminderd met de ondernemersaftrek). In de artikelsgewijze toelichting van het Besluit van 8 april 2005, Stb. 2005, 197, is de toerekening van de ondernemersaftrek aan de buitenlandse winst toegelicht. Onder de toepassing van de belastingverdragen vindt de bepaling van de vrij te stellen buitenlandse winst plaats volgens Nederlands intern fiscaal recht. Het verdrag geeft hiervoor geen regel. Het verdrag bevat slechts toewijzingsregels voor de inkomsten, maar bepaalt niet het bedrag van de inkomsten. Op grond van het Nederlands intern fiscaal recht komt bij het bepalen van de belastbare winst de ondernemersaftrek op de winst in mindering (artikel 3.2 Wet IB 2001). Uit de belastingverdragen volgt bovendien dat Nederland alleen aftrek ter voorkoming van dubbele belasting hoeft te verlenen voor buitenlandse inkomsten voorzover deze in de Nederlandse belastinggrondslag zijn begrepen (zogenoemde netto-methode). Dit betekent dat ook voor de toepassing van de belastingverdragen de ondernemersaftrek (gedeeltelijk) aan de buitenlandse winst moet worden toegerekend. Om geen verschil met de toerekening onder het BVDB 2001 te krijgen, hoeft de toerekening onder de belastingverdragen pas met ingang van 1 januari 2006 plaats te vinden. Voor de wijze van toerekening wordt aangesloten bij de toerekening zoals toegelicht in het kader van het BVDB 2001.

Bij forfaitair rendement uit een in het buitenland gelegen onroerende zaak (box 3)

In HR 1 december 2006, nr. 42 211, V-N 2006/65.11 is bevestigd dat de vrijstelling van het buitenlandse voordeel uit sparen en beleggen onder de toepassing van het verdrag met Frankrijk wordt bepaald door het op forfaitaire wijze bepaalde inkomen uit de onroerende zaak in Frankrijk te verminderen met de eveneens op forfaitaire wijze bepaalde rente op schulden die op die onroerende zaken betrekking heeft. Deze saldering geldt naar mijn mening ook met betrekking tot de overige belastingverdragen. De HR overweegt immers dat voor de vraag of bij de bepaling van de teller van de voorkomingsbreuk rekening moet worden gehouden met een geldlening aangegaan ter financiering van een in Frankrijk gelegen tweede woning, beslissend is of volgens de Nederlandse wetgeving bij het bepalen van het inkomen uit de tweede woning rekening wordt gehouden met een zodanige geldlening. Volgens de HR



komt de Nederlandse wettelijke regeling in box 3 er op neer dat bij de aankoop van een in het buitenland gelegen onroerende zaak gefinancierd met een schuld, in de grondslag voor box 3 slechts het saldo van de waarde van die onroerende zaak en de financieringsschuld is begrepen.

2.6. Goedkeuring toepassing vrijstelling: bemanningsleden in dienst bij een Britse werkgever

In artikel 15, derde lid, van het Nederlands-Britse belastingverdrag is bepaald dat in bepaalde gevallen de belastingheffing over de arbeidsbeloning van in Nederland wonende bemanningsleden in dienst bij een Britse werkgever is toegewezen aan het Verenigd Koninkrijk. Voor die situatie is in artikel 22, tweede lid, onder b, van het verdrag geen voorziening getroffen voor de voorkoming van dubbele belasting. Ik keur goed dat met betrekking tot deze inkomsten wordt gehandeld alsof in artikel 22, tweede lid, onder b, van het verdrag mede naar artikel 15, derde lid, zou zijn verwezen. Een vergelijkbare handelwijze kan worden gevolgd bij de toepassing van artikel 15, derde lid, van het verdrag met Mongolië.

2.7. Objectieve vrijstelling: studietoelagen van in Nederland wonende Antilliaanse en Arubaanse studenten

Veel van de door Nederland met andere landen gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belasting bevatten een vrijstelling voor studietoelagen die studenten, die uit die landen afkomstig zijn, ontvangen van buiten Nederland. Deze vrijstelling is een objectieve vrijstelling zonder progressievoorbehoud. Ook de BRK bevat een vrijstelling voor studietoelagen als hiervoor bedoeld. Op grond van de enigszins afwijkende structuur van de BRK is echter in het verleden met betrekking tot studietoelagen, die in Nederland wonende Antilliaanse en Arubaanse studenten ontvangen van buiten Nederland, deze vrijstelling verleend in de vorm van een evenredige vermindering ter voorkoming van dubbele belasting (vrijstelling met progressievoorbehoud). Door het bepaalde in artikel 3.104, onderdeel n, van de Wet IB 2001 geldt er een algemene vrijstelling voor uitkeringen op grond van buitenlandse regelingen die naar aard en strekking overeenkomen met uitkeringen als bedoeld in de onderdelen a tot en met m van dat artikel. Voor zover er studietoelagen uit het buitenland worden ontvangen die buiten de reikwijdte vallen van artikel 3.104, onderdeel n, van de Wet IB 2001, kan in relatie tot de Nederlandse Antillen en Aruba eveneens een objectieve vrijstelling zonder progressievoorbehoud worden toegepast.

3. Verrekening

3.1. Verrekeningsmethode

De door Nederland afgesloten belastingverdragen³ kennen een (grotendeels) autonome regeling van de door Nederland te verlenen belastingvermindering volgens de verrekeningsmethode. Voor de verrekeningstechniek wordt in beginsel dus niet verwezen naar de nationale wetgeving (het Besluit voorkoming dubbele belasting). Alleen in de omschrijving van de zogenoemde tweede limiet komt in veel (recentere) verdragen een formulering voor als 'het bedrag van de vermindering die zou zijn verleend indien de aldus in het inkomen begrepen bestanddelen van het inkomen de enige bestanddelen van het inkomen zouden zijn geweest die uit hoofde van de bepalingen in de Nederlandse wetgeving zijn vrijgesteld'.

Wet IB 2001

Net als bij de vrijstellingsmethode met autonome regeling geldt ook voor de in de verdragen opgenomen verrekeningsmethode met (grotendeels) autonome regeling dat deze niet direct aansluit bij de opzet en terminologie van de drie inkomensboxen in de Wet IB 2001. Voor de verdragen moet een vertaalslag plaatsvinden om voor belastingplichtigen in de inkomstenbelasting de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting volgens de verrekeningsmethode te bepalen.

Een redelijke wetstoepassing die recht doet aan doel en strekking van de verdragen brengt naar mijn mening mee dat voor de bepaling van de tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting onder de verdragen volgens de verrekeningsmethode, aansluiting wordt gezocht bij de verrekeningstechniek uit het BVDB 2001. Hierbij is van belang dat de grotendeels autonome regeling onder de verdragen in grote lijnen overeenkomt met de systematiek die Nederland hanteert in de eenzijdige regeling van 1 januari 1990 tot en met 31 december 2000: het BVDB 1989. Waar in voor de belastingplichtige ongunstige zin werd afgeweken van het BVDB 1989, werd dit, net als bij de vrijstellings-

³ De verdragen met de Bondsrepubliek Duitsland (1959) (vóór 1 januari 2005) en met de Sovjet Unie voorzien niet in een verrekening.



methode, in een aantal gevallen gelijk getrokken door middel van goedkeurend beleid (zie hierna). Ten slotte is in het BVDB 2001 een regeling voor verrekening getroffen die direct aansluit bij de Wet IB 2001.

Het bij de verrekening onder de belastingverdragen toepassen van de bepalingen van het BVDB 2001 betekent dat de verrekening per box afzonderlijk wordt bepaald. Het heeft ook, in afwijking van de formulering in de meeste belastingverdragen, tot gevolg dat als noemerinkomen kan worden uitgegaan van het noemerinkomen zoals deze is geformuleerd in de verrekeningsbepalingen van het BVDB 2001. Hiermee wordt voorkomen dat bij de toepassing van de gezamenlijke methode onder omstandigheden verschillende noemerinkomens van toepassing kunnen zijn.

Voor de duidelijkheid wil ik nog eens benadrukken dat de vraag of de verrekeningsmethode van toepassing is en welk bedrag aan buitenlandse bronbelasting voor verrekening in aanmerking komt, niet wordt beheerst door het BVDB 2001, maar door de bepalingen in de belastingverdragen.

Zo is voor inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) behoudens de verrekening van buitenlandse bronbelasting op tot het inkomen uit aanmerkelijk belang behorende dividenden, geen andere voorkomingsregeling in het BVDB 2001 opgenomen. Veel verdragen bevatten een specifieke bepaling (artikel 13 of 14, vijfde lid) volgens welke onder bepaalde omstandigheden en gedurende een bepaalde termijn (vijf- of tienjaarstermijn, nationaliteit etc.) het heffingsrecht over de vervreemdingswinst van aandelen of winstbewijzen in een lichaam met een in aandelen verdeeld kapitaal dat inwoner is van het andere land, ter heffing is toegewezen aan het andere land. In het voorkomingsartikel van het verdrag kan vervolgens zijn geregeld dat Nederland – bij een persoon die inwoner is van Nederland met een aanmerkelijk belang in een buitenlandse vennootschap – voor deze voordelen voorkoming verleent op basis van de verrekeningsmethode. Voor de bepaling van de omvang van de te verlenen verrekening kan dan de regeling van artikel 19, tweede lid, BVDB 2001 in samenhang met het vijfde en zesde lid, worden gebruikt.

Voor bijvoorbeeld box 3-inkomsten betekent de aansluiting op het BVDB 2001 dat met betrekking tot de verrekening van buitenlandse bronbelasting, in afwijking van de formulering in de verdragen, geen tweede limiet wordt toegepast. In plaats daarvan is de te verrekenen buitenlandse bronbelasting voor vermogensbestanddelen die in box 3 vallen, beperkt tot de belasting in box 3.

Wet VPB 1969

Voor de vennootschapsbelasting bestaat de noemer van de verrekeningsbreuk op grond van artikel 36, vijfde lid, BVDB 2001 in samenhang met artikel 33, vierde lid, BVDB 2001 met ingang van 1 januari 2005 uit het belastbare bedrag in de zin van artikel 7, eerste lid, Wet VPB 1969. Om zoveel mogelijk uniformiteit in de voorkomingsystematiek te verkrijgen keur ik voor zover nodig goed dat met ingang van 1 januari 2005 ook onder alle belastingverdragen wordt uitgegaan van het noemerinkomen van artikel 33, vierde lid, BVDB 2001.

3.2. Tegemoetkomingen

Voor zover nodig keur ik goed dat ook voor de andere aspecten van de verrekeningstechniek aansluiting wordt gezocht bij de systematiek uit het BVDB 2001. Dit wel onder de voorwaarde dat in dit verband dan ook alle bepalingen van het BVDB 2001 – voor zover relevant – van toepassing zijn. Het toepassen van de verrekeningstechniek uit het BVDB 2001 betekent op een aantal punten een tegemoetkoming aan belastingplichtigen ten opzichte van de in de verdragen neergelegde regeling. De hieronder vermelde tegemoetkomingen gelden voor de verminderingsregels in de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting.

3.2.1. Voortwenteling niet verrekende (bron)belasting

De door Nederland afgesloten belastingverdragen voorzien niet in een voortwenteling van in een jaar niet te verrekenen buitenlandse (bron)belasting op dividenden, interest en royalty's. In het besluit van 21 juni 1996, nr. IFZ96/619 was goedgekeurd dat, met inachtneming van de daarbij te hanteren limieten, ook onder de verdragen (onbeperkt) voortwenteling kan plaatsvinden van de in een jaar onverrekenende belasting overeenkomstig de regeling van artikel 5 van het BVDB 1989. Deze voortwenteling vindt, net als de verrekening zelf, in beginsel plaats volgens de afzonderlijke methode, dus per land waaruit inkomsten worden genoten waarvan de ingehouden bronbelasting niet (volledig) verrekenbaar is. In de situatie dat uit meerdere landen inkomsten worden genoten waarvan de ingehouden bronbelasting niet (volledig) verrekenbaar is, wordt van ieder land een evenredig deel van de in een jaar niet te verrekenen buitenlandse bronbelasting naar het volgende jaar overgebracht. Bij toepassing van de gezamenlijke methode (zie hierna onder 3.2.3) wordt het gezamenlijke deel van de niet verrekenbare buitenlandse bronbelasting naar het volgende jaar overgebracht.



Het voor de toepassing van de verrekening onder de belastingverdragen gaan aansluiten bij de verrekeningstechniek van het BVDB 2001 betekent dat onder de verdragen de niet-verrekenende bronbelasting voortaan op dezelfde wijze kan worden voortgewenteld als de niet-verrekenende bronbelasting uit ontwikkelingslanden onder het BVDB 2001. Het gaat hierbij om de artikelen 14 (box 1; sporters en artiesten), 17 (box 1; dividenden, rente en royalty's), 20 (box 2) en 25a (box 3; vanaf 1 januari 2002), alsmede voor de vennootschapsbelasting artikelen 37 en 40.

Voortwenteling kan ook plaatsvinden indien de niet verrekenende buitenlandse (bron)belasting is ingehouden op inkomsten uit een land dat ten tijde van de inhouding als ontwikkelingsland (artikel 6 BVDB 2001) kwalificeerde en dit land niet meer als ontwikkelingsland kwalificeert in het jaar waarnaar de bronbelasting kan worden overgebracht. De voortgewentelde bronbelasting blijft verrekenbaar op grond van het BVDB 2001. De voortgewentelde bronbelasting is niet langer verrekenbaar op grond van het BVDB 2001 vanaf het moment dat er met het voormalige ontwikkelingsland een belastingverdrag is gesloten. Wanneer hierdoor de bronbelasting uit het voormalige ontwikkelingsland niet verrekend kan worden, geeft toepassing van de gezamenlijke methode (zie hierna) mogelijkheden om toch tot een verrekening van deze bronbelasting te kunnen komen.

3.2.2. Verzoek om kostenafrek

Volgens de artikelen 18, 21 en 38 BVDB 2001 kunnen belastingplichtigen in plaats van verrekening van buitenlandse bronbelasting kiezen voor kostenafrek. De buitenlandse belasting valt dan niet onder de aftrekbeperking van artikel 3.14, zevende lid, onderdeel b, artikel 4.15, vierde lid, onderdeel b, Wet IB 2001 of artikel 10, onderdeel e, Wet VPB 1969. In het besluit van 21 juni 1996, nr. IFZ96/619 was goedgekeurd dat ook onder de toepassing van de belastingverdragen kon worden verzocht om kostenafrek. Om kostenafrek kan worden verzocht per land afzonderlijk. De kostenafrek geldt voor het gezamenlijke bedrag aan buitenlandse bronbelasting op inkomsten uit dividenden, interest en royalty's dat in een kalenderjaar uit een bepaald land wordt ontvangen. Voor de inkomstenbelasting kan echter de keuze voor kostenafrek per box apart worden gemaakt. Uit een voorgaand jaar overgebrachte bronbelasting kan niet alsnog in aanmerking komen voor kostenafrek. Kostenafrek op de voet van de belastingverdragen en het BVDB 2001 is alleen mogelijk als er geen gebruik wordt gemaakt van de gezamenlijke methode (zie hierna 3.2.3). Voor landen waarmee geen belastingverdrag is gesloten (dat voorziet in de verrekeningsmethode) en welke niet kwalificeren als ontwikkelingsland, als bedoeld in artikel 6 BVDB 2001 in samenhang met artikel 2 van de Uitvoeringsregeling BVDB 2001, kan de buitenlandse bronbelasting wel als kostenafrek in aanmerking worden genomen, als voor de overige landen wel de gezamenlijke methode van toepassing is. Bijvoorbeeld: Duitse bronbelasting die is ingehouden vóór 1 januari 2005 kan als kosten in aanmerking worden genomen (met uitzondering van de bronbelasting met betrekking tot box 3 omdat box 3 geen kostenafrek kent). De op de kostenafrek betrekking hebbende buitenlandse inkomsten zijn in het kader van de gezamenlijke methode uiteraard niet beschikbaar voor het tellerinkomen bij het bepalen van de tweede limiet.

Aansluiten bij de verrekeningstechniek van het BVDB 2001 betekent dat kostenafrek ook onder de toepassing van de belastingverdragen mogelijk blijft.

3.2.3. Gezamenlijke methode

In de door Nederland afgesloten belastingverdragen en de BRK vindt de vermindering ter verrekening van in het buitenland geheven (bron)belasting op dividenden, rente en royalty's – in beginsel – steeds op afzonderlijke basis, dus per land, plaats. Voor de toetsing aan de tweede limiet wordt uitgegaan van het gezamenlijke bedrag aan bronbelasting over de dividenden, interest en royalty's uit ieder land afzonderlijk. Het BVDB 2001 gaat voor de inkomstenbelasting – zowel in box 1 als in box 2 – en voor de vennootschapsbelasting uit van de gezamenlijke methode, waarbij de in de verschillende landen geheven bron(belasting) op dividenden, rente en royalty's wordt opgeteld en verrekend met de in Nederland geheven inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting op (de netto-opbrengsten van) die dividenden, rente en royalty's (tweede limiet). In box 3 speelt, vanwege het ontbreken van een tweede limiet, het onderscheid tussen afzonderlijke en gezamenlijke methode geen rol.

Het toepassen van de gezamenlijke methode is in vrijwel alle gevallen voordelig voor de belastingplichtige. Alleen als de inkomsten uit dividenden, interest of royalty's uit een land na aftrek van de aan deze inkomsten toe te rekenen kosten, per saldo negatief is, kan toepassing van de afzonderlijke methode gunstiger uitvallen. In het besluit van 20 juli 2000, nr. IFZ2000/766M, V-N 2000/36.4, is met ingang van 1 januari 1999 daarom de toepassing van de gezamenlijke methode onder de belastingverdragen en de BRK goedgekeurd. Het toepassen van de gezamenlijke methode is ook onder het onderhavige besluit voor zowel inkomstenbelasting als vennootschapsbelasting mogelijk. Net als in het BVDB 2001 wordt de gezamenlijke methode onder de verdragen voor de inkomstenbelasting per box toegepast. Indien een belastingplichtige geen gebruik wil maken van de gezamenlijke methode kan hij dit kenbaar maken aan de inspecteur. Deze keuze kan per kalenderjaar of per jaar



(vennootschapsbelasting) worden gemaakt. Een keuze voor het niet toepassen van de gezamenlijke methode blijft zonder gevolgen voor de overige in dit besluit vermelde tegemoetkomingen.

Bij het toepassen van de gezamenlijke methode geldt verder het volgende:

- De gezamenlijke methode geldt voor alle landen gezamenlijk (verdragslanden en ontwikkelingslanden in de zin van artikel 2 van de Uitvoeringsregeling BVDB 2001). Er kan niet voor een gedeeltelijke toepassing van de gezamenlijke methode worden geopteerd. Alleen landen waarmee geen belastingverdrag is gesloten welke voorziet in de verrekening van bronbelasting en die eveneens niet als ontwikkelingsland worden aangemerkt, blijven buiten het bereik van de gezamenlijke methode. Voor deze laatste landen bestaat de mogelijkheid van kostenafrek.
- De verrekeningsruimte wordt bepaald door de inkomsten uit dividenden, interest en royalty's waarop buitenlandse bronbelasting is ingehouden. Onder de verrekeningsruimte wordt verder begrepen de situatie waarin op grond van het nationale recht niet daadwerkelijk bronbelasting is ingehouden, hoewel deze op grond van het verdrag wel had kunnen worden ingehouden en de inhouding niet door een andere internationale regeling (zoals Richtlijn 2003/49/EG) wordt beperkt. Dividenden, interest en royalty's afkomstig uit landen waarmee in het belastingverdrag alleen een woonplaatsheffing is overeengekomen en inkomsten uit ontwikkelingslanden waarvoor het BVDB 2001 geldt (zogenoemde besluitlanden), maar waarbij niet wordt voldaan aan de onderworpenheidseis (artikel 15, eerste lid, artikel 19, eerste lid, artikel 36, eerste lid, en artikel 39, eerste lid, BVDB 2001), tellen niet mee voor het bepalen van de verrekeningsruimte.
- De verrekeningsruimte die benut zou kunnen worden door de toepassing van een in een belastingverdrag opgenomen 'tax sparing credit'-bepaling wordt in de hierna genoemde situatie voor vorderingen, rechten of eigendommen die na de datum waarop dit beleidsbesluit van toepassing is tot stand zijn gekomen, niet in aanmerking genomen. De tax sparing credit heeft betrekking op interest en royalty's waarvan de onderliggende vordering, het onderliggende recht of de onderliggende eigendom tot stand is gekomen, verkregen of overgedragen met als voornaamste doel het voordeel te verkrijgen of te vergroten van de gezamenlijke methode. Artikel 16 BVDB 2001 is hierbij van overeenkomstige toepassing. De daadwerkelijk geheven buitenlandse bronbelasting die niet door deze beperkingen worden getroffen, kan uiteraard wel worden verrekend volgens de gezamenlijke methode.
- Voor zover dividenden, interest of royalty's in Nederland op grond van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting al zijn vrijgesteld van belasting, vindt niet tevens verrekening van buitenlandse bronbelasting plaats. Gedacht kan worden aan dividenden, interest of royalty's uit een land die deel uitmaken van de winst van een buitenlandse vaste inrichting in een ander land. Zowel de op deze dividenden, interest of royalty's ingehouden buitenlandse bronbelasting, als de inkomsten zelf worden niet in aanmerking genomen bij de toepassing van de gezamenlijke methode.

De vermindering ter voorkoming van dubbele belasting kan niet meer bedragen dan het bedrag aan belasting dat verschuldigd zou zijn zonder de toepassing van de regelingen ter voorkoming van dubbele belasting. Bij meerdere voorkomingsaanspraken is derhalve van belang de volgorde waarin voorkomingsaanspraken worden verleend. Verminderingen voortvloeiend uit vrijstelling of verrekening op grond van een belastingverdrag, zijnde een regeling van hogere orde, gaan voor op vrijstelling en verrekening op grond van het BVDB 2001. Bij verminderingaanspraken van gelijke orde gaat vrijstelling voor op verrekening. Een uitzondering hierop wordt gemaakt bij de toepassing van de gezamenlijke methode. In die situatie gaat verrekening onder het BVDB 2001 noodzakelijk voor op vrijstelling onder het BVDB 2001. De volgorde van verminderingaanspraken is dan onder omstandigheden:

1. vrijstelling verdragslanden;
2. verrekening verdragslanden en verrekening besluitlanden;
3. vrijstelling besluitlanden.

In het eerste jaar waarin belastingplichtige gebruik maakt van de gezamenlijke methode wordt de op basis van de afzonderlijke methode naar dat jaar voortgewentelde buitenlandse bronbelasting als gezamenlijk bedrag aangemerkt voor de toepassing van de gezamenlijke methode.

Als een belastingplichtige in enig jaar geen gebruik meer maakt van de gezamenlijke methode wordt een naar dat jaar voortgewenteld gezamenlijk bedrag aan nog niet verrekende (bron)belasting uit het voorgaande jaar zoveel mogelijk toegerekend aan het land waarbij, na verrekening van de bronbelasting uit het jaar zelf, nog verrekeningsruimte aanwezig is. De nog niet verrekende (bron) belasting wordt daarbij als eerste zoveel mogelijk toegerekend aan de mogendheid met de kleinste verrekeningsruimte. Als er vervolgens nog te verrekenen (bron)belasting resteert, wordt het gezamenlijke bedrag naar het volgende jaar overgebracht, mits dit bedrag door de inspecteur bij beschikking is vastgesteld. Hierbij wordt de verrekeningsruimte bij een land eerst verminderd met de op afzonderlijke basis bepaalde nog niet verrekende bronbelasting die uit het voorgaande jaar is voortgewenteld.



De gezamenlijke methode kan ook worden toegepast bij de verrekening van buitenlandse (bron)belasting voor inkomsten van sporters en artiesten. Dit geldt ook als de inkomsten opkomen in de sfeer van een vennootschap. Voor de duidelijkheid zij opgemerkt dat de toepassing van de gezamenlijke methode ter verrekening van buitenlandse bronbelasting op dividenden, interest en royalty's apart moet plaatsvinden van de eventuele toepassing van de gezamenlijke methode ter verrekening van ingehouden buitenlandse bronbelasting op inkomsten van sporters en artiesten.

3.2.4. Verrekeningsruimte: meegekochte en meeverkochte rente

Bij de koop of verkoop van een obligatie wordt meegekochte of meeverkochte rente apart verrekend. Analoog aan het arrest van de Hoge Raad van 26 november 1986, nr. 23 577, BNB 1987/73, waarin is beslist dat meegekocht dividend in mindering dient te worden gebracht op het daadwerkelijk ontvangen dividend, dient meegekochte rente in mindering te worden gebracht op ontvangen rente. Deze afboeking verkleint de verrekeningsruimte. De opbrengst van meeverkochte rente heeft geen invloed op de verrekeningsruimte. Bij verkoop van een obligatie waarin in de verkoopopbrengst aangegroeide rente is begrepen is veelal geen sprake van rente in de zin van een verdrag. Alleen daadwerkelijk tot uitkering gekomen rente is van invloed op de verrekeningsruimte. Teneinde te voorkomen dat verrekening van bronbelasting op obligaties verloren gaat en om tevens recht te doen aan het karakter van de verkoopopbrengst voor zover die bestaat uit meeverkochte rente keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Bij de berekening van de tweede limiet mag de in de teller van de verrekeningsbreuk opgenomen obligatierente worden vermeerderd met de meeverkochte rente tot maximaal het bedrag dat als meegekochte rente op die obligatierente is afgeboekt. De berekening dient per land afzonderlijk te geschieden. Wanneer de meegekochte en meeverkochte rente niet in hetzelfde jaar vallen (bijvoorbeeld de obligatie wordt pas in het volgende jaar verkocht) vindt de goedkeuring geen toepassing.

Voorbeeld

Een BV koopt op 1 januari van jaar 1 een obligatie voor € 1.000. De obligatie geeft op 1 juli recht op 10% rente. De BV betaalt voor deze obligatie € 1.000 plus € 50 (zijnde de tegenwaarde van de sinds de laatste vervaldag aangegroeide rente). De koopsom bedraagt derhalve € 1.050. Op 1 juli ontvangt de BV aan rente € 100. Op dit bedrag wordt (stel) 15% bronbelasting ingehouden.

De BV verkoopt de obligatie op 31 december van jaar 1. De prijs die wordt verkregen is € 1.000 plus € 50 voor de inmiddels weer aangegroeide rente.

Uitwerking

Limiet 1 (de buitenlandse bronbelasting) bedraagt 15.

Limiet 2

$$\frac{100 \text{ (minus 50 meegekochte rente + 50 meeverkochte rente)}}{\text{winst 100}} \times 25 \text{ (belasting over wereldwinst)} = 25$$

Door de verruiming in de teller van de 2e limiet kan de bronbelasting voor het gehele bedrag van € 15 in dat jaar worden verrekend. Zonder de goedkeuring zou in dat jaar slechts € 12,5 aan bronbelasting verrekend kunnen worden.

3.3. Timingverschillen bij de voorkoming van dubbele belasting

In sommige gevallen is er onderscheid tussen het moment waarop buitenlandse dividenden, interest of royalty's in Nederland in de belastingheffing worden betrokken en het moment waarop het buitenland een bronbelasting inhoudt over die dividenden, interest of royalty's. Deze situatie kan zich voordoen indien op grond van goedkoopmansgebruik winstneming moet plaatsvinden, terwijl de daadwerkelijke inkomsten pas later toevloeien. De over de daadwerkelijke inkomsten ingehouden buitenlandse bronbelasting is vervolgens in veel gevallen niet volledig verrekenbaar doordat de voor de berekening van de tweede limiet in de grondslag van dat jaar betrokken buitenlandse inkomsten (tellerinkomen) onvoldoende is.

Indien echter het gehele bedrag van dergelijke inkomsten in Nederland belast is en bovendien, bezien over de totale duur het bedrag van de (netto) inkomsten voldoende is om de daarover ingehouden bronbelasting te kunnen verrekenen, zou, de ingehouden bronbelasting in beginsel voor volledige verrekening in aanmerking behoren te komen. Doordat de tijdstippen van de Nederlandse belasting-



heffing en de inhouding in het buitenland uiteenlopen, kan echter in die situatie geen verrekening plaatsvinden. Dit effect acht ik ongewenst.

Goedkeuring

Ik keur daarom met betrekking tot de belastingverdragen en het BVDB 2001 goed dat in het jaar van inhouding van de buitenlandse bronbelasting een vermindering van belasting wordt verleend die overeenkomt met het bedrag van de vermindering die zou zijn verleend indien het tijdstip van Nederlandse belastingheffing in hetzelfde jaar zou zijn gelegen als de inhouding van bronbelasting in het buitenland.

Hiertoe kan het bedrag van de inkomsten dat als teller van de voorkomingsbreuk in aanmerking zou zijn genomen, als het moment van inhouding van de bronbelasting zou zijn samengevallen met het moment van belastbaarheid van dergelijke buitenlandse inkomsten, worden doorgeschoven naar het jaar waarin de buitenlandse bronbelasting daadwerkelijk voor verrekening in aanmerking komt.

Voorbeeld

Een BV met een boekjaar dat gelijk is aan het kalenderjaar, koopt op 1 juli van jaar 1 een nieuw uitgegeven obligatie voor 1.000 op pari. De obligatie geeft jaarlijks, op 30 juni, recht op een coupon van 6%. De aan de rente toe te rekenen kosten bedragen in dit voorbeeld nihil. Overigens ontplooit de BV geen activiteiten; het Vpb-tarief bedraagt 30%. Over jaar 1 moet de BV een half jaar rente tot de winst rekenen ($1/2 \times 6\% \times 1.000 = 30$). Op 30 juni van jaar 2 ontvangt de BV de eerste coupon; hierop wordt 20% bronbelasting ingehouden. De winst over jaar 2 bestaat uit een heel jaar rente, zijnde $6\% \times 1.000 = 60$.

Uitwerking

De ingehouden bronbelasting bedraagt 12 ($20\% \times 6\% \times 1.000$). Dit is de eerste limiet.

Voor de toepassing van de tweede limiet bedraagt de teller op basis van een half jaar rente $1/2 \times 6\% \times 1.000 = 30$. De noemer bedraagt $6\% \times 1.000 = 60$ en de verschuldigde Vpb bedraagt 18 ($30\% \times 60 = 18$). Zonder de goedkeuring bedraagt de tweede limiet: $30/60 \times 18 = 9$. Op basis van de goedkeuring mag het tot de winst gerekende bedrag uit jaar 1 bij de bepaling van de teller in jaar 2 in aanmerking worden genomen. De tweede limiet bedraagt dan: $(30 + 30)/60 \times 18 = 18$. Verrekenbaar is de laagste van de twee limieten, derhalve 12. In jaar 3 zou de eerste limiet wederom 12 bedragen. Door de goedkeuring is de tweede limiet 18 in plaats van 9, zodat ook in dat jaar 12 kan worden verrekend. Bij elkaar kan over jaar 1 t/m 3 het totale bedrag aan bronbelasting ad 24 worden verrekend.

Het bedrag van de winstneming op grond van goed koopmansgebruik mag in de situatie dat (nog) geen feitelijke betaling heeft plaatsgevonden, overigens niet worden meegenomen bij de toepassing van de zogenoemde gezamenlijke methode voor de bepaling van de verrekening van de buitenlandse bronbelasting op andere dividend, rente- of royalty ontvangsten. Van een betaling door een inwoner van een andere staat aan een inwoner van Nederland in de zin van de verrekeningsbepalingen is immers geen sprake.

3.4. Directeuren- en commissarissenbeloningen; goedkeuring toepassing vrijstellingsmethode

Het Nederlandse verdragsbeleid is op het punt van de voorkomingsmethode van directeuren- en commissarissenbeloningen al geruime tijd gericht op het opnemen van de verrekeningsmethode. Met het opnemen van de verrekeningsmethode in de belastingverdragen wordt beoogd te voorkomen dat zich een situatie kan voordoen waarbij de directeuren- of commissarissenbeloningen niet of slechts gedeeltelijk in de belastingheffing worden betrokken. Deze situatie zou zich, in het geval dat Nederland de vrijstellingsmethode zou toepassen op beloningen voor werkzaamheden ten behoeve van de buitenlandse vennootschap, bijvoorbeeld kunnen voordoen als de andere verdragsluitende staat geen nationale heffingsmogelijkheden heeft voor de in het kader van de directeurs- of commissarissenfunctie buiten die staat uitgeoefende werkzaamheden, of die staat voor directeurenbeloningen een fiscaal regime hanteert dat in begunstigende zin afwijkt van het in die staat geldende fiscale regime voor buitenlandse werknemers die in verband met in die staat verrichte werkzaamheden inkomsten uit dienstbetrekking genieten. Het toepassen van de verrekeningsmethode kan echter tot gevolg hebben dat voor directeurenbeloningen een zwaardere belastingdruk ontstaat dan voor de uit dienstbetrekking genoten arbeidsinkomsten van buitenlandse werknemers, niet zijnde directeuren of commissarissen, die in de desbetreffende staat werkzaamheden verrichten.

In verband hiermee keur ik goed dat in die gevallen waarin in het desbetreffende verdrag de



verrekeningsmethode is opgenomen en waarin noch sprake is van het ontgaan van belasting, noch van een begunstigend fiscaal regime voor directeuren- en commissarissenbeloningen in de andere verdragsluitende staat, in Nederland voor de desbetreffende beloningen de in dat verdrag opgenomen vrijstellingsmethode voor niet-zelfstandige arbeidsinkomsten wordt toegepast. Dit betekent dat de toepassing van de vrijstellingsmethode alleen zal worden toegestaan in zoverre door de belastingplichtige wordt aangetoond dat de directeuren- en commissarissenbeloningen in de andere verdragsluitende staat in de belastingheffing zijn betrokken welke niet in begunstigende zin afwijkt van de belastingheffing van arbeidsinkomsten van buitenlandse werknemers die in die staat werkzaamheden verrichten. Alleen in dat geval en in zoverre zal aan de genietter van die beloningen op diens verzoek een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting worden verleend op grond van de vrijstellingsmethode.

3.5. Werkzaamheden buitengaats in de verdragen met het Verenigd Koninkrijk en Noorwegen; goedkeuring toepassing vrijstellingsmethode

In artikel 24, tiende lid, van het verdrag met Noorwegen en in artikel 22A, negende lid, van het verdrag met het Verenigd Koninkrijk is als wijze van voorkoming van dubbele belasting voor werkzaamheden buitengaats (inkomsten als bedoeld in artikel 24, tweede en vierde lid, van het verdrag met Noorwegen en artikel 22A, derde en vijfde lid, van het verdrag met het Verenigd Koninkrijk) de verrekeningsmethode opgenomen. Dit betekent dat Nederland een aftrek van zijn belasting geeft voor de in Noorwegen of het Verenigd Koninkrijk betaalde belasting. Deze wijze van voorkoming kan in de praktijk in bepaalde situaties leiden tot een door mij niet gewenst geachte belastingverzwaring ten opzichte van de vrijstellingsmethode. In de latere belastingverdragen wordt ten aanzien van deze inkomsten door Nederland de vrijstellingsmethode toegepast op voorwaarde dat aan de hand van bewijsstukken wordt aangetoond dat in het andere land over die inkomsten belasting is betaald.

In verband met het voorgaande heb ik besloten ten aanzien van de voordelen uit onderneming in de zin van artikel 24, tweede lid, van het verdrag met Noorwegen en artikel 22A, derde lid, van het verdrag met het Verenigd Koninkrijk en de voordelen uit zelfstandige arbeid in de zin van artikel 24, vierde lid, van het verdrag met Noorwegen en artikel 22A, vijfde lid, van het verdrag met het Verenigd Koninkrijk op verzoek van de belastingplichtige voorkoming van dubbele belasting via de vrijstellingsmethode toe te staan mits aan de hand van bewijsstukken wordt aangetoond dat in het andere land het gehele bedrag van die voordelen of inkomsten in de belastingheffing is betrokken welke niet in begunstigende zin afwijkt van de belastingheffing over andere voordelen uit onderneming of andere voordelen uit zelfstandige arbeid in dat land. Alleen in dat geval en in zoverre zal aan de genietter van die voordelen op diens verzoek een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting worden verleend op grond van de vrijstellingsmethode. Ik verbind hieraan echter wel de voorwaarde dat op een eenmaal gemaakte keuze gedurende de looptijd van het desbetreffende project niet meer kan worden teruggekomen.

4. Intrekking besluiten

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

- 10 mei 1955, nr. 8, BNB 1955/195;
- 24 juli 1987, nr. 087-804, BNB 1987/258;
- 15 maart 1989, nr. DGFZ88/2971, V-N 1989/1549, pt. 9;
- 23 april 1991, nr. IFZ90/1733, zoals gewijzigd bij besluit van 23 juli 1991, nr. IFZ91/1076, BNB 1991/261;
- 1 februari 1993, nr. IFZ93/5, V-N 1993/837, pt. 4;
- 28 september 1993, nr. IFZ93/655M, V-N 1993/3415, pt. 15;
- 17 maart 1994, nr. IFZ94/549, V-N 1994/1856, pt. 7;
- 11 juli 1994, nr. IFZ94/779, BNB 1994/301;
- 11 juli 1994, nr. IFZ94/794, V-N 1994/3156, pt. 6;
- 7 december 1994, nr. IFZ94/1136, V-N 1994/4012, pt. 6;
- 15 februari 1995, nr. IFZ95/207M, V-N 1995/953, pt. 23;
- 12 februari 1996, nr. IFZ96/71, V-N 1996/1012, pt. 7;
- 21 juni 1996, nr. IFZ96/619M, BNB 1996/292;
- 18 december 1996, nr. IFZ96/224, BNB 1997/92;
- 31 augustus 1999, nr. IFZ99/803, V-N 1999/46.7;
- 20 juli 2000, nr. IFZ2000/766M, V-N 2000/36.4;
- 14 december 2000, nr. IFZ2000/1326M, V-N 2001/15.1;
- 16 januari 2002, nr. IFZ2001/579, V-N 2002/11.15;
- 28 februari 2003, nr. IFZ2003/189M, BNB 2003/168;
- 2 maart 2004, nr. CPP2004/309M, V-N 2004/16.12;
- 25 oktober 2004, nr. IFZ2004/728M, BNB 2005/36;
- 1 juni 2005, nr. IFZ2005/421M, V-N 2005/30.9.



5. Inwerkingtreding

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

Den Haag, 18 juli 2008

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze:
de Directeur-Generaal Belastingdienst,
J. Thunnissen.*