
642

Besluit van 21 december 2000, houdende vaststelling van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

Wij Beatrix, bij de gratie Gods, Koningin der Nederlanden, Prinses van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Op de voordracht van de Staatssecretaris van Financiën 20 november 2000, nr. IFZ2000/1293M, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Internationale Fiscale Zaken;

Gelet op artikel 38, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen;

De Raad van State gehoord (advies van 13 december 2000, nr. W06.000541/IV);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 2000, nr. IFZ2000/1397U, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Internationale Fiscale Zaken;

Hebben goedgevonden en verstaan:

HOOFDSTUK 1 REIKWIJDTE EN DEFINITIES

Artikel 1 Reikwijdte

1. Dit besluit is van toepassing voor de heffing van de navolgende belastingen:

- a. inkomstenbelasting
- b. loonbelasting
- c. vennootschapsbelasting
- d. recht van successie
- e. recht van schenking
- f. kansspelbelasting.

2. Dit besluit vindt slechts toepassing voorzover niet op andere wijze in het voorkomen van dubbele belasting is voorzien.

Artikel 2 Vaste inrichting en vaste vertegenwoordiger

1. In dit besluit wordt verstaan onder vaste inrichting: een duurzame inrichting van een onderneming met behulp waarvan de werkzaamheden van die onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend, daaronder begrepen:

- a. de zetel van de leiding van de onderneming;
- b. landbouwgronden, en

- c. werken waarvan de uitvoering langer dan twaalf maanden duurt.
2. Voor de toepassing van dit besluit wordt niet als een vaste vertegenwoordiger beschouwd:
 - a. een volkomen onafhankelijke vertegenwoordiger;
 - b. een vertegenwoordiger die niet tot het afsluiten van transacties bevoegd is, ongeacht of hij voor spoedafleveringen een voorraad houdt.
3. Voor de toepassing van dit besluit wordt een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger niet aanwezig geacht, ingeval slechts goederen in commissie worden gehouden.

Artikel 3 Uitbreiding begrip Mogendheid

In dit besluit wordt onder Mogendheid mede verstaan: een bestuurlijke eenheid.

Artikel 4 Gebied van een andere Mogendheid

In dit besluit wordt onder gebied van een andere Mogendheid verstaan: het grondgebied van die Mogendheid, daaronder begrepen het gebied buiten de territoriale zee van die Mogendheid waar deze in overeenstemming met het internationale recht soevereine rechten kan uitoefenen.

Artikel 5 Dividenden, interest en royalty's

In dit besluit wordt:

- a. onder dividenden verstaan: voordelen uit aandelen, winstbewijzen of andere rechten, met uitzondering van schuldvorderingen, die aanspraak geven op een aandeel in de winst van vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld;
- b. onder interest verstaan: voordelen uit overheidsleningen, obligaties of schuldbewijzen en andere schuldvorderingen van welke aard ook, al dan niet aanspraak gevende op een aandeel in de winst;
- c. onder royalty's verstaan: vergoedingen van welke aard ook voor:
 - 1°. het gebruik van, of het recht op gebruik van, een auteursrecht op een werk op het gebied van de wetenschap, een octrooi, een fabrieks- of handelsmerk, een tekening of model, een plan, een geheim recept of werkwijze;
 - 2°. het gebruik van, of het recht van gebruik van, nijverheids- en handelsuitrusting of wetenschappelijke uitrusting;
 - 3°. inlichtingen omtrent ervaringen op het gebied van nijverheid, handel of wetenschap, of
 - 4°. het verlenen van technische diensten in een ontwikkelingsland.

Artikel 6 Ontwikkelingsland

In dit besluit wordt onder ontwikkelingsland verstaan: een door Onze Minister in overeenstemming met Onze Minister zonder Portefeuille, belast met de zorg voor de aangelegenheden betreffende de Ontwikkelingssamenwerking, bij ministeriële regeling als zodanig aangewezen land.

HOOFDSTUK 2 INKOMSTENBELASTING

AFDELING 1 ALGEMENE BEPALING

Artikel 7 Te conserveren inkomen

Voor de toepassing van dit hoofdstuk blijft te conserveren inkomen en de daarover verschuldigde belasting buiten beschouwing.

Artikel 8 Vrijstelling

Een binnenlandse belastingplichtige is vrijgesteld van de inkomstenbelasting die betrekking heeft op buitenlands inkomen uit werk en woning.

Artikel 9 Buitenlands inkomen uit werk en woning uit een andere Mogendheid

1. Het buitenlandse inkomen uit werk en woning uit een andere Mogendheid bestaat uit het gezamenlijke bedrag van hetgeen de belastingplichtige als bestanddeel van het inkomen uit werk en woning uit die Mogendheid geniet als:

a. winst uit buitenlandse onderneming, zijnde een onderneming die, of het gedeelte van een onderneming dat, wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting of van een vaste vertegenwoordiger binnen het gebied van de andere Mogendheid;

b. belastbaar loon ter zake van het binnen het gebied van de andere Mogendheid in privaatrechtelijke dienstbetrekking verrichten of hebben verricht van arbeid;

c. belastbaar loon ter zake van het in publiekrechtelijke dienstbetrekking tot een binnen het gebied van de andere Mogendheid gevestigde publiekrechtelijke rechtspersoon verrichten of hebben verricht van arbeid, waarbij het loon ten laste komt van die rechtspersoon of van een door zulk een rechtspersoon in het leven geroepen fonds;

d. opbrengsten, verminderd met de in aftrek te brengen kosten, van onroerende zaken die binnen het gebied van de andere Mogendheid zijn gelegen of van rechten waaraan deze zijn onderworpen;

e. belastbare periodieke uitkeringen en verstrekkingen op grond van een publiekrechtelijke regeling ten laste van een binnen het gebied van de andere Mogendheid gevestigde publiekrechtelijke rechtspersoon of van een door een zodanige rechtspersoon in het leven geroepen fonds, voorzover deze inkomensbestanddelen zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen die vanwege die andere Mogendheid wordt geheven.

2. Werkzaamheden die in het kader van een onderneming worden verricht gedurende een aaneengesloten periode van ten minste 30 dagen in, op of boven het winningsgebied van de andere Mogendheid, vormen een buitenlandse onderneming. Het winningsgebied van de andere Mogendheid bestaat uit de territoriale zee van die Mogendheid alsmede het buiten de territoriale zee gelegen deel van de zeebodem en de ondergrond daarvan, voorzover die andere Mogendheid daar op grond van het internationale recht rechten mag uitoefenen op het gebied van de exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen.

3. Bij het bepalen van de winst uit een buitenlandse onderneming worden aan die buitenlandse onderneming de voordelen toegerekend die zij geacht zou kunnen worden te behalen, indien zij een zelfstandige onderneming zou zijn die dezelfde of soortgelijke werkzaamheden zou uitoefenen onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden en die geheel onafhankelijk transacties zou aangaan met de onderneming waarvan zij een vaste inrichting is.

4. Het in het eerste lid, onderdeel b, bedoelde loon wordt bij arbeid die korter dan dertig dagen aaneengesloten binnen het gebied van de andere Mogendheid is verricht, alleen beschouwd te zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen die vanwege die Mogendheid wordt geheven indien blijkt dat ter zake hiervan aan die Mogendheid belasting is betaald.

5. In afwijking in zoverre van het eerste lid, onderdeel c, is, indien het

aldaar bedoelde loon wordt genoten ter zake van het verrichten of verricht hebben van arbeid ten behoeve van een onderneming, op dit loon het bepaalde in het eerste lid, onderdeel b, van toepassing.

6. In afwijking in zoverre van het eerste lid behoren door een belastingplichtige verkregen voordelen en inkomsten uit het door de belastingplichtige of een ander als artiest of sportbeoefenaar verrichten van persoonlijke werkzaamheden binnen het gebied van de andere Mogendheid, niet tot het buitenlandse inkomen uit werk en woning uit die Mogendheid.

7. Indien de belastingplichtige de onderneming van een vennootschap waarvan hij aandelen of winstbewijzen houdt, in het kader van de ontbinding van die vennootschap met toepassing van artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, voortzet of mede voortzet, wordt op het tijdstip van voortzetting mede als winst uit buitenlandse onderneming uit een Mogendheid aangemerkt 35/50 deel van het aan het aandeel van de belastingplichtige in de vennootschap toe te rekenen deel van het volgens artikel 34 vastgestelde bedrag aan winst uit buitenlandse onderneming uit die Mogendheid van de vennootschap na toepassing van genoemd artikel 14c, tweede lid. De vorige volzin vindt overeenkomstige toepassing bij volgens artikel 35 vastgestelde bedragen aan negatieve buitenlandse winst van de vennootschap.

Artikel 10 Vermindering belasting bij buitenlands inkomen uit werk en woning

1. De in artikel 8 bedoelde vrijstelling voor buitenlands inkomen uit werk en woning wordt voor elke Mogendheid waaruit de belastingplichtige zodanig inkomen geniet afzonderlijk toegepast door een vermindering te verlenen op de verschuldigde inkomstenbelasting.

2. De in het eerste lid bedoelde vermindering is gelijk aan het bedrag dat tot de belasting die zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 over het belastbare inkomen uit werk en woning verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als het buitenlands inkomen uit werk en woning uit een Mogendheid staat tot het noemerinkomen.

3. De vermindering, dan wel, ingeval de belastingplichtige uit meer dan een Mogendheid buitenlands inkomen uit werk en woning geniet, het gezamenlijke bedrag van de verminderingen, kan, met inachtneming van de verminderingen volgens andere regelen ter voorkoming van dubbele belasting, niet meer bedragen dan het bedrag van de belasting dat zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 verschuldigd zou zijn over het belastbare inkomen uit werk en woning.

4. Onder de belasting die zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 verschuldigd zou zijn over het belastbare inkomen uit werk en woning wordt verstaan: de over het kalenderjaar berekende belasting op het belastbare inkomen uit werk en woning, bedoeld in artikel 2.7, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

5. Onder noemerinkomen wordt verstaan: het inkomen uit werk en woning

a. vermeerderd met de hierop in het jaar in mindering gebrachte uitgaven voor inkomensvoorzieningen, uitgaven voor kinderopvang en persoonsgebonden aftrek, en

b. verminderd met de – met overeenkomstige toepassing van afdeling 3.13, van de Wet inkomstenbelasting 2001 – te verrekenen negatieve bedragen aan noemerinkomen uit andere jaren.

Artikel 11 Doorschuifregeling

1. Voorzover het gezamenlijke bedrag aan vrij te stellen buitenlands inkomen uit werk en woning – per Mogendheid berekend met inachtneming van de verrekening volgens artikel 12 – groter is dan het noemerinkomen, wordt het overgebracht naar het volgend jaar. Deze overbrenging vindt alleen plaats indien het naar het volgend jaar over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

2. In het jaar waarnaar de overbrenging plaatsvindt, wordt voor de berekening van de vermindering van artikel 10 het buitenlands inkomen uit werk en woning verhoogd met het over te brengen bedrag aan buitenlands inkomen uit werk en woning. Het noemerinkomen wordt niet verhoogd.

3. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld over de toedeling van het vrij te stellen buitenlands inkomen uit werk en woning per Mogendheid aan de te verlenen vermindering volgens artikel 10 en de overbrenging van buitenlands inkomen uit werk en woning naar een volgend jaar van het eerste lid.

Artikel 12 Inhaalregeling

Indien het buitenlands inkomen uit werk en woning uit een Mogendheid – berekend met inachtneming van de overbrenging per Mogendheid volgens artikel 11 – negatief is, wordt het voor de toepassing van de vermindering van artikel 10 aangemerkt als negatief bestanddeel van het buitenlandse inkomen uit werk en woning van het volgend jaar uit die Mogendheid. De inspecteur stelt het naar het volgend jaar over te brengen negatieve buitenlands inkomen uit werk en woning vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

PARAGRAAF 2 VERREKENING

Artikel 13 Verrekening buitenlandse belasting bij sporters en artiesten

1. Aan een binnenlandse belastingplichtige wordt, ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van inkomstenbelasting verleend voor in het inkomen uit werk en woning begrepen voordelen en inkomsten uit het door de belastingplichtige of een ander als artiest of sportbeoefenaar verrichten van persoonlijke werkzaamheden binnen het gebied van een andere Mogendheid, indien deze voordelen en inkomsten zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen die vanwege die Mogendheid wordt geheven.

2. Het bedrag van de in het eerste lid bedoelde vermindering is het laagste van de volgende bedragen:

a. het bedrag van de in het desbetreffende jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting;

b. het bedrag dat tot de belasting die in het desbetreffende jaar zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 over het belastbare inkomen uit werk en woning verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als het bedrag van de in dat jaar volgens het eerste lid in aanmerking te nemen voordelen en inkomsten, verminderd met de daarmee verband houdende kosten, staat tot het noemerinkomen.

3. Artikel 10, vierde en vijfde lid, is van overeenkomstige toepassing.

4. De vermindering volgens dit artikel bedraagt, met inachtneming van de verminderingen volgens andere regelen ter voorkoming van dubbele belasting en volgens artikel 10, ten hoogste het bedrag aan berekende belasting op het belastbaar inkomen uit werk en woning.

Artikel 14 Voortwenteling niet verrekenende belasting artiesten en sporters

Het bedrag van de in een jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting, bedoeld in artikel 13 dat door de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, of het vierde lid, van dat artikel niet leidt tot een vermindering van inkomstenbelasting over dat jaar, wordt aangemerkt als vanwege andere Mogendheden geheven belasting van het daaropvolgende jaar. Deze voortwenteling vindt alleen plaats indien het naar het volgend jaar over te brengen bedrag door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Artikel 15 Verrekening buitenlandse belasting op dividenden, interest en royalty's

1. Aan een binnenlandse belastingplichtige wordt, ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van inkomstenbelasting verleend voor in het inkomen uit werk en woning, maar niet in enig in artikel 9 bedoeld buitenlands inkomen uit werk en woning, begrepen dividenden, interest en royalty's, indien:

a. de vennootschap die de dividenden uitdeelt of de schuldenaar van de rente en royalty's in een ontwikkelingsland is gevestigd of woont, en
b. de dividenden, interest en royalty's zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen die vanwege dat land, al dan niet aan de bron, wordt geheven.

2. Het bedrag van de in het eerste lid bedoelde vermindering is het laagste van de volgende bedragen:

a. het bedrag van de in het desbetreffende jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting;
b. het bedrag dat tot de belasting die in het desbetreffende jaar zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 over het belastbare inkomen uit werk en woning verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als het bedrag van de in dat jaar volgens het eerste lid in aanmerking te nemen dividenden, interest en royalty's staat tot het noemerinkomen.

3. Voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel a, wordt de belasting die vanwege andere Mogendheden is geheven over dividenden tot geen hoger bedrag in aanmerking genomen dan tot 25% van die dividenden.

4. Bij de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, worden dividenden en interest verminderd met de daarmee verband houdende kosten, en worden royalty's verminderd met de daarop rechtstreeks drukkende kosten.

5. Artikel 10, vierde en vijfde lid, is van overeenkomstige toepassing.

6. De vermindering volgens dit artikel bedraagt, met inachtneming van de verminderingen volgens andere regelen ter voorkoming van dubbele belasting en volgens de artikelen 10 en 13, ten hoogste het bedrag aan berekende belasting op het belastbaar inkomen uit werk en woning.

Artikel 16 Uiteindelijk gerechtigde

1. Bij de toepassing van artikel 15 wordt geen vermindering verleend indien de belastingplichtige niet de uiteindelijk gerechtigde is tot de opbrengst waarop door een andere Mogendheid belasting is geheven. Niet als uiteindelijk gerechtigde wordt beschouwd de belastingplichtige die de rechten waaruit de opbrengst is genoten:

a. heeft verkregen binnen tien dagen voorafgaand aan:

1°. de dag waarop de opbrengst door het uitkerende lichaam is vastgesteld bij dividenden,

2°. de dag waarop de opbrengst verschuldigd is geworden bij interest en royalty's; dan wel

b. binnen drie maanden na de verkrijging ervan heeft vervreemd.

De vorige volzin is niet van toepassing indien het gezamenlijke bedrag aan vanwege andere Mogendheden geheven belasting niet meer bedraagt dan f 441.

2. Het bepaalde in het eerste lid vindt geen toepassing indien blijkt aan de hand van schriftelijke bescheiden dat het kunnen verrekenen van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting niet ten grondslag ligt aan de verkrijging en de vervreemding van de rechten waaruit de opbrengst is genoten.

Artikel 17 Voortwenteling niet verrekenende belasting dividenden, interest en royalty's

Het bedrag van de in een jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting, bedoeld in artikel 15, dat door de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, of het vijfde lid, van dat artikel niet leidt tot een vermindering van inkomstenbelasting over dat jaar, wordt aangemerkt als vanwege andere Mogendheden geheven belasting van het daaropvolgende jaar. Deze voortwenteling vindt alleen plaats indien het naar het volgend jaar over te brengen bedrag door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Artikel 18 Kostenaf trek

Op schriftelijk verzoek van de belastingplichtige blijft artikel 15 buiten toepassing voor de in een jaar genoten dividenden, interest en royalty's, bedoeld in dat artikel en voor de daarover vanwege ontwikkelingslanden geheven belasting.

AFDELING 3 INKOMEN UIT AANMERKELIJK BELANG

Artikel 19 Verrekening buitenlandse belasting op dividenden

1. Aan een binnenlandse belastingplichtige wordt, ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van inkomstenbelasting verleend voor in het inkomen uit aanmerkelijk belang begrepen dividenden, indien:

a. de vennootschap die de dividenden uitdeelt in een ontwikkelingsland is gevestigd, en

b. de dividenden zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen die vanwege dat andere land, al dan niet aan de bron, wordt geheven.

2. Het bedrag van de in het eerste lid bedoelde vermindering is het laagste van de volgende bedragen:

a. het bedrag van de in het desbetreffende jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting;

b. het bedrag dat tot de belasting die in het desbetreffende jaar zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 over het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als het bedrag van de in dat jaar volgens het eerste lid in aanmerking te nemen dividenden staat tot het noemerinkomen.

3. Artikel 15, derde en vierde lid, en artikel 16 vinden overeenkomstige toepassing.

4. Onder de belasting die zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 verschuldigd zou zijn over het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang wordt verstaan: de over het kalenderjaar berekende belasting op het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang,

bedoeld in artikel 2.7, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

5. Onder noemerinkomen wordt verstaan: het inkomen uit aanmerkelijk belang

a. vermeerderd met de hierop in het jaar in mindering gebrachte persoonsgebonden aftrek, en

b. verminderd met de – met overeenkomstige toepassing van afdeling 4.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001 – te verrekenen negatieve bedragen aan noemerinkomen uit andere jaren.

Artikel 20 Voortwenteling niet verrekenende belasting

Het bedrag van de in een jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting als bedoeld in artikel 19 dat door de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, niet leidt tot een vermindering van inkomstenbelasting over dat jaar, wordt aangemerkt als vanwege andere Mogendheden geheven belasting van het daaropvolgende jaar. Deze voortwenteling vindt alleen plaats indien het naar het volgend jaar over te brengen bedrag door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Artikel 21 Kostenaftrek

Op schriftelijk verzoek van de belastingplichtige blijft artikel 19 buiten toepassing voor de in een jaar genoten dividenden als bedoeld in dat artikel en voor de daarover vanwege ontwikkelingslanden geheven belasting.

AFDELING 4 INKOMEN UIT SPAREN EN BELEGGEN

PARAGRAAF 1 VRIJSTELLING

Artikel 22 Vrijstelling

Een binnenlandse belastingplichtige is vrijgesteld van de inkomstenbelasting die betrekking heeft op buitenlands voordeel uit sparen en beleggen.

Artikel 23 Buitenlands voordeel uit sparen en beleggen

1. Het buitenlandse voordeel uit sparen en beleggen bestaat uit gezamenlijke bedrag van hetgeen de belastingplichtige als bestanddeel van het voordeel uit sparen en beleggen geniet als voordeel uit de rendementsgrondslag in het buitenland.

2. De rendementsgrondslag in het buitenland is de waarde van de bezittingen in het buitenland verminderd met de waarde van de schulden in verband met die bezittingen. Bezittingen in het buitenland zijn:

a. binnen het gebied van een andere Mogendheid gelegen onroerende zaken;

b. rechten die direct of indirect betrekking hebben op binnen het gebied van een andere Mogendheid gelegen onroerende zaken, en

c. rechten op aandelen in de winst van een onderneming waarvan de leiding binnen het gebied van een andere Mogendheid is gelegen, voorzover zij niet voortkomen uit effectenbezit of dienstbetrekking.

3. Bezittingen als bedoeld in het tweede lid behoren alleen tot de rendementsgrondslag in het buitenland voorzover de daaruit genoten opbrengsten zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen die vanwege de andere Mogendheid waarin de bezittingen zijn gelegen, wordt geheven.

Artikel 24 Vermindering belasting bij buitenlands voordeel uit sparen en beleggen

1. De in artikel 21 bedoelde vrijstelling voor buitenlands voordeel uit sparen en beleggen wordt toegepast door een vermindering te verlenen op de verschuldigde inkomstenbelasting.

2. De in het eerste lid bedoelde vermindering is gelijk aan het bedrag dat tot de belasting die zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 over het belastbare inkomen uit sparen en beleggen verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als het gemiddelde van de rendementsgrondslag in het buitenland aan het begin van het jaar (begindatum) en aan het einde van het jaar (einddatum) staat tot het gemiddelde van de rendementsgrondslag aan het begin en aan het einde van het jaar. De vermindering kan, met inachtneming van de verminderingen volgens andere regelen ter voorkoming van dubbele belasting, niet meer bedragen dan de belasting die zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 over het belastbare inkomen uit sparen en beleggen verschuldigd zou zijn.

3. Indien de belastingplichtige niet het gehele jaar binnenlands belastingplichtige is, wordt de naar tijdsgelang herleide waarde van de rendementsgrondslag in het buitenland over de periode dat hij in Nederland woonde in aanmerking genomen. Gedeelten van kalendermaanden worden hierbij verwaarloosd. Als rendementsgrondslag geldt de som van de naar tijdsgelang herleide rendementsgrondslag over de periode dat de belastingplichtige in Nederland woonde en de naar tijdsgelang herleide rendementsgrondslag in Nederland over de periode dat hij niet in Nederland woonde. De derde volzin vindt geen toepassing bij de belastingplichtige die volgens artikel 2.5 van de Wet inkomstenbelasting 2001 kiest voor toepassing van de regels van die wet voor binnenlandse belastingplichtigen.

4. Indien de in artikel 23, tweede lid, genoemde zaken, rechten en schulden niet het gehele jaar tot de rendementsgrondslag van de belastingplichtige behoren, wordt zowel op de begindatum als op de einddatum de naar tijdsgelang herleide waarde hiervan als rendementsgrondslag in het buitenland in aanmerking genomen, waarbij gedeelten van kalendermaanden als volle maand worden beschouwd. Behoort de zaak, het recht of de schuld op de begindatum of de einddatum tot de rendementsgrondslag van de belastingplichtige dan wordt de waarde op dat tijdstip als basis genomen voor de toepassing van de eerste volzin. Behoort de zaak, het recht of de schuld op geen van die tijdstippen tot de rendementsgrondslag van de belastingplichtige, dan wordt uitgegaan van de waarde op het tijdstip waarop de zaak, het recht of de schuld niet meer tot de rendementsgrondslag behoort.

5. Onder de belasting die zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 verschuldigd zou zijn over het belastbare inkomen uit sparen en beleggen wordt verstaan: de over het kalenderjaar berekende belasting op het belastbare inkomen uit sparen en beleggen, bedoeld in artikel 2.7, eerste lid, aanhef en onderdeel c, van de Wet inkomstenbelasting 2001.

PARAGRAAF 2 VERREKENING

Artikel 25 Verrekening buitenlandse belasting op dividenden, interest en royalty's

1. Aan een binnenlandse belastingplichtige wordt, ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van inkomstenbelasting verleend in verband met ontvangen dividenden, interest en royalty's indien:

a. de rechten waaruit de opbrengst is genoten behoren tot de bezittingen als bedoeld in artikel 5.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001;

b. de vennootschap die de dividenden uitdeelt of de schuldenaar van de rente en royalty's in een ontwikkelingsland is gevestigd of woont, en

c. de dividenden, interest en royalty's zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen die vanwege dat land, al dan niet aan de bron, wordt geheven.

2. Het bedrag van de in het eerste lid bedoelde vermindering is gelijk aan het bedrag van de in het desbetreffende jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting. De belasting die vanwege andere Mogendheden is geheven over dividenden, interest en royalty's wordt tot geen hoger bedrag in aanmerking genomen dan tot 25% van de desbetreffende dividenden, interest en royalty's.

3. Artikel 16 is van overeenkomstige toepassing.

4. Indien de vermindering van het eerste lid, na toepassing van de overige verminderingen van dit besluit, leidt tot een negatief bedrag, wordt dit negatieve bedrag aan de belastingplichtige uitbetaald.

AFDELING 5 FORMELE EN OVERIGE BEPALINGEN

Artikel 26 Beschikkingen doorschuifregeling

1. De inspecteur stelt het bedrag van het volgens artikel 11 naar een volgend jaar over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning per Mogendheid vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. Deze vaststelling gebeurt gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over dat jaar. Het bedrag van het naar het volgend jaar over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning wordt op het aanslagbiljet afzonderlijk vermeld.

2. Rechtsmiddelen tegen een beschikking als bedoeld in het eerste lid kunnen uitsluitend betrekking hebben op:

a. de grootte van het over te brengen bedrag aan buitenlands inkomen uit werk en woning voorzover dat niet eerder is vastgesteld, en

b. de toepassing van de ministeriële regeling, bedoeld in artikel 11, derde lid.

3. Het bedrag aan buitenlands inkomen uit werk en woning dat volgens artikel 11, eerste lid, naar het volgend jaar wordt overgebracht, kan worden herzien of alsnog worden vastgesteld, indien:

a. een aanslag wordt verminderd wegens de verrekening van verliezen uit andere jaren;

b. de inspecteur een navorderingsaanslag vaststelt;

c. de inspecteur een beschikking herzielt waarin het bedrag van een verlies wordt vastgesteld;

d. enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat het bedrag van het over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning te hoog is vastgesteld, waarbij de herziening alleen kan plaatsvinden voor in de beschikking opgenomen buitenlands inkomen uit werk en woning dat is genoten in een van de twaalf voorafgaande jaren.

4. In afwijking in zoverre van artikel 11, eerste lid, tweede volzin, wordt, indien het derde lid toepassing vindt, het herziene of het alsnog vastgestelde bedrag aan buitenlands inkomen uit werk en woning dat naar het volgend jaar wordt overgebracht, in het volgend jaar in aanmerking genomen zonder dat dit bedrag vooraf door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld. De vorige volzin vindt overeenkomstige toepassing voorzover de herziening gevolgen heeft voor bedragen die worden overgebracht naar jaren waarvoor al een aanslag is vastgesteld.

Artikelen 27 Beschikkingen inhaalregeling

1. De inspecteur stelt het bedrag van het volgens artikel 12 naar een volgend jaar over te brengen negatieve buitenlands inkomen uit werk en woning per Mogendheid vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

2. Artikel 26, eerste lid, tweede en derde volzin, tweede lid, derde lid en vierde lid is van overeenkomstige toepassing.

3. Indien het negatieve buitenlands inkomen uit werk en woning niet bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld, wordt het bedrag in het volgende jaar toch in aanmerking genomen als negatief bestanddeel van het buitenlands inkomen uit werk en woning. Het bedrag wordt niet meer in aanmerking genomen indien de termijn waarbinnen de inspecteur bevoegd is om een aanslag vast te stellen over het eerste jaar waarin een lager naar het volgend jaar over te brengen bedrag aan negatief buitenlands inkomen uit werk en woning bij voor bezwaar vatbare beschikking had moeten worden vastgesteld, met meer dan twee jaar is overschreden.

Artikel 28 Beschikkingen verrekening

1. De inspecteur stelt de volgens de artikelen 14, 17 en 20 over te brengen bedragen aan vanwege andere Mogendheden geheven belasting per artikel vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

2. Artikel 26, eerste lid, tweede en derde volzin, tweede lid, derde lid en vierde lid, is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 29 Emigratie en terugkeer

Ingeval de belastingplichtige in een jaar anders dan door overlijden ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn, en binnen een termijn van acht jaren na afloop van dit jaar wederom binnenlands belastingplichtige wordt, worden de over het jaar voorafgaande aan het jaar waarin de binnenlandse belastingplicht is geëindigd volgens de artikelen 26, 27 en 28 vastgestelde bedragen aan over te brengen buitenlands inkomen uit werk en woning, negatief buitenlands inkomen uit werk en woning en vanwege andere Mogendheden geheven belasting, aangemerkt als bedragen die in het jaar voorafgaande aan het opnieuw binnenlands belastingplichtig worden, zijn vastgesteld.

HOOFDSTUK III LOONBELASTING

Artikel 30 Vrijstelling van loonbelasting

Een in Nederland wonende werknemer is vrijgesteld van de loonbelasting die betrekking heeft op door hem genoten loon waarop artikel 9, eerste lid, onderdeel b, van toepassing is, en dat is onderworpen aan een belasting naar het inkomen die vanwege de andere Mogendheid als in dat artikel bedoeld wordt geheven.

HOOFDSTUK IV VENNOOTSCHAPSBELASTING

AFDELING 1 VRIJSTELLING

Artikel 31 Vrijstelling

Een binnenlandse belastingplichtige is vrijgesteld van de vennootschapsbelasting die betrekking heeft op buitenlandse winst.

Artikel 32 Buitenlandse winst uit een andere Mogendheid

1. De buitenlandse winst uit een andere Mogendheid is het gezamenlijke bedrag van de in die Mogendheid behaalde winst uit buitenlandse onderneming, zijnde een onderneming die, of het gedeelte van een onderneming dat, wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger binnen het gebied van de andere Mogendheid. De in de eerste volzin bedoelde winst wordt alleen in aanmerking genomen voorzover deze is onderworpen aan een belasting naar de winst die vanwege die andere Mogendheid wordt geheven.

2. Tot een buitenlandse onderneming worden gerekend:

- a. in de andere Mogendheid gelegen onroerende zaken;
- b. rechten die direct of indirect betrekking hebben op in de andere Mogendheid gelegen onroerende zaken;
- c. rechten op aandelen in de winst van een onderneming waarvan de leiding in de andere Mogendheid is gevestigd voorzover zij niet opkomen uit effectenbezit;
- d. werkzaamheden die gedurende een aaneengesloten periode van ten minste 30 dagen in, op of boven het winningsgebied van de andere Mogendheid worden verricht.

3. Artikel 9, derde lid, is van overeenkomstige toepassing.

4. Het winningsgebied van de andere Mogendheid bestaat uit de territoriale zee van de andere Mogendheid alsmede het buiten de territoriale zee gelegen deel van de zeebodem en de ondergrond daarvan, voorzover de andere Mogendheid daar op grond van het internationale recht rechten mag uitoefenen op het gebied van de exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen.

5. In afwijking van het eerste lid wordt winst uit buitenlandse onderneming behaald met een onderneming waarvan de werkzaamheden grotendeels bestaan uit beleggen of uit financieringswerkzaamheden als bedoeld in artikel 13, tweede lid, laatste volzin, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, niet tot de buitenlandse winst uit een andere Mogendheid gerekend. De eerste volzin vindt geen toepassing indien de werkzaamheden volgens genoemd artikel 13 kunnen worden aangemerkt als actieve financieringswerkzaamheden.

Artikel 33 Vermindering belasting bij buitenlandse winst

1. De in artikel 31 bedoelde vrijstelling voor buitenlandse winst wordt voor elke Mogendheid waarin de belastingplichtige zodanige winst behaalt afzonderlijk toegepast door een vermindering te verlenen op de verschuldigde vennootschapsbelasting.

2. De in het eerste lid bedoelde vermindering is gelijk aan het bedrag dat tot de belasting die zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als de buitenlandse winst uit een Mogendheid staat tot noemerwinst.

3. De vermindering dan wel, ingeval de belastingplichtige uit meer dan een Mogendheid buitenlandse winst geniet, het gezamenlijke bedrag van de verminderingen kan, met inachtneming van de verminderingen volgens andere regelen ter voorkoming van dubbele belasting, niet meer bedragen dan het bedrag van de belasting dat zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 verschuldigd zou zijn.

4. Onder noemerwinst wordt verstaan: de winst verminderd met de – met overeenkomstige toepassing van hoofdstuk IV van die wet – te verrekenen negatieve winst uit andere jaren.

Artikel 34 Doorschuifregeling

1. Voorzover het gezamenlijke bedrag aan vrij te stellen buitenlandse winst – per Mogendheid berekend met inachtneming van de verrekening volgens artikel 35 – groter is dan de noemerwinst, wordt het overgebracht naar het volgend jaar. Deze overbrenging vindt alleen plaats indien de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

2. In het jaar waarnaar de overbrenging plaatsvindt, wordt voor de berekening van de vermindering van artikel 33 de buitenlandse winst verhoogd met het over te brengen bedrag aan buitenlandse winst. De noemerwinst wordt niet verhoogd.

3. Bij ministeriële regeling worden nadere regels gesteld over de toedeling van de vrij te stellen buitenlandse winst per Mogendheid aan de te verlenen vermindering volgens artikel 33 en de overbrenging van buitenlandse winst naar een volgend jaar van het eerste lid.

Artikel 35 Inhaalregeling

1. Indien de buitenlandse winst uit een Mogendheid – berekend met inachtneming van de overbrenging per Mogendheid volgens artikel 34 – negatief is, wordt deze voor de toepassing van de vermindering van artikel 33 aangemerkt als negatief bestanddeel van de buitenlandse winst van het volgend jaar uit die Mogendheid. De inspecteur stelt de naar het volgend jaar over te brengen negatieve buitenlandse winst vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

2. Het eerste lid vindt geen toepassing voorzover met het negatieve bedrag al rekening is gehouden bij de toepassing van artikel 13c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

AFDELING 2 VERREKENING

Artikel 36 Verrekening buitenlandse belasting op dividenden, interest en royalty's

1. Aan een binnenlandse belastingplichtige wordt, ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van vennootschapsbelasting verleend voor in de winst, maar niet in enige in artikel 32 bedoelde buitenlandse winst, begrepen dividenden, interest en royalty's, indien:

a. de vennootschap die de dividenden uitdeelt of de schuldenaar van de rente en royalty's in een ontwikkelingsland woont of gevestigd is, en

b. de dividenden, interest en royalty's zijn onderworpen aan een belasting naar de winst die vanwege dat land, al dan niet aan de bron, wordt geheven.

2. Het bedrag van de in het eerste lid bedoelde vermindering is het laagste van de volgende bedragen:

a. het bedrag van de in het desbetreffende jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting;

b. het bedrag dat tot de belasting die in het desbetreffende jaar zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als het bedrag van de in dat jaar volgens het eerste lid in aanmerking te nemen dividenden, interest en royalty's staat tot de noemerwinst.

3. Voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel a, wordt de belasting die vanwege andere Mogendheden is geheven over dividenden tot geen hoger bedrag in aanmerking genomen dan tot 25% van die dividenden.

4. Bij de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, worden dividenden en interest verminderd met de daarmee verband houdende

kosten, en worden royalty's verminderd met de daarop rechtstreeks drukkende kosten.

5. Artikel 16 en artikel 33, vierde lid, zijn van overeenkomstige toepassing.

6. De vermindering volgens dit artikel bedraagt, met inachtneming van de verminderingen volgens andere regelen ter voorkoming van dubbele belasting en volgens artikel 33, ten hoogste het bedrag aan belasting dat volgens de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 verschuldigd is.

Artikel 37 Voortwenteling niet verrekenende belasting dividenden, interest en royalty's

Het bedrag van de in een jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting als bedoeld in artikel 36 dat door de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, of het zesde lid, van dat artikel niet leidt tot een vermindering van vennootschapsbelasting over dat jaar, wordt aangemerkt als vanwege andere Mogendheden geheven belasting van het daaropvolgende jaar. Deze voortwenteling vindt alleen plaats indien het naar het volgend jaar over te brengen bedrag door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Artikel 38 Kostenaf trek

Op schriftelijk verzoek van de belastingplichtige blijft artikel 36 buiten toepassing voor de in een jaar genoten dividenden, interest en royalty's als bedoeld in dat artikel en voor de daarover vanwege ontwikkelingslanden geheven belasting.

Artikel 39 Verrekening buitenlandse belasting bij passieve winst uit buitenlandse onderneming

1. Aan een binnenlandse belastingplichtige wordt, ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van vennootschapsbelasting verleend voor door hem behaalde passieve winst uit buitenlandse onderneming als bedoeld in artikel 32, vijfde lid, indien deze winst is onderworpen aan een belasting naar de winst die vanwege een andere Mogendheid wordt geheven.

2. Het bedrag van de in het eerste lid bedoelde vermindering is het laagste van de volgende bedragen:

a. 50% van het in artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 eerstgenoemde percentage maal het, met inachtneming van de overbrenging volgens artikel 41 berekende, positieve gezamenlijke bedrag van de in het eerste lid bedoelde winst uit buitenlandse onderneming;

b. het bedrag dat tot de belasting die in het desbetreffende jaar zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als het gezamenlijke bedrag van de in dat jaar volgens het eerste lid in aanmerking te nemen winst uit buitenlandse onderneming, staat tot de noemerwinst.

3. Op verzoek van de belastingplichtige wordt het volgens het tweede lid, onderdeel a, te bepalen bedrag gesteld op het bedrag van de in het desbetreffende jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting. In een jaar waarnaar een negatief bedrag als bedoeld in artikel 41 is overgebracht, wordt van de in de vorige volzin bedoelde belasting niet meer in aanmerking genomen dan het bedrag dat tot die belasting in dezelfde verhouding staat als het in het tweede lid bedoelde gezamenlijke bedrag – berekend met inachtneming van de overbrenging volgens artikel 41 – staat tot dat gezamenlijke bedrag berekend zonder toepassing van de overbrenging volgens artikel 41, vermeerderd met het volgens artikel 40

naar dat jaar overgebrachte bedrag van vanwege andere Mogendheden geheven belasting.

4. Artikel 33, vierde lid, is van overeenkomstige toepassing.

5. De vermindering volgens dit artikel bedraagt, met inachtneming van de verminderingen volgens andere regelen ter voorkoming van dubbele belasting en volgens de artikelen 33 en 36, ten hoogste het bedrag aan verschuldigde vennootschapsbelasting.

Artikel 40 Voortwenteling niet verrekenende belasting bij passieve winst uit buitenlandse onderneming

Voorzover het volgens artikel 39, tweede lid, onderdeel a, of het derde lid, berekende bedrag door de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, of het vijfde lid niet leidt tot een vermindering van vennootschapsbelasting over dat jaar, wordt dit bedrag overgebracht naar het volgende jaar en in dat jaar bij de berekening van de vermindering in aanmerking genomen. Deze overbrenging vindt alleen plaats indien het naar het volgend jaar over te brengen bedrag door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Artikel 41 Inhaal negatieve bedragen

1. Indien het gezamenlijke bedrag bedoeld in artikel 39, tweede lid, onderdeel a, negatief is, wordt dit bedrag overgebracht naar het volgend jaar en bij de berekening van het gezamenlijke bedrag van dat jaar als negatief bedrag in aanmerking genomen. De inspecteur stelt het naar het volgend jaar over te brengen bedrag vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

2. Het eerste lid vindt geen toepassing voorzover met het negatieve bedrag al rekening is gehouden bij de toepassing van artikel 13c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

AFDELING 3 FORMELE EN OVERIGE BEPALINGEN

Artikel 42 Beschikkingen doorschuifregeling

1. De inspecteur stelt het bedrag van de volgens artikel 34 naar een volgend jaar over te brengen buitenlandse winst per mogendheid vast bij voor bezwaar vatbare beschikking. Deze vaststelling gebeurt gelijktijdig met het vaststellen van de aanslag over dat jaar. Het bedrag van de naar het volgend jaar over te brengen buitenlandse winst wordt op het aanslagbiljet afzonderlijk vermeld.

2. Rechtsmiddelen tegen een beschikking als bedoeld in het eerste lid kunnen uitsluitend betrekking hebben op:

- a. de grootte van het over te brengen bedrag aan buitenlandse winst voorzover dat niet eerder is vastgesteld, en
- b. de toepassing van de ministeriële regeling, bedoeld in artikel 34, derde lid.

3. Het bedrag aan buitenlandse winst dat volgens artikel 34, eerste lid, naar het volgend jaar wordt overgebracht, kan worden herzien of alsnog worden vastgesteld, indien:

- a. een aanslag wordt verminderd wegens de verrekening van verliezen uit andere jaren;
- b. de inspecteur een navorderingsaanslag vaststelt;
- c. de inspecteur een beschikking herziet waarin het bedrag van een verlies wordt vastgesteld;
- d. enig feit grond oplevert voor het vermoeden dat het bedrag van de over te brengen buitenlandse winst te hoog is vastgesteld, waarbij de

herziening alleen kan plaatsvinden voor in de beschikking opgenomen buitenlandse winst die is genoten in een van de twaalf voorafgaande jaren.

4. In afwijking in zoverre van artikel 34, eerste lid, tweede volzin, wordt, indien het derde lid toepassing vindt, het herziene of het alsnog vastgestelde bedrag aan buitenlandse winst dat naar het volgend jaar wordt overgebracht, in het volgend jaar in aanmerking genomen zonder dat dit bedrag vooraf door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld. De vorige volzin vindt overeenkomstige toepassing voorzover de herziening gevolgen heeft voor bedragen die worden overgebracht naar jaren waarvoor al een aanslag is vastgesteld.

Artikelen 43 Beschikkingen inhaalregeling en inhaal negatieve bedragen

1. De inspecteur stelt het bedrag van de volgens artikel 35 naar een volgend jaar over te brengen negatieve buitenlandse winst per Mogendheid vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

2. De inspecteur stelt het volgens artikel 41 naar een volgend jaar over te brengen negatieve gezamenlijke bedrag aan buitenlandse winst als bedoeld in artikel 39, eerste lid, vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

3. Artikel 42, eerste lid, tweede en derde volzin, tweede lid, derde lid en vierde lid is van overeenkomstige toepassing.

4. Indien de negatieve buitenlandse winst niet bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld, wordt het bedrag in het volgende jaar toch in aanmerking genomen als negatief bestanddeel van de buitenlandse winst. Het bedrag wordt niet meer in aanmerking genomen indien de termijn waarbinnen de inspecteur bevoegd is om een aanslag vast te stellen over het eerste jaar waarin een lager naar het volgend jaar over te brengen bedrag aan negatieve buitenlandse winst bij voor bezwaar vatbare beschikking had moeten worden vastgesteld, met meer dan twee jaar is overschreden. De vorige volzin vindt overeenkomstige toepassing voor het volgens het tweede lid vastgestelde bedrag.

Artikel 44 Beschikkingen verrekening

1. De inspecteur stelt het volgens artikel 37 over te brengen bedrag aan vanwege andere Mogendheden geheven belasting vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

2. De inspecteur stelt het volgens artikel 40 over te brengen bedrag aan belasting vast bij voor bezwaar vatbare beschikking.

3. Artikel 42, eerste lid, tweede en derde volzin, tweede lid, derde lid en vierde lid, is van overeenkomstige toepassing.

Artikel 45 Emigratie en terugkeer

Ingeval de belastingplichtige in een jaar anders dan door liquidatie ophoudt binnenlands belastingplichtige te zijn, en binnen een termijn van acht jaren na afloop van dit jaar wederom binnenlands belastingplichtige wordt, worden de over het jaar voorafgaande aan het jaar waarin de binnenlandse belastingplicht is geëindigd volgens de artikelen 42, 43 en 44 vastgestelde bedragen aan over te brengen buitenlandse winst, negatieve buitenlandse winst en vanwege andere Mogendheden geheven belasting, aangemerkt als bedragen die in het jaar voorafgaande aan het opnieuw binnenlands belastingplichtig worden, zijn vastgesteld.

Artikel 46 Wijziging gerechtigdheid tot lichaam

1. Indien aannemelijk is dat in vergelijking met het begin van het oudste jaar waarvan een naar het volgend jaar over te brengen bedrag aan

buitenlandse winst als bedoeld in artikel 34 in een later jaar nog niet volledig tot een vermindering heeft geleid, het uiteindelijke belang in de belastingplichtige in belangrijke mate is gewijzigd, wordt met ingang van het jaar waarin de wijziging heeft plaatsgevonden, het over te brengen bedrag aan buitenlandse winst van het daaraan voorafgaande jaar niet meer bij de berekening van de vermindering als bedoeld in artikel 33 in aanmerking genomen.

2. Het eerste lid vindt overeenkomstige toepassing met betrekking tot naar een volgend jaar over te brengen bedragen aan vanwege andere Mogendheden geheven belasting als bedoeld in artikel 37 en over te brengen bedragen aan belasting als bedoeld in artikel 40.

3. Artikel 20a, tweede, derde, vierde, vijfde, zesde, achtste, negende en tiende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is van overeenkomstige toepassing.

HOOFDSTUK V RECHT VAN SUCCESSIE EN RECHT VAN SCHENKING

Artikel 47 Vermindering recht van successie bij daadwerkelijk of fictief in Nederland wonende erflater

1. Bij een verkrijging krachtens erfrecht door het overlijden van iemand die ten tijde van dat overlijden in Nederland woonde, wordt ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting een vermindering verleend van het recht van successie voor de in de verkrijging begrepen bezittingen behorende tot een door hem gedreven buitenlandse onderneming als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel a, en voor de in de verkrijging begrepen onroerende zaken die binnen het gebied van een andere Mogendheid zijn gelegen en rechten waaraan deze zijn onderworpen, voorzover de verkrijging van vorenbedoelde bezittingen aan een gelijksoortige belasting is onderworpen die vanwege een andere Mogendheid als daar bedoeld wordt geheven.

2. Het bedrag van de in het eerste lid bedoelde vermindering is het laagste van de volgende bedragen:

a. het bedrag van de vanwege de andere Mogendheid geheven belasting;

b. het bedrag dat tot het recht van successie dat volgens de Successiewet 1956 verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit, in dezelfde verhouding staat als de gezamenlijke waarde van de in de verkrijging begrepen, in het eerste lid bedoelde, bezittingen in de andere Mogendheid staat tot de waarde van alle verkregen bezittingen.

3. Voor de toepassing van het tweede lid wordt:

a. de waarde van de in het eerste lid bedoelde bezittingen verminderd met de waarde van de tot een buitenlandse onderneming als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel a, behorende schulden, daaronder begrepen schulden voortspruitende uit een medegerechtigdheid anders dan als aandeelhouder tot een zodanige onderneming, en met de waarde van de niet tot een zodanige onderneming behorende schulden verzekerd door hypotheek op een binnen het gebied van een andere Mogendheid gelegen onroerende zaak of een recht waaraan deze is onderworpen;

b. de waarde van alle verkregen bezittingen verminderd met de waarde van de tot een onderneming behorende schulden, daaronder begrepen schulden voortspruitende uit een medegerechtigdheid anders dan als aandeelhouder, en met de waarde van de niet tot een onderneming behorende schulden verzekerd door hypotheek op een onroerende zaak of een recht waaraan deze is onderworpen.

Artikel 48 Vermindering recht van successie bij fictief in Nederland wonende erflater

1. Bij een verkrijging krachtens erfrecht door het overlijden van iemand die op grond van artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956 geacht wordt ten tijde van het overlijden in Nederland te hebben gewoond, wordt voorts, ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van het recht van successie verleend voor in die verkrijging begrepen bezittingen andere dan die bedoeld in artikel 47, voorzover ter zake van de verkrijging van die bezittingen vanwege een andere Mogendheid een gelijksoortige belasting is geheven omdat de erflater aldaar ten tijde van het overlijden zijn daadwerkelijke woonplaats had. Deze vermindering is niet van toepassing ten aanzien van die bezittingen over de verkrijging waarvan op de voet van artikel 5 van de Successiewet 1956 recht van overgang zou zijn verschuldigd, indien artikel 3, eerste lid, van die wet niet van toepassing zou zijn.

2. Het bedrag van de in het eerste lid bedoelde vermindering is het laagste van de volgende bedragen:

a. het bedrag van de vanwege de andere Mogendheid geheven belasting;

b. het bedrag dat tot het recht van successie dat volgens de Successiewet 1956 verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit, in dezelfde verhouding staat als de gezamenlijke waarde van de in de verkrijging begrepen, in het eerste lid van dit artikel bedoelde, bezittingen staat tot de waarde van alle verkregen bezittingen verminderd met de waarde van de tot een onderneming behorende schulden, daaronder begrepen schulden voortvloeiende uit een medegerechtigdheid anders dan als aandeelhouder, en met de waarde van de niet tot een onderneming behorende schulden verzekerd door hypotheek op een onroerende zaak of een recht waaraan deze is onderworpen.

Artikel 49 Buitenlandse gelijksoortige belasting als boedelschuld

Indien een verkrijging van een erflater die ten tijde van het overlijden in Nederland woonde, bezittingen omvat welke zich binnen het gebied van een andere Mogendheid bevinden en niet op grond van de artikelen 47 en 48 aanspraak bestaat op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting, wordt bij het bepalen van de waarde van die verkrijging een vanwege die andere Mogendheid over deze bezittingen geheven gelijksoortige belasting in mindering gebracht op die verkrijging.

Artikel 50 Vermindering per verkrijger

De verminderingen bedoeld in de artikelen 47 tot en met 49 worden per verkrijger berekend.

Artikel 51 Schenkingsrecht

1. De artikelen 47 tot en met 50 vinden overeenkomstige toepassing met betrekking tot het recht van schenking.

2. Artikel 48 is van overeenkomstige toepassing op schenkingen door een schenker die op grond van artikel 3, tweede lid, van de Successiewet 1956 geacht wordt ten tijde van de schenking in Nederland te hebben gewoond.

HOOFDSTUK VI KANSSPELBELASTING

Artikel 52 Vrijstelling kansspelbelasting

1. Een in Nederland wonende of gevestigde gerechtigde tot een prijs van een buitenlands kansspel is vrijgesteld van de daarop betrekking hebbende kansspelbelasting, indien die prijs is onderworpen aan een gelijksoortige belasting, die vanwege een ander land of een andere Mogendheid wordt geheven.

2. Het eerste lid vindt geen toepassing, indien de prijs als winst uit onderneming moet worden aangemerkt.

HOOFDSTUK VII OVERGANGS- EN SLOTBEPALINGEN

Artikel 53 Overgangsbepaling doorschuifregeling inkomstenbelasting

1. Een volgens artikel 3, derde lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, zoals dat luidde op 31 december 2000, naar een volgend jaar over te brengen bedrag aan buitenlands onzuiver inkomen van het jaar 2000 wordt voor de toepassing van de artikelen 10 en 11 aangemerkt als een naar het jaar 2001 over te brengen bedrag aan buitenlands inkomen uit werk en woning.

2. Het eerste lid vindt alleen toepassing indien het over te brengen buitenlands onzuiver inkomen door de inspecteur volgens artikel 3a van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, zoals dat luidde op 31 december 2000, is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Artikel 54 Overgangsbepaling inhaalregeling inkomstenbelasting

1. Een volgens artikel 3, vierde lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, zoals dat luidde op 31 december 2000, naar een volgend jaar over te brengen bedrag aan negatief buitenlands onzuiver inkomen van het jaar 2000 wordt voor de toepassing van de artikelen 10, 11 en 12 aangemerkt als een naar het jaar 2001 over te brengen bedrag aan negatief buitenlands inkomen uit werk en woning.

2. Het eerste lid vindt alleen toepassing indien het over te brengen negatieve buitenlands onzuiver inkomen door de inspecteur volgens artikel 3a van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, zoals dat luidde op 31 december 2000, is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. Het vijfde lid, tweede en derde volzin, van genoemd artikel 3a vinden hierbij overeenkomstige toepassing.

Artikel 55 Overgangsbepaling voortwenteling buitenlandse bronbelasting inkomstenbelasting

1. Een volgens artikel 5, vierde lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, zoals dat luidde op 31 december 2000, naar een volgend jaar over te brengen bedrag aan vanwege andere Mogendheden geheven belasting van het jaar 2000 wordt voor de toepassing van artikel 25 aangemerkt als vanwege andere Mogendheden geheven belasting van het jaar 2001.

2. Het eerste lid vindt alleen toepassing indien het over te brengen bedrag aan belasting door de inspecteur volgens artikel 3a van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, zoals dat luidde op 31 december 2000, is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Artikel 56 Overgangsregeling bijzonder tarief

1. Indien op of na 1 januari 2001 een onder het inkomen uit werk en woning vallend inkomensbestanddeel wordt belast tegen een bijzonder tarief, vindt bij de bepaling van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting volgens artikel 10 in het desbetreffende jaar artikel 3, tweede lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, zoals dat luidde op 31 december 2000, overeenkomstige toepassing.

2. Bij ministeriële regeling kunnen per groep van gevallen nadere regels worden gesteld voor de toepassing van het eerste lid.

Artikel 57 Overgangsregeling vennootschapsbelasting; wijziging gerechtigdheid tot lichaam

1. Voor de toepassing van artikel 46 blijft een wijziging van het uiteindelijke belang in de belastingplichtige die voor 1 januari 2001 heeft plaatsgevonden buiten aanmerking, mits

a. artikel 10, achtste lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, zoals dat luidde op 31 december 2000, indien dit zou zijn blijven gelden op de belastingplichtige niet van toepassing zou zijn,

b. de belastingplichtige direct voorafgaande aan de wijziging een onderneming dreef.

2. Het eerste lid is slechts van toepassing met betrekking tot jaren waarin is voldaan aan de in artikel 20a, vierde lid, onderdeel a, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen voorwaarde.

Artikel 58 Overgangsregeling, delegatiebepaling over te brengen bedragen

Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld over de wijze waarop naar een volgend jaar over te brengen bedragen uit het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 in aanmerking worden genomen bij de toepassing van dit besluit.

Artikel 59 Intrekking Besluit voorkoming dubbele belasting 1989

1. Het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 wordt ingetrokken.

2. Het in het eerste lid genoemde besluit vindt voor de toepassing van de vennootschapsbelasting nog toepassing op het jaar dat is aangevangen voor 1 januari 2001 en dat na die datum eindigt.

Artikel 60 Inwerkingtreding

1. Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2001.

2. Voor de heffing van de vennootschapsbelasting vindt dit besluit voor het eerst toepassing met ingang van het jaar dat met of in 2001 aanvangt.

3. Voor de heffing van het recht van successie en het recht van schenking vindt dit besluit toepassing, indien het overlijden, de schenking of de in artikel 45, derde lid, tweede zin, of de in artikel 53, eerste lid, van de Successiewet 1956 bedoelde gebeurtenis plaatsvindt op of na het tijdstip van de inwerkingtreding van dit besluit, zomede indien op of na dat tijdstip krachtens schenking wordt verkregen ten gevolge van de vervulling van een voorwaarde.

Artikel 61 Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

Het advies van de Raad van State is openbaar gemaakt door terinzagelegging bij het Ministerie van Financiën.

Tevens zal het advies met de daarbij ter inzage gelegde stukken worden opgenomen in het bijvoegsel bij de Staatscourant van 9 januari 2001, nr. 6.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst.

's-Gravenhage, 21 december 2000

Beatrix

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos

Uitgegeven de *achtentwintigste* december 2000

De Minister van Justitie,
A. H. Korthals

1. Inleiding

Met de belastingherziening 2001 is de Nederlandse belastingwetgeving ingrijpend gewijzigd. Vooral de systematiek en terminologie van de nieuwe Wet inkomstenbelasting 2001 wijken op onderdelen sterk af van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Als gevolg hiervan heeft ook het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 aanpassing. Voor een belangrijk deel betreft dit een technische exercitie (doorvertaling gewijzigde terminologie). Op andere onderdelen is een één op één omzetting van de belastingherziening zonder materiële wijzigingen aan te brengen in het Besluit niet mogelijk, en moeten derhalve keuzes worden gemaakt. Waar relevant zullen dergelijke keuzes in deze nota worden toegelicht.

In beginsel zou de benodigde aanpassing kunnen worden vormgegeven door een wijziging van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989. Gezien de veelheid van wijzigingen die dan in de bestaande tekst zou moeten aangebracht, is er evenwel voor gekozen om, in lijn met de nieuwe Wet inkomstenbelasting 2001, te komen met een nieuw besluit, het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Tevens is van de gelegenheid gebruik gemaakt om de opzet en de redactie te moderniseren. Anderzijds is, mede vanwege de beschikbare tijd, niet gestreefd naar een integrale herziening en herijking van het oude Besluit. Een groot aantal regelingen en bepalingen is – inhoudelijk – ongewijzigd overgenomen in het nieuwe Besluit.

In het navolgende zal het oude Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 kortheidshalve worden aangeduid als het Besluit 1989, en het nieuwe Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 als het Besluit 2001.

Relatie met belastingverdragen

Het Besluit voorkoming dubbele belasting is een eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting voor situaties waarin niet op andere wijze, bijvoorbeeld door middel van belastingverdragen, in voorkoming is voorzien. Door de beperking tot niet-verdragssituaties is de reikwijdte ervan in zoverre beperkt. Anderzijds wordt echter in verreweg de meeste verdragen voor wat betreft de vrijstellingsmethode naar het Besluit verwezen voor de wijze waarop de voorkoming wordt verleend. Ook voor wat betreft de verrekeningsmethode zijn enige regelingen uit het Besluit – via goedkeurend beleid – van overeenkomstige toepassing verklaard voor de belastingverdragen.

Op de toepassing van de belastingverdragen in relatie tot de belastingherziening 2001 zal nog in een afzonderlijke beleidspublicatie worden ingegaan.

Overige beleidsmatige onderwerpen

De wijzigingen ten opzichte van het Besluit 1989 bestaan, zoals gezegd, grotendeels uit aanpassingen die voortvloeien uit, of tenminste samenhangen met, de Belastingherziening 2001. Daarnaast is van de gelegenheid gebruik gemaakt om enige meer beleidsmatige onderwerpen mee te nemen. Als voorbeeld kan worden genoemd het introduceren van de verrekeningsmethode voor sporters en artiesten.

Anderen meer beleidsmatige kwesties worden thans nog bestudeerd, zoals het St. Gobain-arrest¹ en de zogenoemde China-lease jurisprudentie². Tevens wordt nog gekeken naar – de wenselijkheid en mogelijkheid van het wetgevend omschrijven van – het vereiste van onderworpenheid, zoals dit in het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 12 januari 1999, nr. IFZ98/1535 (o.m. VN 1999/13.9) is

¹ Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen, 21 september 1999, C-307/97, o.m. te vinden in VN 1999/54.16.

² HR 26 januari 2000, BNB 2000/160 en Hof Amsterdam, nr. 95/4864, o.m. in VN 1998/15.8.

verduidelijkt. In dit licht is het niet mogelijk gebleken deze onderwerpen reeds bij dit Besluit mee te nemen.

Keuzerecht voor buitenlandse belastingplichtigen

Het Besluit 1989 en het nieuwe Besluit 2001 bevatten een regeling ter voorkoming van dubbele belasting bij inwoners van Nederland (binnenlandse belastingplichtigen). Volgens artikel 2.5, vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 kunnen bij algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld voor de voorkoming van dubbele belasting bij niet-inwoners (buitenlandse belastingplichtigen) die hebben gekozen voor toepassing van de regels van die wet voor binnenlandse belastingplichtigen. Vanwege het specifieke karakter van deze voorkomingsregels is besloten deze niet in dit Besluit op te nemen, maar in het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting.

2. Inkomstenbelasting

Een nieuw element van de Wet inkomstenbelasting 2001 vormt het systeem van inkomensboxen. Elk van de drie boxen kent zijn eigen grondslag en tarief. Als uitvloeisel hiervan wordt in het nieuwe Besluit 2001 ook de voorkoming van dubbele belasting per box vormgegeven. Op deze wijze wordt een juiste aansluiting bereikt tussen – de hoogte van – de belastingheffing over de buitenlandse inkomsten en de bepaling van de vermindering te voorkoming van dubbele belasting voor die inkomsten. Alvorens meer uitgebreid in te gaan op de vormgeving van de voorkomingsregels per box, zal eerst in meer algemene zin aandacht worden besteed aan de relatie tussen de voorkoming dubbele belasting enerzijds en de persoonsgebonden aftrekposten (hoofdstuk 6 Wet inkomstenbelasting 2001) en de heffingskorting (hoofdstuk 8 Wet inkomstenbelasting 2001) anderzijds.

2.1 Behandeling persoonsgebonden aftrekposten en heffingskorting

Besluit voorkoming dubbele belasting 1989

Onder het Besluit 1989 wordt de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting volgens de vrijstellingsmethode bepaald met toepassing van de zogenoemde evenredigheidsbreuk. De teller hiervan wordt gevormd door het buitenlands onzuiver inkomen, de noemer in hoofdzaak door het gehele onzuivere inkomen. Vermenigvuldiging van deze breuk met de in totaal verschuldigde belasting levert de te verlenen vermindering op. Het gaat hierbij om de verschuldigde belasting na toepassing van de persoonlijke aftrekposten als persoonlijke verplichtingen en buitengewone lasten en van de belastingvrije som. Bij een binnenlandse belastingplichtige met zowel buitenlands als «binnenlands»¹ inkomen worden die aftrekposten en de belastingvrije som aldus naar evenredigheid over het buitenlandse en het overige inkomen verdeeld². Het resultaat hiervan is dat een evenredig deel van deze draagkracht verminderende posten, namelijk dat gedeelte dat overeenkomt met het gedeelte van het onzuivere inkomen dat afkomstig is uit buitenlandse bronnen, niet tot een vermindering van de belastingdruk in Nederland leidt. Anders gezegd, omdat een deel van de persoonlijke aftrekposten en de belastingvrije som aldus wordt toegekend aan vrijgesteld buitenlands inkomen, leidt dit deel niet tot een feitelijke verlaging van de belasting. Achterliggende gedachte is dat dergelijke aftrekposten, die niet met een inkomensbron samenhangen, uit het gehele inkomen, inclusief het buitenlandse deel daarvan, dienen te worden bestreden.

¹ Hiermee wordt bedoeld op het deel van het wereldinkomen dat geen buitenlands inkomen vormt.

² Anders gezegd: De vermindering is gelijk aan het bedrag dat over het buitenlandse onzuiver inkomen verschuldigd zou zijn bij toepassing op dat inkomen van het gemiddelde tarief over het gehele inkomen.

Over de vraag naar de verenigbaarheid van deze voorkomingsstelsels met het Europese recht lopen verschillende procedures, waaronder een bij de Hoge Raad. Door belastingplichtigen in deze procedures wordt betoogd dat de toerekening naar evenredigheid niet in overeenstemming is met de jurisprudentie van het Hof van Justitie (o.m. Schumacker). De hierbij gevolgde redenering is, kortgezegd, dat het Hof in zijn jurisprudentie heeft geoordeeld dat het werkland geen rekening hoeft te houden met persoonlijke aftrekposten. Uitgangspunt daarbij is dat deze normaliter al in het woonland in aanmerking worden genomen en dat het woonland door de heffing over het wereldinkomen en het feit dat het persoonlijke leven van de belastingplichtige zich daar concentreert, ook het beste in staat is om fiscaal met de persoonlijke omstandigheden rekening te houden. Uitzondering is «slechts» de situatie dat het inkomen geheel of nagenoeg geheel in het werkland wordt verdiend. In een dergelijke situatie kunnen de aftrekposten in het woonland, vanwege het ontbreken van inkomen, niet te gelde worden gemaakt.

Een in alle gevallen evenredige toedeling van aftrekposten over buitenlandse en «binnenlandse» inkomsten door het woonland zou niet in bovengenoemde lijn van het Hof passen aangezien daardoor een deel van de persoonlijke aftrekposten nergens te gelde zou kunnen worden gemaakt.

Op 29 december 1999 heeft advocaat-generaal Wattel conclusie genomen in een lopende procedure bij de Hoge Raad (zaaknr. 34 782; V-N 2000/8.11). In zijn conclusie adviseert hij om over dit onderwerp prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie. De Hoge Raad heeft dit advies inmiddels gevolgd. Naar de mening van Wattel is de pro rata benadering van Nederland overigens in overeenstemming met het Europese recht, en is het veeleer aan de werkstaat om eveneens naar evenredigheid met de persoonlijke aftrekposten rekening te houden. Hierbij kan de werkstaat dan tevens de progressiefactor betrekken.

Keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen

In de nieuwe Wet inkomstenbelasting 2001 wordt de in het Besluit 1989 neergelegde lijn – evenredige toerekening van persoonlijke aftrekposten aan buitenlands en overig inkomen – verder versterkt met de in artikel 2.5 opgenomen mogelijkheid voor buitenlandse belastingplichtigen om te kiezen voor toepassing van de regels van die wet voor binnenlandse belastingplichtigen. Door te kiezen kunnen de persoonsgebonden aftrekposten ook bij buitenlandse belastingplichtigen, en wel eveneens naar evenredigheid van het Nederlandse inkomen, in aanmerking worden genomen. Daar staat tegenover dat voor de berekening van de progressie wordt uitgegaan van het wereldinkomen. Aldus wordt door Nederland, zowel als woonland en als bronland, een evenwichtig en sluitend systeem verkregen. In bovengenoemde conclusie spreekt advocaat-generaal Wattel in dit verband van een oplossing met een zeer hoog internationaal neutraliteitsgehalte die vanuit het perspectief van de interne markt dan ook loffelijk is.

Persoonsgebonden aftrekposten

In overeenstemming met de lijn die nog bij het Besluit 1989 expliciet is gekozen, die in de gerechtelijke procedures is verdedigd, en die nog wordt versterkt en uitgebreid met de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen, is in het onderhavige Besluit 2001 voor de persoonsgebonden aftrekposten de pro rata benadering gehandhaafd. Dit houdt in dat ook onder het nieuwe Besluit deze aftrekposten voor de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting naar evenredigheid

aan het buitenlandse inkomen en het overige inkomen worden verdeeld. Achtergrond is, net als onder het Besluit 1989, dat dergelijke aftrekposten, die niet met een concrete inkomensbron samenhangen, uit het gehele inkomen dienen te worden bestreden. Tevens wordt aldus voorkomen dat bij een belastingplichtige met deels buitenlands inkomen¹ en enigszins omvangrijke aftrekposten – bijvoorbeeld (afkoopsom) alimentatie – de Nederlandse heffingsgrondslag wel erg beperkt zou worden. In samenhang met de keuzeregeling voor buitenlandse belastingplichtigen wordt aldus een sluitend en evenwichtig systeem tot stand gebracht. In dit licht hebben wij er vertrouwen in dat de door Nederland gekozen oplossing in overeenstemming zal zijn met het Europese recht.

Bij het voorgaande is voorts relevant dat de regeling ter vermindering van (dubbele) belasting bij buitenlandse belastingplichtigen die er voor kiezen om als binnenlandse belastingplichtigen te worden behandeld (artikel 2.5 Wet IB 2001), op overeenkomstige wijze zal worden vormgegeven als bij binnenlandse belastingplichtigen. Bij deze belastingplichtigen ligt het volledig naar Nederland – zijnde het werkland – halen van de persoonsgebonden aftrekposten uiteraard zeker niet voor de hand. Tevens bestaat bij deze categorie dan een reëel risico dat dergelijke aftrekposten dubbel in aanmerking worden genomen (zowel in woonland als in werkland).

Heffingskorting

Op zichzelf zou, uitgaande van een technische aanpassing, voor de heffingskorting dezelfde lijn – evenredige toerekening – kunnen worden gekozen als die onder het Besluit 1989 wordt gevolgd bij de persoonlijke aftrekposten en de belastingvrije som, en die onder het nieuwe Besluit 2001 wordt gehandhaafd bij de persoonsgebonden aftrekposten. In de systematiek van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt de heffingskorting echter niet toegerekend aan de verschillende boxen. De verschuldigde belasting over elk van de boxen wordt opgeteld, en vervolgens wordt op het totaal de heffingskorting in mindering gebracht (artikel 2.7 van de Wet inkomstenbelasting 2001). Omdat de voorkoming per box zal plaatsvinden, zou een evenredige toerekening van de heffingskorting aan buitenlands en overig inkomen betekenen dat deze eerst – en uitsluitend voor de berekening van de voorkoming van dubbele belasting – aan de verschillende boxen moet worden toegerekend. Hierbij zou dan ook een eventuele aan de partner uitbetaalde heffingskorting moeten worden begrepen. Dit zou de vormgeving en de uitvoering van de regeling ter voorkoming van dubbele belasting in betekende mate compliceren. Voorts is van belang dat voor de voorkoming van dubbele *belasting* in beginsel alleen het – beperkte – belastingdeel van de heffingskorting relevant is.

Om praktische redenen is er daarom bij binnenlandse belastingplichtigen voor gekozen om de vermindering van inkomstenbelasting ter voorkoming van dubbele belasting te laten voorgaan op de vermindering van de belasting met – meestal het belastingdeel van – de heffingskorting. Dit geldt zowel voor de voorkoming op grond van het Besluit 2001 als voor de voorkoming op grond van de belastingverdragen. De gekozen systematiek houdt in dat de heffingskorting volledig in mindering komt op de belasting over het niet-buitenlandse deel van het inkomen, dat wil zeggen op de belasting waarvoor geen voorkoming wordt verkregen.

In concreto betekent het voorgaande dat eerst per box – uitgaande van de berekende belasting over die box in de zin van artikel 2.7, eerste lid, eerste volzin, Wet IB 2001 – de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt bepaald. De aldus berekende voorkomingsbedragen komen in mindering op de in totaal volgens de nationale wetgeving verschuldigde inkomstenbelasting. Op basis van het na die vermindering

¹ Gedacht kan worden aan een werknemer van een internationaal concern die zijn werkzaamheden voor een belangrijk deel verricht voor buitenlandse concernmaatschappijen. Vanwege de salary split kan deze belastingplichtige overigens al een fors progressievoordeel hebben.

nog verschuldigde belastingbedrag wordt vervolgens de regeling van de heffingskorting toegepast.

In de Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001 wordt de regeling van de heffingskorting in de Wet inkomstenbelasting 2001 op dienovereenkomstige wijze aangepast.

Voor buitenlandse belastingplichtigen die er voor kiezen om als binnenlandse belastingplichtigen te worden behandeld, zal wel evenredige toerekening van de heffingskorting aan de Nederlandse en de overige inkomens plaatsvinden. Nederland is voor deze belastingplichtigen bronland. Op deze wijze wordt een cumulatie met de tegemoetkomingen in het woonland voorkomen.

2.2 Voorkoming dubbele belasting in box I

De voorkoming dubbele belasting in box I voor buitenlandse inkomensbestanddelen vindt – afhankelijk van de inkomenscategorie – plaats volgens de vrijstellingsmethode of de verrekeningsmethode.

Vrijstelling

De voorkomingsregeling voor vrij te stellen buitenlandse inkomensbestanddelen komt grotendeels overeen met de regeling onder het Besluit 1989. Het gaat hierbij vooral om belastingplichtigen met een buitenlandse dienstbetrekking en om ondernemers met een vaste inrichting in het buitenland. Een verschil ten opzichte van het oude systeem is uiteraard dat de voorkoming voor box I inkomensbestanddelen separaat plaatsvindt, en dat de box II en box III inkomsten hier niet meer bij worden betrokken.

De uitgaven voor inkomensvoorzieningen (premies voor lijfrenten) en de kosten voor kinderopvang zijn onderdeel van box I, en behoren dus niet tot de persoonsgebonden aftrekposten. Net als bij de persoonsgebonden aftrekposten komt evenwel de vraag op hoe met deze posten moet worden omgegaan bij de toepassing van de zogenoemde voorkomingsbreuk bij de berekening van de voorkoming van dubbele belasting. Op zichzelf kan worden gezegd dat genoemde aftrekposten een band hebben met de actieve inkomsten van box I. Zo is de hoogte van de lijfrentepremie-aftrek mede afhankelijk van de hoogte van de winst uit onderneming en van het loon uit dienstbetrekking. Vanuit deze optiek zou er iets voor te zeggen zijn om de lijfrentepremies voor de berekening van de voorkoming toe te rekenen aan de binnenlandse of de buitenlandse inkomsten waarbij het pensioentekort zich voordoet. Voor kosten van kinderopvang zou dan wellicht kunnen worden gedacht aan een evenredige toerekening aan de inkomsten waarop de kinderopvang betrekking heeft (bijvoorbeeld op basis van tijd of inkomsten). Complicatie is echter dat deze aftrekposten meer betrekking hebben op de actieve inkomsten in zijn geheel, bij lijfrentepremies bijvoorbeeld de premiegrondslag als bedoeld in artikel 3.127, vierde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001, dan op concrete inkomensbestanddelen. Toerekening aan concrete inkomens is dan ook niet altijd mogelijk, hetgeen nog wordt gecompliceerd door elementen als een franchise, basisbedrag en maxima. Daarnaast kan een dergelijke toerekening in voorkomende gevallen bewerkelijk zijn.

Om deze redenen is er voor gekozen om de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de kosten voor kinderopvang, net als onder het Besluit 1989 en overeenkomstig de regeling voor persoonsgebonden aftrekposten, naar evenredigheid toe te rekenen aan buitenlands en overig inkomen.

In samenhang met – de wijzigingen in – het fiscale regime voor artiesten en sporters in de Wet inkomstenbelasting 2001 is de wijze van voorkoming van dubbele belasting voor deze groep op grond van het Besluit herzien. Het gaat hierbij enerzijds om een uitbreiding van de gevallen waarin voorkoming wordt gegeven, anderzijds in bepaalde situaties om een beperking in de omvang van de tegemoetkoming. Met het voorgestelde regime wordt het Besluit meer in overeenstemming gebracht met het beleid dat wordt gehanteerd bij het afsluiten van bilaterale belastingverdragen.

Onder het Besluit 1989 komen artiesten en sporters alleen voor voorkoming in aanmerking indien het gaat om een ondernemer met een vaste inrichting – zijnde een duurzame aanwezigheid – in het buitenland, of om een artiest of sporter in dienstbetrekking die werkzaamheden in het buitenland verricht. Voor werkzaamheden in dienstverband in het buitenland van minder dan dertig dagen geldt hierbij een verscherpte onderworpenheid, aangetoond moet worden dat in het buitenland over de beloning voor die werkzaamheden daadwerkelijk belasting is betaald. In de nieuwe regeling komen artiesten en sporters steeds voor voorkoming in aanmerking indien in een land waarop het Besluit betrekking heeft persoonlijke werkzaamheden in die hoedanigheid worden verricht.

De aangebrachte beperking ziet op het niet meer verlenen van de tegemoetkoming volgens de vrijstellingsmethode, maar volgens de verrekeningsmethode. Achtergrond hiervan is dat bij (zeer) kortdurende optredens of wedstrijden in het buitenland lang niet in alle gevallen door het andere land daadwerkelijk zal worden geheven over de opbrengsten hiervan. In de gevallen waarin wel wordt geheven kan verder de wijze waarop dit gebeurt in de verschillende landen sterk uiteenlopen, zowel wat betreft in aanmerking te nemen grondslag als het tarief. Om nu te voorkomen dat opbrengsten of delen van opbrengsten ten onrechte nergens in de heffing worden betrokken, gaat onder het Besluit 2001 voor artiesten en sporters de verrekeningsmethode gelden.

Verrekening

Net als onder het Besluit 1989 is voorzien in een verrekening van buitenlandse (bron)belasting op dividenden, interest en royalty's uit ontwikkelingslanden. Het gaat dan voornamelijk om de gevallen waarin de rechten waarop de inkomsten worden betaald tot de winst uit onderneming behoren. De vormgeving en de voorwaarden van de verrekeningsbepaling stemmen overeen met de overeenkomstige bepaling onder het Besluit 1989. Wel vindt, door het boxensysteem, de voorkoming (verrekening) bij dividenden, interest en royalty's die in box I vallen apart plaats van de verrekening bij soortgelijke stromen die in box II en/of box III vallen. Voor de verrekening van buitenlandse bronbelasting op dividenden, interest en royalty's in box I uit verschillende landen geldt weer de gezamenlijke methode.

Daarnaast is, zoals hiervoor al opgemerkt, voorzien in een specifieke verrekeningsbepaling voor sporters en artiesten.

2.3 Voorkoming dubbele belasting in box II

Het inkomen uit aanmerkelijk belang bevat geen inkomensbestanddelen waarvoor Nederland volgens het gangbare beleid bij de voorkoming van dubbele belasting de vrijstellingsmethode toepast.

Wel kunnen tot het inkomen uit aanmerkelijk belang dividenden behoren op tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen in vennootschappen uit een ontwikkelingsland. In dergelijke gevallen wordt, onder dezelfde voorwaarden als in box I, verrekening verleend voor de hierop

rustende buitenlandse bronbelasting. Verrekening vindt wederom apart plaats van de dividenden, interest en royalty's in de boxen I en III. Binnen box II geldt de gezamenlijke methode.

2.4 Voorkoming dubbele belasting in box III

Bij het inkomen uit sparen en beleggen vindt de voorkoming van dubbele belasting, net als in box I, afhankelijk van de inkomenscategorie plaats volgens de vrijstellingsmethode of de verrekeningsmethode.

Vrijstelling

Onder de vrijstellingsmethode vallen voornamelijk de inkomsten uit in het buitenland gelegen, in box III vallende, onroerende zaken en daarop betrekking hebbende rechten. De vrijstelling wordt net als in box I verleend met toepassing van de zogenoemde evenredigheidsbreuk. Globaal bedraagt de vermindering de buitenlandse heffingsgrondslag gedeeld door de totale heffingsgrondslag maal de in box III verschuldigde belasting. Het heffingvrije vermogen wordt aldus naar evenredigheid verdeeld over het Nederlandse en het niet-Nederlandse deel van de heffingsgrondslag. De vrijstellingsmethode in box III kent geen doorschuif- en inhaalregeling

Verrekening

In box III is net als in box I en II verrekening mogelijk voor buitenlandse (bron)belasting op dividenden, interest en royalty's uit ontwikkelingslanden. De systematiek wijkt evenwel af. Dit hangt samen met het hanteren van een forfaitaire rendement. Hierdoor is er geen directe relatie meer tussen de buitenlandse bronbelasting over de daadwerkelijke bruto-opbrengsten en de Nederlandse belasting over de forfaitair bepaalde opbrengsten (de zogenoemde tweede limiet). Voor de verrekening van buitenlandse bronbelasting op dividenden, interest en royalty's, waarvan de onderliggende rechten deel uitmaken van de rendementsgrondslag van box III, zal daarom, net als bij de verrekening van Nederlandse dividendbelasting, geen tweede limiet meer worden gehanteerd. De verrekening wordt derhalve gesteld op de in het ontwikkelingsland geheven bronbelasting. Wel is de maximale verrekening hierbij begrensd tot een buitenlandse bronheffing van 25%, het tarief van de Nederlandse dividendbelasting.

Verder is de verrekening niet beperkt tot de belasting die betrekking heeft op box III inkomen. De buitenlandse bronbelasting kan, indien de belasting over het inkomen uit sparen en beleggen onvoldoende is voor volledige verrekening, ook worden verrekend met de belasting over box I en box II. Zou in een incidenteel geval ook deze belasting, en dus de in totaal verschuldigde belasting, onvoldoende zijn, dan wordt een restant bedrag aan niet-verrekenende buitenlandse bronbelasting door de Nederlandse fiscus uitbetaald. Opgemerkt zij overigens dat deze systematiek ook gaat gelden voor de verrekening van buitenlandse bronbelasting op box III inkomsten onder de verdragen. Hierover zal nog een beleidspublicatie verschijnen.

Maatregel tegen misbruik

Bij de verrekening van buitenlandse bronbelasting in alle drie de boxen is een overeenkomstige maatregel getroffen als de bepaling tegen dividend-stripping in artikel 9.2, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 25, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969¹. Vanwege het vervallen van de zogenoemde tweede limiet zal een dergelijke voorziening vooral betekenis hebben voor dividenden,

¹ Ingevolge de artikelen XIIIc en XV van de Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001 is de inwerkingtreding van – de wijzigingen in – deze bepalingen opgeschort. Inwerkingtreding is voorzien bij koninklijk besluit. De in het Besluit 2001 opgenomen bepaling zal wel per 1 januari 2001 in werking treden. Verwezen zij naar het antwoord op de desbetreffende opmerking van de Raad van State in het nader rapport.

interest en royalty's die in box III vallen. Het is niet de bedoeling dat het nieuwe regime zal worden gebruikt om opbrengsten kunstmatig in Nederland te laten neerslaan uitsluitend om de buitenlandse bronbelasting te kunnen verrekenen.

In verband hiermee bevat de in het Besluit opgenomen bepaling een tweetal uitbreidingen ten opzichte van voornoemde regelingen in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting. De eerste uitbreiding is dat de bepaling niet alleen geldt voor dividenden, maar ook voor interest en royalty's. Een beperking tot dividenden in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting ligt voor de hand omdat het daarbij – uitsluitend – gaat om de verrekening van Nederlandse dividendbelasting. Bij het Besluit gaat het om de verrekening van buitenlandse bronbelasting op dividenden, interest en royalty's. In de praktijk zal overigens nauwlettend worden gevolgd of de bepaling voor deze toegevoegde categorieën adequaat is.

De tweede uitbreiding ziet op de uitzondering voor kleine bedragen. In de inkomstenbelasting en vennootschapsbelasting gaat het om een bedrag per uitkerend lichaam. Onder het Besluit geldt de uitzondering slechts indien in totaal een klein bedrag aan opbrengsten is ontvangen.

2.5 Overgangsrecht

Bij het overgangsrecht gaat het om de vraag hoe de per 31 december 2000 nog volgens het Besluit 1989 vastgestelde bedragen aan gestald buitenlands onzuiver inkomen – waarvoor nog geen voorkoming is verleend –, aan nog te verrekenen buitenlandse verliezen – die in mindering komen op toekomstige voorkoming – en aan nog niet verrekende buitenlandse bronbelasting, in aanmerking worden genomen onder het nieuwe boxensysteem. Net als bij de in artikel W van de Invoeringswet opgenomen regeling voor nog te verrekenen verliezen is voor een praktische insteek gekozen. Hierbij is uitgegaan van de voor de meeste belastingplichtigen voordeligste optie.

De in het kader van de vrijstellingsmethode per 31 december 2000 vastgestelde bedragen aan door te schuiven buitenlands onzuiver inkomen en nog te verrekenen buitenlandse verliezen gaan naar box I, en worden volgens de gangbare regels betrokken bij de in die box geldende vrijstellingsmethode. Dit ligt ook voor de hand aangezien de andere boxen geen doorschuif- en inhaalregeling kennen. Verder gaan de meeste buitenlandse inkomensbestanddelen waarvoor voorkoming wordt verleend via de vrijstellingsmethode onderdeel uitmaken van box I.

De op 31 december 2000 nog niet verrekende buitenlandse bronbelasting wordt in 2001 in aanmerking genomen als buitenlandse bronbelasting op opbrengsten van box III. Door het ontbreken van een zogenoemde tweede limiet bij de verrekening in box III komt dit er op neer dat die bedragen op deze wijze in 2001 zonder enige beperking in één keer kunnen worden verrekend.

3. Vermogensbelasting

Ingevolge de belastingherziening 2001 vervalt de vermogensbelasting met ingang van 1 januari 2001. Over het jaar 2001 wordt geen vermogensbelasting meer geheven. Dit houdt in dat de bepalingen in het Besluit 1989 ter voorkoming van dubbele vermogensbelasting met ingang van 1 januari 2001 geen betekenis meer hebben. In het nieuwe Besluit 2001 zijn op dit punt dan ook geen bepalingen meer opgenomen.

4. Vennootschapsbelasting

In het Besluit 1989 is de voorkoming van dubbele belasting bij de vennootschapsbelasting voor een belangrijk deel vormgegeven door de

bepalingen voor de inkomstenbelasting van overeenkomstige toepassing te verklaren. Bij de nieuwe opzet van een Besluit 2001 is ervoor gekozen om de regeling voor de vennootschapsbelasting meer zelfstandig uit te schrijven. Een inhoudelijke wijziging is hiermee niet beoogd.

Daarnaast is ook de voorkoming bij de vennootschapsbelasting op een aantal onderdelen aangepast aan de belastingherziening 2001.

5. Recht van successie en recht van schenking

De bepalingen van het Besluit 1989 die betrekking hebben op de voorkoming van dubbel successie- en schenkingsrecht zijn overgenomen in het Besluit 2001.

Op enkele plaatsen is een inhoudelijke wijziging doorgevoerd ten opzichte van de bepalingen van het Besluit 1989. De overige aanpassingen betreffen voor het merendeel verduidelijkingen die zijn doorgevoerd naar aanleiding van in de afgelopen jaren gerezen vraagpunten.

Artikel 48 bevat een geringe inhoudelijke verruiming ten opzichte van artikel 13 van het Besluit 1989.

In bepaalde gevallen komt buitenlandse successiebelasting niet voor verrekening op grond van laatstgenoemde bepaling in aanmerking, terwijl dit gelet op de uitgangspunten die ten grondslag liggen aan de voorkomingsbepalingen voor het successie- en schenkingsrecht wel het geval zou moeten zijn. Het betreft buitenlandse successiebelasting over bezittingen die niet onder artikel 11 van het Besluit 1989 vielen, maar waarover de staat waar de erflater woonde toch geheven zou hebben op basis van het situsbeginsel (bijv. banktegoeden) als de erflater niet daar maar in Nederland zou hebben gewoond. Deze belasting kwam niet voor een vermindering op grond van artikel 13 van het Besluit 1989 in aanmerking. Het gaat bij toepassing van voornoemd artikel 13 (artikel 48 van het Besluit 2001) echter om de situatie dat de erflater in Nederland fictieve woonplaats heeft en in die andere staat zijn daadwerkelijke woonplaats en het is onredelijk om deze bezittingen onder die omstandigheden niet onder de werking van artikel 48 te laten vallen. Immers de andere staat heeft in dat geval een sterker heffingsrecht dan Nederland en het ligt dan voor de hand dat Nederland een verrekening geeft op grond van artikel 48 (ordinary-creditmethode) in plaats van artikel 49 (aftrek-methode). De tekst is zodanig aangepast dat deze situatie nu onder de werking van artikel 48 valt.

Door de wijziging van artikel 49 blijkt nu duidelijk uit de besluittekst dat de verrekening op grond van de aftrekmethode slechts geldt voor in een andere staat geheven gelijksoortige belasting over in die betreffende staat gelegen bezittingen. In de Leidraad Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (successie- en schenkingsrecht), regeling van 21 december 1994, nr. VB94/4178, is een ruimer standpunt ingenomen. In paragraaf 8.4 is aangegeven dat niet vereist is dat de buitenlandse belasting geheven is door de staat waar de bezittingen zich bevinden. Bij nader inzien acht ik deze uitleg te ruim. Het is namelijk mogelijk dat dezelfde buitenlandse bezittingen in wel twee of drie andere staten belast worden. Op grond van de ruime uitleg is dan alle gelijksoortige buitenlandse belasting over die bezittingen aftrekbaar als schuld. Dit kan leiden tot een onevenredig grote aftrek van buitenlandse belasting. Ik ben daarom van mening dat de aftrekmogelijkheid van artikel 49 alleen moet gelden voor belasting geheven in de staat waar de bezittingen zich bevinden. De voornoemde leidraad zal worden aangepast.

Artikel 51 bevat een verruiming van de verrekenmogelijkheid voor de situatie dat een schenker die op grond van artikel 3, tweede lid, van de Successiewet 1956 fictief in Nederland woont een schenking doet. Voor deze situatie, waarin Nederland een relatief zwak heffingsrecht heeft, zou naast artikel 47 ook artikel 48 van overeenkomstige toepassing moeten zijn. Onder het Besluit 1989 was artikel 11 (artikel 47 van het Besluit 2001)

wel van overeenkomstige toepassing, maar artikel 13 (artikel 48) niet. Wel gold in dat geval artikel 14 (artikel 49). Door de toevoeging van het tweede lid aan artikel 51 is nu artikel 48 van overeenkomstige toepassing. Dit betekent dat in geval van heffing van schenkingsrecht op grond van voormeld artikel 3, tweede lid, steeds verrekening plaats kan vinden op basis van de ordinary-creditmethode.

De tekstwijzigingen van artikel 47, tweede lid, beogen duidelijkheid te verschaffen over de vraag of de berekening van de vermindering op basis van de gezamenlijke of de afzonderlijke methode dient te geschieden in de situatie dat in twee of meer andere staten belasting is geheven over bezittingen als bedoeld het eerste lid. De berekening dient te geschieden op grond van de afzonderlijke methode; per staat derhalve.

In de titel van artikel 47 is voor alle duidelijkheid toegevoegd dat deze bepaling bij daadwerkelijk én fictief inwonerschap van Nederland geldt. Dit is een bevestiging van wat reeds eerder in de eerdergenoemde leidraad is aangegeven.

Artikelsgewijze toelichting

HOOFDSTUK 1 REIKWIJDTE EN DEFINITIES

Artikel 1 Reikwijdte

Het *eerste lid* bevat een opsomming van de belastingen waarvoor in het Besluit 2001 een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is opgenomen. Ten opzichte van artikel 1 van het Besluit 1989 ontbreekt de vermogensbelasting. Dit houdt verband met het vervallen van de Wet op de vermogensbelasting per 1 januari 2001. Hiermee vervalt ook de noodzaak tot het stellen van regels ter voorkoming van dubbele vermogensbelasting.

Ingevolge het tweede lid vindt het Besluit 2001 slechts toepassing voorzover niet op andere wijze in het voorkomen van dubbele belasting is voorzien. Hiermee wordt de aanvullende werking – op vooral de belastingverdragen – van het Besluit tot uitdrukking gebracht. Deze bepaling is zonder inhoudelijke wijziging ontleend aan artikel 1, tweede lid, van het Besluit 1989.

Artikel 2 Vaste inrichting en vaste vertegenwoordiger

De in het eerste lid van dit artikel opgenomen omschrijving van het begrip vaste inrichting is overgenomen uit artikel 2, vijfde lid, van het Besluit 1989. Met de gewijzigde opzet en redactie van de bepaling wordt geen inhoudelijke wijziging beoogd. Het bepaalde in het tweede lid inzake de vaste vertegenwoordiger, en in het derde lid over goederen die in commissie worden gehouden, is eveneens ontleend aan genoemd artikel 2, vijfde lid.

De zogenoemde 30-dagen regeling voor activiteiten buitengaats in het kader van de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen is in het Besluit 2001 opgenomen in artikel 9, derde lid. Dergelijke werkzaamheden worden niet meer, zoals in artikel 2, vijfde lid, onderdeel a, van het Besluit 1989, als een vaste inrichting aangemerkt, maar naar analogie van de in artikel 7.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen regeling voor de buitenlandse belastingplichtigen, rechtstreeks als een buitenlandse onderneming. Deze bepaling is uiteraard alleen relevant voorzover dergelijke werkzaamheden uit zichzelf al geen vaste inrichting vormen. Met de gewijzigde vormgeving wordt geen materiële wijziging beoogd.

In de nota van toelichting op het Besluit 1989 is tot uitdrukking gebracht

dat bij de uitleg van het begrip vaste inrichting in beginsel aansluiting kan worden gezocht bij de uitleg van dat begrip in het OESO-modelverdrag – van destijds – 1977. Weliswaar heeft, aldus die toelichting, de Hoge Raad in BNB 1974/172 beslist dat het OESO-modelverdrag (in het besliste geval ging het om het OESO-modelverdrag 1963) niet beslissend is voor de inhoud van het begrip vaste inrichting in de nationale wetgeving. Maar de uitwerking die in de jurisprudentie aan dat begrip is gegeven, komt in zo vergaande mate overeen met de inhoud van het begrip vaste inrichting van het OESO-modelverdrag dat dit modelverdrag en het commentaar daarop als richtsnoer kunnen worden genomen voor de uitleg van dit begrip onder het Besluit. Ook met de – ongewijzigd overgenomen – definitie van artikel 2, eerste lid, van het Besluit 2001 is beoogd aansluiting te zoeken bij de internationale opvattingen over dit begrip, zoals die in het OESO-modelverdrag en het commentaar daarop hun neerslag hebben gekregen.

Artikel 3 Uitbreiding begrip Mogendheid

Bij Wet van 16 december 1999, Stb. 1999, 556 is aan het begrip Mogendheid in de artikelen 37 en 38 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen de bestuurlijke eenheid toegevoegd. Hiermee wordt, aldus de toelichting op die wet, de in de praktijk reeds toegepaste gelijkstelling tussen Mogendheden en bepaalde bestuurlijke eenheden geformaliseerd. Als voorbeelden van dergelijke bestuurlijke eenheden worden aldaar genoemd Hong Kong, de Palestijnse autoriteit en Macao.

In de nota van toelichting op het Besluit 1989 is reeds tot uitdrukking gebracht dat met het gebruik van de term Mogendheid niet bedoeld is een beperking te geven tot staatkundige eenheden die volkenrechtelijk als Mogendheid worden erkend. Indien dergelijke staatkundige eenheden de facto heffingsbevoegdheid uitoefenen, kunnen zij voor de toepassing van het Besluit mede onder het begrip Mogendheid worden begrepen. In diverse beleidspublicaties is voor concrete bestuurlijke eenheden goedgekeurd dat deze als een dergelijke staatkundige eenheid worden beschouwd (o.m. mededeling staatssecretaris van Financiën van 1 maart 1994, nr. IFZ94/224, Infobulletin 1994/267 waarin worden genoemd Hong Kong, Gibraltar, Taiwan en de eilanden Man, Jersey, Guernsey, Puerto Rico en Guam).

In het onderhavige artikel 3 wordt, in navolging van de AWR, voor het Besluit 2001 de gelijkstelling van bepaalde bestuurlijke eenheden met Mogendheden wettelijk vastgelegd. Voornoemde gebieden kunnen hierbij als een dergelijke bestuurlijke eenheid worden beschouwd. De beleidspublicaties hebben hierdoor met ingang van 1 januari 2001 in zoverre hun belang verloren.

Artikel 4 Gebied van een andere Mogendheid

De omschrijving van het gebied van een andere Mogendheid is ontleend aan artikel 2, vijfde lid, onderdeel d, van het Besluit 1989. Een inhoudelijke wijziging is niet beoogd.

Artikel 5 Dividenden, interest en royalty's

De definities van dividenden, interest en royalty's zijn ontleend aan artikel 4, tweede lid, onderdelen a, b en c, Besluit 1989. Met de gewijzigde formulering van vooral het royalty begrip is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

De omschrijving van het begrip ontwikkelingsland is ongewijzigd overgenomen van artikel 4, tweede lid, onderdeel d, van het Besluit 1989.

HOOFDSTUK 2 INKOMSTENBELASTING

AFDELING 1 ALGEMENE BEPALING

Artikel 7 Te conserveren inkomen

In de Wet inkomstenbelasting 2001 is voorzien in een uitbreiding van het aantal gevallen waarin een zogenoemde conserverende aanslag wordt opgelegd. Het als conserverende maatregel in de heffing betrekken van de in artikel 2.8, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 genoemde inkomensbestanddelen vormt hierbij een instrument tot behoud en zekerstelling van Nederlandse heffingsrechten. In overeenstemming hiermee is het de bedoeling dat, zolang geen niet-toegestane handeling wordt verricht, en de conserverende aanslag derhalve niet wordt ingevorderd, het opleggen van een conserverende aanslag geen gevolgen heeft voor de fiscale positie van de belastingplichtige. In lijn hiermee wordt in artikel 7 bepaald dat de als conserverende maatregel in aanmerking genomen inkomensbestanddelen – het «te conserveren inkomen» – en de daarover verschuldigde belasting buiten beschouwing blijven bij de bepaling van de voorkoming dubbele belasting. Soortgelijke regelingen zijn bijvoorbeeld voor de verliesverrekening in box I getroffen in artikel 3.149 van de Wet inkomstenbelasting 2001, en voor de middeling in artikel 3.155 van die wet.

De onderhavige bepaling betekent enerzijds dat de te conserveren inkomensbestanddelen als bedoeld in genoemd artikel 2.8 niet in de noemer van de voorkomingsbreuk worden betrokken, waardoor deze de voorkoming over de overige inkomsten niet beperken. Anderzijds telt ook de belasting over deze inkomensbestanddelen niet mee, waardoor voor deze belasting geen voorkoming wordt verleend. Dit laatste is in overeenstemming met ratio van de conserverende aanslag als waarborg voor de Nederlandse heffingsrechten.

AFDELING 2 INKOMEN UIT WERK EN WONING

PARAGRAAF 1 VRIJSTELLING

Artikel 8 Vrijstelling

In dit artikel wordt als algemene regel vooropgesteld dat een binnenlandse belastingplichtige is vrijgesteld van de inkomstenbelasting die betrekking heeft op buitenlands inkomen uit werk en woning. De nadere uitwerking hiervan vindt vervolgens plaats in de artikelen 9 tot en met 12.

De, in casu op de terminologie van box I toegespitste, bepaling is ontleend aan artikel 2, eerste lid, van het Besluit 1989.

Artikel 9 Buitenlands inkomen uit werk en woning uit een andere Mogendheid

Het eerste lid geeft een opsomming van wat onder het buitenlands inkomen uit werk en woning uit een andere Mogendheid wordt verstaan. Dit zijn de buitenlandse inkomensbestanddelen waarvoor in box I voorkoming wordt verleend door middel van de vrijstellingsmethode. Nieuw ten opzichte van het Besluit 1989 is dat de omschrijving is toegespitst op het buitenlands inkomen uit werk en woning *uit een*

Mogendheid. Dit is in overeenstemming met de bij de vrijstellingsmethode gehanteerde zogenoemde afzonderlijke methode, waarbij de voorkoming per land afzonderlijk wordt gezien. In artikel 10 vindt de bepaling van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wegens buitenlands inkomen ook per *Mogendheid* plaats.

Een ander nieuw element is de bepaling in de aanhef van het eerste lid dat de belastingplichtige de buitenlandse winst of voordelen als bestanddeel van het inkomen uit werk en woning moet genieten. Hiermee wordt tot uitdrukking gebracht dat het in dit artikel gaat om de voorkoming bij buitenlandse inkomensbestanddelen die in box I vallen. Dit vereiste is met name van belang voor onroerende zaken. Voorzover – de inkomsten uit – buitenlandse onroerende zaken in box III vallen, wordt de voorkoming geregeld in de artikelen 22–24. Tevens wordt met het vereiste tot uitdrukking gebracht dat de omvang van het buitenlandse inkomen waarvoor vrijstelling wordt verleend, volgens dezelfde (inkomstenbelasting)regels wordt bepaald als de berekening van het (wereld)inkomen. Het vereiste betekent overigens niet dat alle buitenlandse inkomensbestanddelen ook als zodanig en tot dezelfde omvang in het inkomen uit werk en woning moeten zijn begrepen. Zo worden op het punt van de winstberekening van vaste inrichtingen geen inhoudelijke wijzigingen beoogd. Als winst van een vaste inrichting dient te worden aangemerkt de naar Nederlandse maatstaven vastgestelde winst die de vaste inrichting zou hebben behaald als zij een onafhankelijke en zelfstandige onderneming zou zijn geweest.

In grote lijnen correspondeert de opsomming van buitenlandse inkomensbestanddelen met artikel 2 van het Besluit 1989 en met de in artikel 7.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgesomde inkomenscategorïeën waarvoor een buitenlandse belastingplicht geldt. Niet voor alle opbrengsten waarvoor buitenlandse belastingplicht geldt, is evenwel voorzien in eenzijdige voorkoming van dubbele belasting, bijvoorbeeld omdat deze direct verband houden met specifieke elementen uit de Nederlandse belastingwetgeving.

Het *eerste lid*, onderdeel a heeft betrekking op de winst uit buitenlandse onderneming. Het onderdeel is ongewijzigd overgenomen van artikel 2, tweede lid, onderdeel a, van het Besluit 1989. Een buitenlandse onderneming is een onderneming die, of het gedeelte van een onderneming dat, wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting of van een vaste vertegenwoordiger. Voor de begrippen vaste inrichting en vaste vertegenwoordiger zij verwezen naar artikel 2. Winst is het bedrag van de gezamenlijke voordelen die worden verkregen uit de buitenlandse onderneming.

De bepaling dat binnen het gebied van de andere *Mogendheid* gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen die behoren tot het vermogen van een onderneming, steeds geacht worden tot het vermogen van een buitenlandse onderneming te behoren is vervallen. Zie voor de achtergrond hiervan de toelichting op onderdeel e, onroerende zaken, hierna. Een inhoudelijke wijziging is hiermee niet beoogd.

Voor de bepaling welke opbrengsten winst uit (buitenlandse) onderneming vormen, zijn de artikelen 3.2 en 3.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 relevant. Dit houdt in dat ook de zogenoemde medegerechtigden van artikel 3.3, eerste lid, onderdeel a, van genoemd artikel onder de reikwijdte van het onderhavige onderdeel a kunnen vallen, mits uiteraard sprake is van een buitenlandse vaste inrichting. In situaties waarin een dergelijke gerechtigdheid onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 niet tot de winst uit onderneming zou behoren, betekent dit in zoverre een verruiming van de reikwijdte van de in onderdeel a opgenomen bepaling. Overigens zij hierbij opgemerkt dat een deel van de gevallen die onder die verruiming vallen als «rechten op aandelen in de winst van een onderneming waarvan de leiding binnen het

gebied van de andere Mogendheid is gevestigd, voorzover zij niet voortspruiten uit effectenbezit of dienstbetrekking» ook onder het Besluit 1989 op grond van artikel 2, tweede lid, onderdeel b, onder 4°, al zijn vrijgesteld.

De in de onderdelen b en c opgenomen bestanddelen zijn ontleend aan artikel 2, tweede lid, onderdeel b, onder 1° en 2° van het Besluit 1989. De formulering is aangepast aan de gewijzigde terminologie van de Wet inkomstenbelasting 2001. Met de gewijzigde redactie is geen inhoudelijke wijziging beoogd. Belastbaar loon is het loon verminderd met de werknemersaftrek (zie artikel 3.80 van de Wet inkomstenbelasting 2001). De bepaling dat inkomsten uit publiekrechtelijke dienstbetrekking bij werkzaamheden voor een onderneming onder de regeling voor loon uit privaatrechtelijke dienstbetrekking vallen, is, omwille van de leesbaarheid, opgenomen in het *vijfde lid*.

De in onderdeel d opgenomen categorie opbrengsten van onroerende zaken komt als zodanig niet voor in de in artikel 3.1, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen opsomming van de bestanddelen van het inkomen uit werk en woning. Deze zelfstandig geformuleerde opbrengsten kunnen onder verschillende bestanddelen van het inkomen uit werk en woning vallen. Onder – opbrengsten van – onroerende zaken vallen voor wat betreft dit onderdeel d overigens tevens – opbrengsten van – rechten waaraan dergelijke onroerende zaken zijn onderworpen.

Het gaat bij onderdeel d in de eerste plaats om de buitenlandse onroerende zaken die tot een ondernemingsvermogen behoren, maar die geen buitenlandse vaste inrichting vormen omdat niet aan alle daarvoor geldende eisen is voldaan. Onder het Besluit 1989 werd voor dergelijke onroerende zaken in artikel 2, tweede lid, onderdeel a, laatste zinsnede, expliciet bepaald dat ze tot het vermogen van een buitenlandse onderneming behoren. Hiermee werd bereikt dat naast de exploitatiebatens ook de met de vervreemding van dergelijke onroerende zaken behaalde winsten worden vrijgesteld. Onder het Besluit 2001 kunnen onder opbrengsten van onroerende zaken, naast de inkomsten, ook vermogenswinsten vallen. Het aanmerken van tot een ondernemingsvermogen behorende onroerende zaken als behorende tot het buitenlands ondernemingsvermogen is derhalve niet meer nodig. Zoals in het voorgaande al is uiteengezet, dient het voordeel waarvoor voorkoming wordt verleend, te worden bepaald volgens de voor de berekening van het wereldinkomen van toepassing zijn nationale heffingsregels, in casu derhalve volgens de winstregels.

Als tweede kunnen opbrengsten van buitenlandse onroerende zaken zijn begrepen in het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden. Opbrengsten van de onroerende zaak gelden hierbij alleen als vrij te stellen buitenlands inkomen voorzover deze voortvloeien uit normaal vermogensbeheer. Tot het buitenlandse inkomen behoren niet de voordelen die direct samenhangen met activiteiten van de belastingplichtige die een dergelijk normaal vermogensbeheer te boven gaan. Als voorbeelden van opbrengsten waarvoor voorkoming wordt verleend, kunnen worden genoemd de huuropbrengst uit, en de vervreemdingswinsten van een in het buitenland gelegen onroerende zaak die aan een aan de belastingplichtige toebehorende BV ter beschikking worden gesteld, en de reguliere huurinkomsten bij een buitenlandse onroerende zaak die door de belastingplichtige wordt uitgepand.

Ten derde kan – in incidentele situaties – de eigen woning van de belastingplichtige in het buitenland zijn gelegen. Bijvoorbeeld een woning die nog in aanbouw is, en die bestemd is om de belastingplichtige vanaf een tijdstip in de komende twee jaar als hoofdverblijf te gaan dienen (artikel 3 111, derde lid, Wet IB 2001). Het buitenlands inkomen uit een

dergelijke woning – waarvoor voorkoming wordt verleend – wordt alsdan, net als de bepaling van het wereldinkomen, beheerst door de regels van het belastbare inkomen uit werk en woning (onder meer eigen woning forfait).

De voorkoming van dubbele belasting bij onroerende zaken die in box III vallen, wordt geregeld door de artikelen 22 tot en met 24.

De buitenlandse publiekrechtelijke periodieke uitkeringen en verstrekkingen van onderdeel e zijn inhoudelijk ongewijzigd overgenomen van artikel 2, tweede lid, onderdeel b, onder 5°, van het Besluit 1989.

Volgens de slotzinsnede van het eerste lid worden de in dit lid genoemde opbrengsten tenslotte alleen in aanmerking genomen indien deze zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen die vanwege de andere Mogendheid wordt geheven. De onderworpenheidseis is overgenomen uit het Besluit 1989. Niet onderworpen voordelen uit een andere Mogendheid behoren dus niet tot het buitenlandse inkomen uit werk en woning waarvoor voorkoming wordt verleend. Achtergrond hiervan is dat Nederland alleen eenzijdig terugtreedt bij dubbele belasting.

De zinsnede «of geacht worden te zijn onderworpen» is vervallen, zonder dat hiermee overigens een inhoudelijke wijziging is beoogd. Deze is in het verleden opgenomen voor het loon uit tegenwoordige arbeid dat op grond van artikel 38, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen geacht wordt te zijn onderworpen. Deze fictie werkt echter ook zonder genoemde zinsnede door naar het Besluit.

Volgens het *tweede lid* wordt het gedurende een aaneengesloten periode van ten minste 30 dagen in het kader van een onderneming verrichten van werkzaamheden in of boven het winningsgebied van een andere Mogendheid, aangemerkt als een buitenlandse onderneming. Het gaat hierbij, kortgezegd, om activiteiten buitengaats in het kader van de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen. De bepaling is ontleend aan artikel 2, vijfde lid, onderdeel a, van het Besluit 1989, zij het dat aldaar die werkzaamheden als een vaste inrichting worden aangemerkt. Met de overeenkomstig artikel 7.4 van de Wet inkomstenbelasting 2001 aangepaste formulering is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

De tekst van het nieuwe *derde lid* is gelijklopend aan artikel 7, tweede lid, van het Nederlands Standaardverdrag en het OESO-modelverdrag. Met het opnemen van deze bepaling wordt bevestigd dat de zelfstandigheidsfictie ook buiten de context van de door Nederland gesloten verdragen ter voorkoming van dubbele belasting geldt. Tevens wordt hiermee onderstreept dat het *arm's length* beginsel bepalend is voor de winsttoerekening aan hoofdhuis en vaste inrichting.

De reikwijdte van de zelfstandigheidsfictie wordt bepaald door het commentaar op artikel 7 OESO-modelverdrag en de in dit kader gewezen jurisprudentie.

Door aan te sluiten bij het commentaar op het OESO-modelverdrag wordt bewerkstelligd dat ontwikkelingen in internationaal verband ten aanzien van de uitleg van de zelfstandigheidsfictie kunnen worden gevolgd.

Alhoewel met het opnemen van de zelfstandigheidsfictie het oude artikel 2, vierde lid, van het Besluit 1989 overbodig is geworden wil ik ter bestendinging van de aan die bepaling ten grondslag liggende gedachte ten aanzien van het gebruik van bedrijfsmiddelen het volgende opmerken.

Indien bedrijfsmiddelen door een ander onderdeel (hoofdhuis of vaste inrichting) van de onderneming gebruikt gaan worden brengt toepassing van de zelfstandigheidsfictie met zich mee dat aan de hand van feiten en omstandigheden onderzocht moet worden of er sprake is van een met een

overdracht gelijk te stellen situatie, of dat er sprake is van een situatie die is gelijk te stellen aan een tijdelijke terbeschikkingstelling (huur, lease, etc).

Een met overdracht gelijk te stellen gebruik van een bedrijfsmiddel doet zich uitsluitend voor indien de economische eigendom van het bedrijfsmiddel geacht wordt te zijn overgegaan naar een ander onderdeel van de onderneming, zodat het bedrijfsmiddel voor de rest van de economische levensduur onderdeel gaat uitmaken van het ondernemingsvermogen van dat onderdeel van de onderneming, en aldaar uiteindelijk teloor zal gaan. De exploitatie van het bedrijfsmiddel wordt in een dergelijk geval blijvend overgebracht naar dat andere onderdeel van de onderneming. Van een dergelijke overdracht is in ieder geval geen sprake indien bedrijfsmiddelen ter beschikking worden gesteld voor de uitvoering van werken/tijdelijke projecten, waarin vooraf redelijkerwijs voorzienbaar is dat na afloop van de uitvoering van het betreffende werk/project het bedrijfsmiddel voor een ander uit te voeren werk/project zal worden ingezet. Als voorbeeld voor een dergelijke situatie valt te noemen het gebruik van boorschepen en baggerschepen voor de uitvoering van werken.

Indien op basis van de feiten en omstandigheden een overdracht tussen onderdelen van de onderneming dient te worden aangenomen wordt, ter bepaling van de in Nederland vrij te stellen winst, de overdracht geacht te hebben plaatsgevonden tegen de waarde in het economisch verkeer op moment van de overdracht.

Dit betekent bijvoorbeeld dat indien de werkelijke waarde van het bedrijfsmiddel op het moment van overdracht naar een ander onderdeel van de onderneming hoger is dan de boekwaarde van het bedrijfsmiddel, een geringere vermindering ter voorkoming van dubbele belasting zal worden verleend als gevolg van de hogere afschrijving op het bedrijfsmiddel en de dienovereenkomstige lagere winst van dat onderdeel van de onderneming.

Indien op basis van de feiten en omstandigheden een bedrijfsmiddel wordt geacht tijdelijk ter beschikking te zijn gesteld aan een vaste inrichting dient ter bepaling van de in Nederland vrij te stellen winst rekening te worden gehouden met een op het at arms lenght beginsel gebaseerde vergoeding.

Het *vierde lid* bevat een aanscherping van de onderworpenheidseis voor kortstondige werkzaamheden in het kader van een dienstbetrekking in het buitenland. Achtergrond is dat dergelijke kortdurende werkzaamheden in het buitenland vaak niet daadwerkelijk in de heffing worden betrokken. De bepaling is ontleend aan artikel 2, derde lid, van het besluit 1989. Met de enigszins gewijzigde redactie is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Het *zesde lid* houdt verband met het onder de verrekeningsmethode brengen van sporters en artiesten. Op de achtergrond hiervan is in het algemene deel van deze toelichting al ingegaan.

Technisch is dit vorm gegeven door in het zesde lid, voorzover nodig, te bepalen dat de opbrengsten van artiesten en sporters uit hun persoonlijke werkzaamheden als zodanig niet tot het buitenlandse inkomen uit werk en woning behoren. Zonder nadere regeling zouden deze namelijk onder een buitenlandse onderneming of een in het buitenland verrichte dienstbetrekking kunnen vallen. Al zij hierbij wel opgemerkt dat bij een onderneming de aanwezigheid van een vaste inrichting zou zijn vereist, en dat bij kortdurende werkzaamheden in het kader van een dienstbetrekking in het buitenland op grond van het derde lid een verzwaarde onderworpenheidseis geldt. Vervolgens is voor genoemde opbrengsten van sporters en artiesten als zodanig in artikel 13 een aparte verrekeningsbepaling opgenomen.

Het gaat bij deze categorie, zoals gezegd, uitsluitend om de voordelen en inkomsten die worden verkregen voor het door een sporter of artiest in die hoedanigheid verrichten van persoonlijke werkzaamheden. Hierbij is niet relevant wie deze inkomsten geniet. De bepaling geldt derhalve ook voor de belastingplichtige die inkomsten geniet ter zake van het door een ander verrichten van artiesten- of sporterswerkzaamheden.

De in het *zevende lid* opgenomen bepaling houdt verband met de in artikel 14c van de Wet op de vennootschapsbelasting geopende mogelijkheid tot een geruisloze terugkeer uit de BV of NV. Het kan zich dan voordoen dat bij de te ontbinden vennootschap nog bedragen aan (negatieve) buitenlandse winst resterend. Om te voorkomen dat deze verloren gaan, worden deze doorgeschoven naar de (voormalige) aandeelhouders die de onderneming voortzetten. Voor een meer uitgebreide uiteenzetting zij verder verwezen naar de artikelsgewijze toelichting op artikel 14c in de Wet ondernemerspakket 2001 (Kamerstukken II 1999/2000, 27 209, nr. 3, blz. 52 en 53).

Artikel 10 Vermindering belasting bij buitenlands inkomen uit werk en woning

Dit artikel bepaalt op welke wijze de vrijstelling voor buitenlands inkomen uit werk en woning wordt toegepast. Volgens het *eerste lid* gebeurt dit door een vermindering te verlenen op de – zonder de toepassing van het Besluit – verschuldigde inkomstenbelasting. Het eerste lid is ontleend aan artikel 3, eerste lid, eerste volzin, van het Besluit 1989. In de nieuwe tekst is uitdrukkelijk neergelegd dat de voorkoming volgens de zogenoemde afzonderlijke methode plaatsvindt door te bepalen dat de vrijstelling (vermindering) voor elke Mogendheid waaruit de belastingplichtige buitenlands inkomen uit werk en woning geniet afzonderlijk wordt toegepast.

In het *tweede lid* wordt de omvang van de vermindering bepaald. Dit gebeurt door de ook al uit het Besluit 1989 – en voorlopers daarvan – bekende «evenredigheidsbreuk». De teller hiervan wordt gevormd door het buitenlands inkomen uit werk en woning uit een Mogendheid. De noemer bestaat uit het noemerinkomen. Dit noemerinkomen wordt in het *vijfde lid* omschreven als het inkomen uit werk en woning met enige daarop aangebrachte correcties. De eerste correctie is dat het inkomen uit werk en woning wordt vermeerderd met de hierop in het jaar in aftrek gebrachte uitgaven voor inkomensvoorzieningen, uitgaven voor kinderopvang en persoonsgebonden aftrek. Door de noemer hiermee te vermeerderen wordt bereikt dat genoemde aftrekposten naar evenredigheid drukken op het buitenlandse deel en het in Nederland belastbare deel van het inkomen uit werk en woning. Op de achtergrond hiervan is reeds uitgebreid ingegaan in het algemene deel van de toelichting.

De tweede correctie betreft een vermindering met de – met overeenkomstige toepassing van de regels voor de verliesverrekening uit de Wet inkomstenbelasting 2001 – te verrekenen negatieve bedragen aan noemerinkomen uit andere jaren. Een dergelijke correctie komt eveneens voor in het Besluit 1989. De verwijzing naar regels voor de verliesverrekening ziet bijvoorbeeld op de termijnen en de volgorde van verrekening.

Vermenigvuldiging van voornoemde breuk met de, zonder de toepassing van het Besluit, in box I verschuldigde belasting levert de vermindering van inkomstenbelasting op. De verschuldigde belasting in box I wordt hierbij in het *vierde lid* omschreven als de over het kalenderjaar berekende belasting op het belastbare inkomen uit werk en woning als bedoeld in artikel 2.7, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Voor de relatie met heffingskorting zij verwezen naar het algemene deel van de toelichting.

Uit het voorgaande volgt al dat indien de belastingplichtige uit verschillende Mogendheden buitenlands inkomen uit werk en woning geniet, de evenredigheidsbreuk in beginsel per Mogendheid afzonderlijk wordt toegepast.

In het *derde lid* wordt geregeld dat de totale vermindering niet meer kan zijn dan de hiervoor bedoelde over box I verschuldigde belasting zonder toepassing van het Besluit. Hiermee is beoogd aan te geven dat de vrijstelling van buitenlandse inkomensbestanddelen niet kan leiden tot een vermindering van de in box II en box III verschuldigde belasting of tot een teruggaaf van belasting door Nederland. Deze bepaling dient hierbij te worden toegepast met inachtneming van de verminderingen die al voortvloeien uit de toepassing van belastingverdragen. Verminderingen voortvloeiend uit vrijstelling of verrekening op basis van een belastingverdrag, zijnde een regeling van hogere orde, gaan vóór op vrijstelling en verrekening onder het Besluit. Indien derhalve op grond van verdragen al vermindering wordt verleend, dan bedraagt de vermindering op grond van het Besluit ten hoogste het bedrag aan na die vermindering resterende belasting. Hierbij zij overigens opgemerkt dat de meeste verdragen voor de toepassing van de vrijstellingsmethode verwijzen naar het Besluit.

Onder het Besluit gaat, indien niet alle voorkomingsaanspraken te gelde kunnen worden gemaakt, vrijstelling in beginsel voor verrekening. Het voorgaande leidt uitzondering indien de belastingplichtige gebruik maakt van de in het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 20 juli 2000, nr. IFZ2000-766 geboden mogelijk om voor de verrekening van buitenlandse bronbelasting onder de verdragen te kiezen voor de gezamenlijke methode. Alsdan worden de onder de verdragen en onder het besluit – beide in box I – verrekenbare bronbelasting samen genomen. In een dergelijke geval gaat verrekening in box I onder het Besluit noodzakelijkerwijs voor op vrijstelling.

Artikel 11 Doorschuifregeling

Dit artikel geeft een doorschuifregeling, ook wel stallingsregeling genoemd, voor het geval de vrijstelling van buitenlands inkomen uit werk en woning niet ten volle kan worden gerealiseerd, bijvoorbeeld omdat de belastingplichtige naast positieve buitenlandse inkomsten, negatieve inkomsten uit andere (binnenlandse) bronnen heeft. Met doorschuif wordt voorkomen dat een aanspraak op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting verloren gaat.

Het onderhavige artikel is ontleend aan artikel 3, derde lid, van het Besluit 1989. Met de gewijzigde opbouw en formulering is geen inhoudelijke wijziging beoogd, behoudens uiteraard de wijzigingen die direct voortvloeien uit de belastingherziening 2001, zoals de voorkoming per box.

Bij de op basis van het derde lid te vervaardigen ministeriële regeling zal de huidige Uitvoeringsregeling Besluit voorkoming dubbele belasting tot uitgangspunt worden genomen.

Artikel 12 Inhaalregeling

De in dit artikel opgenomen inhaalregeling voor de situatie waarin het buitenlands inkomen uit werk en woning uit een Mogendheid negatief is, is ontleend aan artikel 3, vierde lid, van het Besluit 1989. Met de gewijzigde formulering is, behoudens voorzover voortvloeiende uit de voorkoming per box, geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Wel is in afwijking van genoemd artikel 3 het vaststellen van het negatieve buitenlands inkomen uit werk en woning bij beschikking niet meer als voorwaarde voor overbrenging geformuleerd. Dit houdt verband met het bepaalde in artikel 3a, vijfde lid, tweede en derde volzin, van het

Besluit 1989 op grond waarvan in veel situaties ondanks het ontbreken van een beschikking negatief buitenlands inkomen uit werk en woning uit een jaar toch naar een volgend jaar wordt overgebracht. In het besluit 2001 is daarom in artikel 27, derde lid, eerste volzin, de overbrenging ondanks het ontbreken van een beschikking als hoofdregel geformuleerd. In de tweede volzin van dat artikellid wordt hierop vervolgens een beperking aangebracht door de bepalen vanaf wanneer in een later jaar geen rekening meer mag worden gehouden met – niet bij beschikking vastgesteld – negatief buitenlands inkomen uit werk en woning uit een eerder jaar.

PARAGRAAF 2 VERREKENING

Artikel 13 Verrekening buitenlandse belasting bij sporters en artiesten

Dit artikel regelt de verrekening van buitenlandse belasting op door artiesten en sporters met werkzaamheden in het buitenland behaalde voordelen en inkomsten. Het gaat dan om persoonlijke werkzaamheden die door een artiest of sporter als zodanig binnen het gebied van een andere Mogendheid worden verricht. Tevens is vereist dat de desbetreffende beloningen in die Mogendheid zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen. Voor de achtergrond van de onderhavige bepaling zij verwezen naar paragraaf 2.2 van het algemeen deel van de toelichting, alsmede naar de toelichting op artikel 9, zesde lid. Met nadruk zij er op gewezen dat de onderhavige bepaling geen directe werking heeft ten opzichte van landen waarmee een bilateraal belastingverdrag op het terrein van de inkomstenbelasting is gesloten. Voorziet een dergelijk verdrag bijvoorbeeld in vrijstelling, dan doet de onderhavige bepaling daarop geen enkele wijze afbreuk aan.

De verrekening van buitenlandse belasting bij artiesten en sporters geschiedt apart van de verrekening van buitenlandse (bron) belasting op dividenden, interest en royalty's. Voor de verrekening van de buitenlandse belasting op opbrengsten uit verschillende Mogendheden geldt de gezamenlijke methode.

In het *tweede lid* zijn voor de verrekening twee limieten opgenomen, waarvan de laagste de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting bepaald. Deze limieten komen overeen met de limieten die zowel onder het Besluit 1989 als onder het besluit 2001 bij box I en box II worden gebruikt voor de verrekening van buitenlandse bronheffing op dividenden, interest en royalty's. De eerste limiet betreft de in het desbetreffende jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting.

De tweede limiet ziet op de Nederlandse belasting die over de opbrengsten wordt geheven. Onderdeel b hanteert daarvoor de uit diverse verrekeningsbepalingen bekende breuk waarvan de teller wordt gevormd door de netto-voordelen uit artiesten- en sporterswerkzaamheden in het buitenland. De noemer bestaat uit het in artikel 10, vijfde lid, omschreven noemerinkomen. Vermenigvuldiging van de uitkomst van deze breuk met de verschuldigde belasting over box I als omschreven in artikel 10, vierde lid, levert de maximale vermindering volgens de tweede limiet op. De verwijzing naar artikel 10, vierde en vijfde lid, is opgenomen in het *derde lid* van het onderhavige artikel.

In het *vierde lid* wordt expliciet bepaald dat de op grond van de voorgaande leden berekende vermindering, rekening houdend met de vrijstelling van artikel 10, niet meer kan bedragen dan de verschuldigde belasting in box I. Zie hiervoor ook de toelichting op artikel 15, zesde lid.

Artikel 14 Voortwenteling niet verrekenende belasting bij sporters en artiesten

Het kan zich voordoen dat de buitenlandse belasting als bedoeld in artikel 13, tweede lid, onderdeel a, niet of niet geheel kan worden verrekend met de inkomstenbelasting, bijvoorbeeld door de werking van de tweede limiet van genoemd tweede lid, onderdeel b. Volgens artikel 14 mag alsdan het niet verrekenende belastingbedrag onbeperkt in de tijd worden voortgewenteld naar volgende jaren. Zie verder ook de toelichting op artikel 17.

Ook na voortwenteling kan het nog niet verrekenende belastingbedrag in toekomstige jaren, bij voldoende verrekenruimte, alleen worden verrekend met Nederlandse belasting over inkomsten en voordelen als bedoeld in artikel 13.

Artikel 15 Verrekening buitenlandse belasting op dividenden, interest en royalty's

Dit artikel regelt de verrekening van buitenlandse bronbelasting op in box I vallende dividenden, interest en royalty's uit ontwikkelingslanden. Het zal hierbij vooral gaan om gevallen waarin de rechten waarop de opbrengsten worden uitgekeerd (zoals aandelen, obligaties, patenten) tot het ondernemingsvermogen van een belastingplichtige behoren. De beperking tot box I opbrengsten wordt expliciet in de tekst van de aanhef van het *eerste lid* tot uitdrukking gebracht. De uitzondering voor dividenden, interest en royalty's die in een buitenlands inkomen uit werk en woning in de zin van artikel 9 zijn begrepen, ziet op dergelijke opbrengsten die tot een vaste inrichting in het buitenland behoren waarvoor al op grond van genoemd artikel 10 voorkoming wordt verleend. Ook zonder deze expliciete bepaling zou het overigens in strijd zijn met de ratio van het Besluit – het voorkomen van dubbele belasting – om bij buitenlandse winst die al is vrijgesteld ook nog eens een keer verrekening te geven voor de bronheffing op daarin begrepen dividenden, interest of royalty's. Door de vrijstelling kan er vanuit Nederlandse optiek immers geen sprake meer zijn van dubbele belasting. Het daarnaast verlenen van verrekening – ten laste van belasting over andere Nederlandse inkomsten – zou dan neerkomen op een dubbele tegemoetkoming van Nederlandse zijde.

De in het eerste lid, onderdeel a, opgenomen voorwaarden zijn ontleend aan artikel 4, eerste lid, van het Besluit 1989.

In het *tweede lid* zijn voor wat betreft de omvang van de verrekening twee limieten opgenomen. De laagste hiervan is beslissend. Deze limieten komen overeen met de regeling van artikel 5, eerste lid, van het Besluit 1989. De eerste limiet betreft de vanwege de andere Mogendheid over de dividenden, interest en royalty's geheven (bron)belasting. Hierbij mag ook de doorgeschoven, nog niet verrekenende belasting uit voorgaande jaren in aanmerking worden genomen.

De tweede limiet sluit aan bij de Nederlandse belasting die over de opbrengsten wordt geheven. Doel van deze limiet is te voorkomen dat meer verrekening wordt gegeven dan Nederland over de inkomsten heft. Wordt alle Nederlands belasting verrekend, dan kan er vanuit Nederlandse optiek geen sprake meer zijn van dubbele heffing. Technisch is dit vorm gegeven door de in onderdeel b opgenomen breuk. Teller van de breuk vormt het op grond van het eerste lid in aanmerking te nemen bedrag aan dividenden, interest en royalty's. Dit zijn alleen die ontvangsten die in box I vallen, en waarop buitenlandse bronbelasting is ingehouden. Binnen box I wordt vervolgens weer de gezamenlijke methode gehanteerd, dat wil zeggen dat de ontvangsten uit alle landen voor de toepassing van de tweede limiet samen worden genomen.

Noemer van de breuk vormt het noemerinkomen (omschreven in het vijfde lid). Vermenigvuldiging van de uitkomst van deze breuk met de belasting die zonder het onderhavige Besluit is verschuldigd over het belastbare inkomen uit werk en woning, levert de volgens de tweede limiet te verlenen vermindering van inkomstenbelasting op.

Ingevolge het *derde lid* wordt de buitenlandse bronbelasting op dividenden bij de toepassing van de eerste limiet tot geen hoger bedrag in aanmerking genomen dan tot 25% van die dividenden. Deze bepaling stemt overeen met artikel 5, tweede lid, van het Besluit 1989.

Het *vierde lid* ziet op de bij de toepassing van de zogenoemde tweede limiet in aanmerking te nemen kosten. Net als onder het Besluit 1989 hoeven bij de berekening van de vermindering ter zake van royalty's slechts de daarop rechtstreeks drukkende kosten in aanmerking te worden genomen. Bij dividenden en interest moet het ontvangen bruto-bedrag worden verminderd met alle daarmee verband houdende kosten. Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om dit expliciet in de tekst van het Besluit vast te leggen. Met de toepassing van de tweede limiet op basis van de (bij royalty's: half) netto-methode wordt bereikt dat niet meer tegemoetkoming wordt verleend dan in Nederland per saldo, dat wil zeggen met inachtneming van de daarop betrekking hebbende kosten, wordt geheven.

Volgens het *vijfde lid* zijn bij de bepaling van de vermindering artikel 10, vierde en vijfde lid, van overeenkomstige toepassing. Het gaat hierbij om de betekenis van de in het tweede lid, onderdeel b (tweede limiet) voorkomende termen «noemerinkomen» en «de belasting die zonder de toepassing van dit Besluit volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 verschuldigd zou zijn over het belastbare inkomen uit werk en woning». Hiervoor zij verder verwezen naar de toelichting op artikel 10.

In het *zesde lid* wordt ten slotte expliciet bepaald dat de verrekening, rekening houdende met de vrijstelling van artikel 10 en de verrekening van artikel 13, nooit meer kan bedragen dan de verschuldigde belasting in box I. De verrekening kan dus niet leiden tot een negatief bedrag aan verschuldigde belasting. Deze bepaling is bijvoorbeeld relevant in de situatie dat vanwege winst van een buitenlandse vaste inrichting (en binnenlandse verliezen) al voor het gehele inkomen van box I vrijstelling wordt verleend. Indien dan tot de niet-buitenlandse winst royalty ontvangsten uit een ontwikkelingsland behoren, kan daarnaast niet ook nog eens verrekening van buitenlandse bronbelasting worden verleend. Voorzover een bedrag aan buitenlandse bronbelasting hierdoor niet tot verrekening komt, kan het op grond van artikel 17 onbeperkt in de tijd vooruit worden gewenteld naar toekomstige jaren.

Artikel 16 Uiteindelijke gerechtigde

In de eerste volzin wordt, voor alle duidelijkheid, bepaald dat geen verrekening wordt gegeven indien de belastingplichtige niet de uiteindelijke gerechtigde is tot de dividenden, interest of royalty's waarop door een andere Mogendheid bronbelasting is geheven. Het gaat in wezen om een bepaling ten overvloede. Ook zonder een dergelijke expliciet bepaling zou namelijk, net als onder het Besluit 1989, alleen verrekening worden gegeven indien de belastingplichtige uiteindelijk gerechtigde is.

De eerste volzin dient dan ook veeleer te worden gezien als opstapje naar de tweede en derde volzin. Hierin wordt bepaald in welke situaties een belastingplichtige in elk geval niet als uiteindelijk gerechtigde wordt beschouwd. In deze situaties vindt dus geen verrekening plaats.

Artikel 16 is ontleend aan artikel 9.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 en artikel 25, tweede lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting

2001 (zoals deze – vooralsnog nog niet in werking getreden – bepalingen zijn opgenomen in artikel XIIIc van de Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001). Zoals al aangegeven in het algemene deel van de toelichting is op een tweetal punten een uitbreiding aangebracht vanwege de rol van deze bepaling onder het besluit. Verwezen zij hiervoor naar het algemene deel. Wel zij hier nogmaals opgemerkt dat niet op voorhand vaststaat of een bepaling die voor dividend-stripping is geschreven, ook bij interest en royalty's tot de gewenste resultaten zal leiden. Op voorhand is er evenwel voor gekozen om de bepaling toch naar deze opbrengsten door te trekken. De praktische uitwerking zal evenwel worden gevolgd.

Artikel 17 Voortwenteling niet verrekende belasting

Het kan zich voordoen dat buitenlandse bronbelasting door de toepassing van de tweede limiet niet of niet geheel kan worden verrekend met de inkomstenbelasting. Ook onvoldoende te betalen belasting in box I kan er, in samenhang met een vermindering wegens vrijstelling van buitenlandse inkomsten, toe leiden dat niet alle bronbelasting kan worden verrekend (zie ook de toelichting op artikel 15, zesde lid). Volgens artikel 17 mag alsdan het niet verrekende belastingbedrag onbepaald in de tijd worden voortgewenteld naar volgende jaren. Het niet verrekende bedrag uit een jaar wordt daartoe (steeds) aangemerkt als (te verrekenen) vanwege een andere Mogendheid geheven belasting van een volgende jaar. Ontvangt de belastingplichtige inkomsten als bedoeld in artikel 15 in dat jaar, en biedt de tweede limiet naast de verrekening van de bronbelasting uit dat jaar zelf, nog additionele verrekenruimte, dan kan de niet verrekende bronbelasting uit eerdere jaren in zoverre alsnog worden verrekend. Zoals in het Besluit van 31 augustus 1999, nr. IFZ99/803, VN 1999/46.7 met betrekking tot Portugal tot uitdrukking is gebracht, is het voor verrekening in een later jaar niet nodig dat het land waaruit de opbrengsten worden genoten – en dat op dat moment de status van ontwikkelingsland had – in dat later jaar nog steeds als ontwikkelingsland wordt aangemerkt.

De onderhavige bepaling is ontleend aan artikel 5, vierde lid, van het Besluit 1989.

Net zoals de verrekening van bronbelasting zelf, blijft ook de voortwenteling binnen box I. Het is dus niet mogelijk om de bronbelasting over in box I vallende inkomsten, in een later jaar met de Nederlandse belasting over box II dividenden te verrekenen.

Voor de voortwenteling van niet verrekende bronbelasting is vereist dat het naar volgend jaar over te brengen bedrag door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld (zie artikel 28).

Artikel 18 Kostenaf trek

In overeenstemming met de in artikel 6 van het Besluit 1989 neergelegde regeling, heeft de belastingplichtige ook onder het Besluit 2001 de mogelijkheid om in plaats van de verrekening van buitenlandse bronbelasting te kiezen voor kostenaf trek. Voor de dividenden, interest en royalty's die in box 1 vallen, is dit geregeld in het onderhavige artikel 18. Met de ten opzichte van artikel 6 van het Besluit 1989 gewijzigde formulering van de bepaling is, buiten de gevolgen die voortvloeien uit het boxensysteem, geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Volgens artikel 18 blijft op verzoek van de belastingplichtige de in artikel 15 opgenomen mogelijkheid tot verrekening van buitenlandse bronbelasting buiten toepassing voor de in een jaar genoten dividenden, interest en royalty's, en de in dat jaar door ontwikkelingslanden daarover geheven belasting. Alsdan kan worden gezegd dat op die opbrengsten geen regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is, en kan de buitenlandse belasting op grond van artikel 3.14, zesde lid, van de Wet

inkomstenbelasting 2001 als kosten in aftrek worden gebracht. Zoals aangegeven in de nota van toelichting op het Besluit 1989 kan deze mogelijkheid tot kostenaftrek voor de belastingplichtige voordeliger uitpakken dan verrekening. Strikt genomen past een dergelijke mogelijkheid om te kiezen voor aftrek van de in het buitenland geheven belasting als kosten evenwel niet in het systeem van voorkoming van dubbele belasting (zie ook de antwoorden op vragen van de vaste commissie voor Financiën van de Tweede Kamer, kamerstukken II, 1987–1988, 20 365, nr. 6, blz. 6 (antwoord 21). Om deze reden is de mogelijkheid aan enige beperkingen gebonden.

Zo kan, net als onder het Besluit 1989, het verzoek alleen voor de bronbelasting op alle ontvangen dividenden, interest en royalty's gezamenlijk worden gedaan. Het is dus niet mogelijk om bijvoorbeeld voor bepaalde dividenden of royalty's voor kostenaftrek te vragen, en de bronbelasting op andere opbrengsten te verrekenen. Wel is onder het nieuwe Besluit 2001 de verrekening van buitenlandse bronbelasting per box afzonderlijk vormgegeven. Dit werkt door naar de mogelijkheid van kostenaftrek. Het is dus mogelijk om voor de in box I vallende dividenden, interest en royalty's te kiezen voor kostenaftrek, terwijl voor de bronbelasting op dividenden in box II verrekening plaatsvindt.

De keuzemogelijkheid geldt voor de in het jaar genoten dividenden, interest en royalty's, en de daarover geheven (bron)belasting. Hieronder valt niet de belasting die met toepassing van artikel 17 is voortgewenteld naar dat jaar. Zodra de buitenlandse bronbelasting in een bepaald jaar niet verrekend kan worden en er voor dat jaar geen verzoek wordt gedaan, kan dus geen kostenaftrek in latere jaren voor deze doorgeschoven belasting meer plaatsvinden. Evenmin is het mogelijk om een deel van de buitenlandse bronbelasting te verrekenen, en voor de rest om kostenaftrek te verzoeken.

De keuze voor kostenaftrek dient, evenals onder het besluit 1989, jaarlijks te worden gemaakt. De keuze kan nog worden gemaakt of herzien zolang de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat.

AFDELING 3 INKOMEN UIT AANMERKELIJK BELANG

Artikel 19 Verrekening buitenlandse belasting op dividenden

Dit artikel regelt de verrekening van buitenlandse bronbelasting op dividenden in situaties waarin de aandelen of de rechten op grond waarvan de dividenden worden betaald tot een aanmerkelijk belang (box II) behoren. Het begrip dividend dient hierbij te worden opgevat overeenkomstig artikel 5 van het Besluit 2001. Het gaat dus om «voordelen uit aandelen, winstbewijzen of andere rechten, met uitzondering van schuldvorderingen, die aanspraak geven op een aandeel in de winst van vennootschappen waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld». De afbakening tot de rechten die in box II vallen, is vormgegeven door de eis dat het moet gaan om in het inkomen uit aanmerkelijk belang begrepen dividenden. Onder welke noemer de dividenden in de aanmerkelijk belang heffing worden betrokken is hierbij overigens niet van belang. Verrekening kan, met inachtneming van de in het tweede lid genoemde limieten, bijvoorbeeld ook plaatsvinden ter zake van een buitenlandse bronheffing bij de inkoop van aandelen. Voor verdragsdoeleinden en het Besluit zal de hierbij ontvangen opbrengst (deels) onder het dividendbegrip vallen. In de aanmerkelijk belangregeling vormt het verschil tussen verkrijgingsprijs en ontvangen bedrag vervreemdingswinst. De verrekening is hierbij dan overigens beperkt tot maximaal – de bronbelasting over – het bedrag dat in het inkomen uit aanmerkelijk belang is begrepen.

De mogelijkheid tot verrekening is, net als onder het Besluit 1989 beperkt tot dividenden uit aangewezen ontwikkelingslanden. De in het

eerste lid, onderdelen a en b opgenomen voorwaarden zijn ontleend aan artikel 4, eerste lid, van het Besluit 1989, en stemmen overeen met de in artikel 15 voor de verrekening in box I gestelde eisen.

In het *tweede lid* zijn voor wat betreft de omvang van verrekening twee limieten opgenomen. Deze limieten komen overeen met het bepaalde in artikel 15 voor de verrekening in box I.

Voor wat betreft de breuk van de tweede limiet wordt het noemer inkomen hierbij in het *vierde lid* omschreven als het inkomen uit aanmerkelijk belang, enerzijds vermeerderd met de hierop in het jaar in mindering gebrachte persoonsgebonden aftrek, en verminderd met de – met overeenkomstige toepassing van afdeling 4.10 van de Wet inkomstenbelasting 2001 – te verrekenen negatieve bedragen aan noemerinkomen uit andere jaren. Onder de zonder het Besluit verschuldigde belasting wordt ingevolge het *vijfde lid* verstaan de over het kalenderjaar berekende belasting op het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 2.7, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de Wet inkomstenbelasting 2001. Voor de achtergrond van een en ander zij verwezen naar de toelichting op artikel 15 en naar het algemeen deel van de toelichting.

In het *derde lid* worden de bepalingen uit artikel 15 inzake de maximering van de in aanmerking te nemen buitenlandse bronbelasting tot 25% en over de toerekening van kosten (netto-methode) van overeenkomstige toepassing verklaard. Ook artikel 16 inzake het vereiste van uiteindelijke gerechtigdheid geldt eveneens voor de verrekening in box II.

Artikel 20 Voortwenteling niet verrekende belasting

Het kan zich voordoen dat buitenlandse bronbelasting door de toepassing van de tweede limiet niet of niet geheel kan worden verrekend met de Nederlandse belasting. Te denken valt aan de situatie van hoge (financierings)kosten die verband houden met de ontvangen dividenden. De buitenlandse bronbelasting wordt geheven over het bruto-bedrag, terwijl de tweede limiet uitgaat van de Nederlandse belasting over het netto-bedrag. Overeenkomstig de in artikel 17 opgenomen regeling voor niet verrekende buitenlandse bronbelasting in box I, mag volgens artikel 20 ook de niet verrekende buitenlandse bronbelasting op dividenden op aanmerkelijk-belangaandelen in box II in de tijd onbeperkt worden doorgewenteld naar volgende jaren. De niet verrekende belasting wordt daartoe aangemerkt als vanwege andere Mogendheden geheven belasting van het volgende jaar.

De regeling van artikel 20 is ontleend aan artikel 5, vierde lid, van het Besluit 1989.

Net als de verrekening zelf, blijft ook de doorschuif van niet verrekende bronbelasting binnen box II. Het is niet mogelijk om de niet verrekende buitenlandse bronbelasting over in box II vallende dividenden, in later jaar te verrekenen met eventuele resterende verrekeningsruimte in box I.

Voor de voortwenteling van niet verrekende bronbelasting is vereist dat het naar volgend jaar over te brengen bedrag door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking (zie artikel 28).

Artikel 21 Kostenaftrek

De mogelijkheid om in plaats van verrekening te kiezen voor kostenaftrek stemt overeen met de in artikel 18 opgenomen overeenkomstige mogelijkheid voor buitenlandse bronbelasting op dividenden, interest en royalty's die tot het inkomen uit werk en woning (box I) behoren. Verwezen zij naar de toelichting op dat artikel.

PARAGRAAF 1 VRIJSTELLING

Artikel 22 Vrijstelling

Dit artikel geeft, in lijn met de opzet bij box I, als hoofdregel dat een binnenlandse belastingplichtige is vrijgesteld van de inkomstenbelasting over het buitenlands voordeel uit sparen en beleggen. De nadere uitwerking van deze hoofdregel vindt plaats in de artikelen 23 en 24.

Artikel 23 Buitenlands voordeel uit sparen en beleggen

In het *eerste lid* wordt in algemene zin omschreven wat onder buitenlands voordeel uit sparen en beleggen wordt verstaan. Dit is hetgeen de belastingplichtige, als bestanddeel van het voordeel uit sparen en beleggen, geniet als voordeel uit rendementsgrondslag in het buitenland. Met de zinsnede «als bestanddeel van het voordeel uit sparen en beleggen» wordt tot uitdrukking gebracht dat het gaat om de voordelen uit buitenlandse bezittingen die in box III vallen. Tevens wordt hiermee aangegeven dat de omvang van het buitenlandse inkomen waarvoor vrijstelling wordt verleend, volgens dezelfde regels wordt bepaald als de berekening van het wereldinkomen.

Bij de omschrijving van buitenlands voordeel uit sparen en beleggen wordt geen onderscheid gemaakt naar de Mogendheid waar de bezittingen zijn gelegen. De bezittingen in verschillende Mogendheden worden als één bedrag in aanmerking genomen. Voor de vrijstelling in box III wordt derhalve de gezamenlijke methode gehanteerd. Dit hangt samen met het ontbreken van een doorschuiven inhaalregeling (zie hierna bij artikel 24) De rendementsgrondslag in het buitenland wordt in het *tweede lid* omschreven als de waarde van de bezittingen in het buitenland verminderd met de daarmee verband houdende schulden. Zie ook de in artikel 5.3, eerste lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 opgenomen omschrijving van de rendementsgrondslag. De opsomming van de bezittingen (minus schulden) in het buitenland waarbij vrijstelling wordt verleend, is gebaseerd op de in artikel 2, tweede lid, van het Besluit 1989 opgenomen inkomensbestanddelen, voorzover deze relevant zijn voor box III (het inkomen uit sparen en beleggen). Het gaat hierbij voornamelijk om onroerende zaken in het buitenland en de rechten die daarop direct of indirect betrekking hebben. De in het tweede lid, onderdelen a en b, opgenomen omschrijving is hierbij ontleend aan artikel 7.7, tweede lid, onderdelen a en b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (buitenlandse belastingplicht). Daarnaast worden in het tweede lid onderdeel c, nog genoemd de rechten op aandelen in de winst van een onderneming waarvan de leiding binnen het gebied van een andere Mogendheid is gelegen, voorzover zij niet voortkomen uit effectenbezit of dienstbetrekking (zie genoemd artikel 7.7, tweede lid, onderdeel c).

In het *derde lid* is de ook voor vrijstelling in box III geldende onderworpenheidseis opgenomen.

Artikel 24 Vermindering belasting bij buitenlands voordeel uit sparen en beleggen

Dit artikel bepaalt op welke wijze de vrijstelling voor buitenlands voordeel uit sparen en beleggen wordt toegepast. Volgens het *eerste lid* gebeurt dit door een vermindering te verlenen op de – zonder de toepassing van het Besluit – verschuldigde inkomstenbelasting in box III. Zoals hiervoor in de toelichting op artikel 23 is opgemerkt, vindt deze vermindering plaats volgens de zogenoemde gezamenlijke methode.

In het *tweede lid* wordt de omvang van de vermindering bepaald.

Daartoe wordt, evenals in artikel 10, de zogenoemde evenredigheidsbreuk gehanteerd. Anders dan bij artikel 10 bestaan teller en noemer hierbij niet uit inkomens, maar uit de waarde van bezittingen minus de schulden. Aangezien het inkomen forfaitair wordt bepaald op 4% van de rendementsgrondslag, maakt dit evenwel geen verschil.

De teller bestaat uit het gemiddelde van de rendementsgrondslag in het buitenland aan het begin van het jaar (begindatum) en aan het einde van het jaar (einddatum). Hierdoor wordt, in overeenstemming met de regeling van het forfaitaire rendement, uitgegaan van de gemiddelde waarde van de buitenlandse bezittingen over het jaar. Het begrip rendementsgrondslag in het buitenland wordt omschreven in artikel 23. De noemer is het gemiddelde van de (totale) rendementsgrondslag aan het begin en aan het einde van het jaar. Dit is de rendementsgrondslag vóór vermindering met het heffingvrij vermogen.

Vermenigvuldiging van de uitkomst van de breuk met de, zonder toepassing van het Besluit, in box III verschuldigde belasting levert de vermindering van inkomstenbelasting op. De verschuldigde belasting in box III wordt hierbij omschreven in het *vijfde lid*. Volgens het tweede lid, tweede volzin, kan de vermindering verder niet meer bedragen dan het bedrag van die belasting. Zie hiervoor ook de toelichting op artikel 10, derde lid.

Met het hanteren van de evenredigheidsbreuk wordt bereikt dat de persoonsgebonden aftrek en het heffingvrij vermogen naar evenredigheid worden verdeeld over het buitenlandse voordeel en het overige voordeel uit sparen en beleggen. Zie hiervoor het algemene deel van de toelichting.

Het *derde lid* ziet op de situatie waarin de belastingplichtige niet het gehele jaar in Nederland woont. Alsdan wordt alleen voorkoming verleend volgens dit Besluit voor de buitenlandse inkomensbestanddelen die zijn ontvangen in de periode dat de belastingplichtige in Nederland woonde. Heeft bijvoorbeeld een belastingplichtige die op 1 oktober emigreert, gedurende het gehele jaar een onroerende zaak in het buitenland met een gemiddelde waarde – op 1 januari en 1 oktober – van f 240 000, dan geldt als rendementsgrondslag in het buitenland $9/12 \times f 240 000 = f 180 000$. De noemer van de breuk bestaat in een dergelijke situatie uit de som van de naar tijdsgelang herleide waarde van alle box III vermogensbestanddelen van de belastingplichtige over de periode dat hij in Nederland woonde, en de naar tijdsgelang herleide waarde van de vermogensbestanddelen waarvoor een buitenlandse belastingplicht geldt over de periode dat hij niet in Nederland woonde. Vermogensbestanddelen waarover Nederland in die laatste periode op grond van een belastingverdrag niet mag heffen, tellen niet mee.

Het *vierde lid* geeft een regeling voor het geval de buitenlandse bezittingen en de daarmee verband houdende schulden niet het hele jaar tot de rendementsgrondslag van de belastingplichtige behoren. Het gaat bijvoorbeeld om de situatie waarin een belastingplichtige in de loop van het jaar een onroerende zaak in het buitenland koopt of verkoopt. Alsdan wordt voor de teller van de evenredigheidsbreuk zowel op de begindatum als op de einddatum een tijdsevenredig deel van de waarde in aanmerking genomen. Als waarde waarop die tijdsevenredige factor wordt toegepast geldt hierbij de waarde op de peildatum waarop de buitenlandse bezitting of de schuld tot de rendementsgrondslag behoorde. Valt in een – korte – bezitsperiode geen peildatum, hetgeen zich naar verwachting slechts in uitzonderlijke situaties zal voordoen, dan geldt de waarde bij vervreemding.

Als voorbeeld kan worden gedacht aan een belastingplichtige die tot 1 juni een onroerende zaak in het buitenland bezit. De waarde op peildatum 1 januari is f 400 000, de aan de onroerende zaak verbonden schuld

bedraagt f 250 000. De gemiddelde rendementsgrondslag in het buitenland (de teller) bedraagt dan $5/12$ maal f 150 000 = f 62 500.

Bij samenloop met een situatie als bedoeld in het derde lid kan worden gedacht aan een belastingplichtige die op 1 juli een onroerende zaak in het buitenland heeft gekocht, en die op 1 november emigreert. Waarde per 1 november is f 300 000. De naar tijdsgelang herleide rendementsgrondslag in het buitenland is dan $4/12 \times f 300 000 = f 100 000$.

In de vrijstellingsregeling voor box III is niet voorzien in een doorschuif- en inhaalregeling. Deze in artikel 3, derde en vierde lid, van het Besluit 1989 opgenomen regelingen vormen als het ware het verlengde van de (nationale) bepalingen inzake de verliesverrekening. Heffing volgens het forfaitaire rendement in box III kan evenwel niet tot een negatief inkomen uit sparen en beleggen leiden. In de sfeer van de forfaitaire rendementsheffing ontstaan daarom geen verrekenbare verliezen. In samenhang hiermee kent het onderhavige artikel 24 eveneens geen regeling voor de doorschuif of inhaal van buitenlands (negatief) voordeel uit sparen en beleggen. Het wel opnemen van een doorschuifregeling van buitenlands voordeel uit sparen en beleggen – bij een negatieve rendementsgrondslag in Nederland – zou betekenen dat via die doorschuif toch een soort verliesverrekening zou worden geïntroduceerd.

PARAGRAAF 2 VERREKENING

Artikel 25 Verrekening buitenlandse belasting op dividenden, interest en royalty's

In dit artikel wordt voor box III, het inkomen uit sparen en beleggen, de verrekening van buitenlandse bronbelasting op dividenden, renten en royalty's geregeld. De beperking tot box III inkomsten wordt tot uitdrukking gebracht in de in het eerste lid, onderdeel a, opgenomen voorwaarde dat het recht waaruit de opbrengst is genoten tot de bezittingen als bedoeld in artikel 5.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 moet behoren. Net als in artikel 4 van het Besluit 1989, artikel 15 (verrekening in box I) en artikel 19 (verrekening in box II) gaat het hierbij uitsluitend om dividenden, interest en royalty's uit ontwikkelingslanden. Voor de omschrijving van de begrippen dividenden, interest en royalty's zij verwezen naar artikel 5. Artikel 6 bepaalt wat onder ontwikkelingsland wordt verstaan.

De in het eerste lid, onderdelen b en c, opgenomen vereisten stemmen overeen met artikel 4, eerste lid, van het Besluit 1989.

Anders dan bij de verrekeningsbepalingen voor box I en box II inkomsten, kent de onderhavige bepaling voor wat betreft de omvang van de verrekening slechts één limiet. De verrekening wordt in het *tweede lid* gesteld op de door de andere Mogendheid geheven belasting. Deze belasting wordt echter tot geen hoger bedrag in aanmerking genomen dan tot 25% van de dividenden, interest en royalty's. Hierbij dient elke genoten opbrengst afzonderlijk te worden bezien. Het percentage van 25 stemt overeen met het tarief van de Nederlandse dividendbelasting. Ten opzichte van artikel 5, derde lid, van het Besluit 1989 is de reikwijdte van de bepaling aldus uitgebreid tot interest en royalty's. Dit houdt verband met het bij de verrekening in box III slechts hanteren van één limiet.

De zogenoemde tweede limiet, het bedrag aan Nederlandse belasting over de (netto-)ontvangsten is, zoals gezegd, in de onderhavige verrekeningsbepaling niet opgenomen. Een dergelijke limiet past ook slecht bij een heffing op basis van forfaitaire rendement. Met het niet opnemen van de tweede limiet wordt, zoals aangegeven in het algemene deel van deze toelichting, op dit punt een gelijke behandeling verkregen met de Nederlandse dividendbelasting. De buitenlandse bronbelasting

komt hierbij in mindering op de in totaal verschuldigde inkomstenbelasting, deze kan hierdoor ook ten laste komen van de belasting die verschuldigd is in box I of box II. Zou in incidentele gevallen de totale te verrekenen buitenlandse bronbelasting in box III groter zijn dan de in totaal over al de drie boxen verschuldigde inkomstenbelasting (bijvoorbeeld bij een verliessituatie in box I en onder het heffingsvrije vermogen blijvende bezittingen in box III), dan wordt het niet te verrekenen bedrag ingevolge het vierde lid uitbetaald. Dit vormt een uitzondering op de hoofdregel dat voorkoming van dubbele belasting ten hoogste kan leiden tot een vermindering van de verschuldigde belasting tot nihil. Bij de verrekening in box I en box II is voor dergelijke situaties dan ook «slechts» voorzien in voortwenteling van de niet verrekenende belasting.

Voor wat betreft de volgorde van voorkomingsaanspraken is uitdrukkelijk aangegeven dat de overige vermindering op basis van het Besluit – en uiteraard die op grond van belastingverdragen – voorgaan. Op deze wijze wordt bereikt dat de belastingplichtige zo veel mogelijk voorkomingsaanspraken te gelde kan maken.

Niettegenstaande het voorgaande blijft er toch een verschil bestaan tussen de verrekening van buitenlandse bronbelasting en de verrekening van een Nederlandse voorheffing als de dividendbelasting. De regels ter voorkoming van dubbele belasting, waaronder de verrekening van buitenlandse bronbelasting in box III, worden toegepast vóór de vermindering met de heffingskorting. Resteert na voorkoming onvoldoende belasting, dan kan de heffingskorting niet of maar ten dele worden benut. De verrekening van een voorheffing als de dividendbelasting geschiedt na vermindering met de heffingskorting. Een eventueel niet te verrekenen bedrag aan dividendbelasting wordt uitbetaald. Dit is in overeenstemming met het uitgangspunt dat de heffingskorting alleen wordt toegepast voor belasting die daadwerkelijk in Nederland is verschuldigd. De dividendbelasting is – een voorheffing van – een dergelijke belasting. Een buitenlandse bronbelasting niet. Het praktische belang van een en ander is overigens in zoverre beperkt dat het hierbij slechts om incidentele situaties zal gaan. Verder gaat het bij het belastingdeel van heffingskorting om een relatief beperkt bedrag.

In het *derde lid* wordt artikel 16 van overeenkomstige toepassing verklaard. Dit ziet op de nadere invulling van het vereiste van de uiteindelijke gerechtigdheid. Vanwege het ontbreken van een tweede limiet is deze eis vooral ook voor de verrekening in box III van groot belang. Het ontbreken van de tweede limiet kan er immers toe leiden dat de buitenlandse bronbelasting over dividenden, interest en royalty's wordt verrekend met de Nederlandse belasting over andere – niet buitenlandse – inkomensbestanddelen. In reguliere situaties kan dit worden aanvaard als een gevolg van de gewijzigde heffingssystematiek. Maar het is uitdrukkelijk niet de bedoeling dat het nieuwe regime zal worden gebruikt om inkomsten met buitenlandse bronbelasting bij Nederlandse particuliere belastingplichtigen te laten neerslaan uitsluitend met de bedoeling om de bronbelasting, die in een ander land niet of niet geheel verrekenbaar zou zijn, in Nederland wel te kunnen verrekenen.

AFDELING 5 FORMELE EN OVERIGE BEPALINGEN

Artikel en 26, 27 en 28 Beschikkingen

In deze artikelen worden de formele aspecten rond de vaststelling bij voor bezwaar vatbare beschikking van diverse naar volgende jaren over te brengen bedragen geregeld. De bepalingen zijn ontleend aan artikel 3a – voor buitenlandse bronbelasting in combinatie met artikel 5, derde lid, tweede volzin – van het Besluit 1989.

Met de gewijzigde opzet en redactie van de bepalingen is geen

inhoudelijke wijziging beoogd, behoudens de wijzigingen die voortvloeien uit het in de nieuwe systematiek verlenen van voorkomen per box. Zo bepaalt artikel 28 dat voor de doorschuif van niet verrekenende bronbelasting, voorzover in een concreet geval relevant, per box een aparte beschikking dient te worden gemaakt. De verrekening van buitenlandse bronbelasting vindt immers per box gescheiden plaats.

Artikel 29 Emigratie en terugkeer

Deze bepaling is ontleend aan artikel 3b – voor buitenlandse bronbelasting in combinatie met artikel 5, derde lid, tweede volzin – van het Besluit 1989. Met de gewijzigde redactie is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

HOOFDSTUK III LOONBELASTING

Artikel 30 Vrijstelling van loonbelasting

Deze bepaling is nagenoeg ongewijzigd overgenomen van artikel 7 van het besluit 2001. Alleen de verwijzing is aangepast aan de gewijzigde nummering van de artikelen.

HOOFDSTUK IV VENNOOTSCHAPSBELASTING

AFDELING 1 VRIJSTELLING

Artikel 31 Vrijstelling

In dit artikel wordt als algemene regel vooropgesteld dat een binnenlandse belastingplichtige is vrijgesteld van de vennootschapsbelasting die betrekking heeft op buitenlandse winst. De nadere uitwerking hiervan vindt vervolgens plaats in de artikelen 32 tot en met 35.

Artikel 32 Buitenlandse winst uit een andere Mogendheid

Het *eerste, tweede en derde* lid bepalen wat onder buitenlandse winst uit een andere Mogendheid wordt verstaan. Dit zijn de buitenlandse winstbestanddelen waarvoor voorkoming wordt verleend door middel van de vrijstellingsmethode. De omschrijving is hierbij, evenals in artikel 9 bij de vrijstelling in box I, toegespitst op de buitenlandse winst *uit een Mogendheid*. Dit is in overeenstemming met de bij de vrijstelling, ook al onder het Besluit 1989 (sinds 1995), gehanteerde afzonderlijke methode.

De opsomming van buitenlandse winstbestanddelen waarvoor voorkoming wordt verleend via de vrijstellingsmethode is gebaseerd op de in artikel 2 van het Besluit 1989 opgenomen bestanddelen, voorzover deze relevant zijn voor de vennootschapsbelasting. Voor de opzet en formulering van het eerste en tweede lid is zo veel mogelijk aansluiting gezocht bij de nieuwe artikelen 17 en 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (buitenlandse belastingplicht), zoals deze luiden na de bij de Invoeringswet aangebrachte wijzigingen.

In het *derde lid* wordt artikel 9, derde lid, inzake de zelfstandigheidsfictie bij de winstberekening van een v.i., in de vennootschapsbelasting van overeenkomstige toepassing verklaard.

Volgens het *vijfde* lid behoren niet tot de buitenlandse winst de winsten die worden behaald met een buitenlandse onderneming waarvan de activiteiten grotendeels bestaan uit beleggen of uit niet-actieve

financieringswerkzaamheden. Voor dergelijke winsten wordt, overeenkomstig de in artikel 10, tweede tot en met zevende lid, van het Besluit 1989 opgenomen regeling, de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting niet volgens de vrijstellingsmethode verleend, maar is een separate verrekeningsregeling van toepassing. Deze verrekening is opgenomen in de artikelen 39, 40 en 41. Ten opzichte van het Besluit 1989 is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel 33 Vermindering belasting bij buitenlandse winst

Dit artikel bepaalt op welke wijze de vrijstelling voor buitenlandse winst wordt toegepast. Verwezen zij, voorzover relevant voor de vennootschapsbelasting, naar de toelichting op artikel 10 (vrijstelling in box I in de inkomstenbelasting).

De noemerwinst wordt in het vierde lid omschreven als de winst verminderd met de – met overeenkomstige toepassing van hoofdstuk IV van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 – te verrekenen negatieve winst uit andere jaren. Met deze omschrijving wordt aangesloten bij de huidige praktijk zoals die onder het Besluit 1989 wordt toegepast.

Artikel 34 Doorschuifregeling

Dit artikel bevat de doorschuifregeling in de vennootschapsbelasting voor buitenlandse winst waarbij de vrijstelling in het jaar niet te volle kan worden gerealiseerd. Deze regeling stemt overeen met de in artikel 11 opgenomen regeling voor de doorschuif van buitenlandse inkomsten uit werk en woning in de inkomstenbelasting. Verwezen zij naar de toelichting op dit artikel.

Artikel 35 Inhaalregeling

Dit artikel bevat de inhaalregeling in de vennootschapsbelasting voor negatieve buitenlandse winst. Het *eerste lid* stemt overeen met de in artikel 12 opgenomen regeling voor de inhaal van negatief buitenlands inkomen uit werk en woning. Verwezen zij naar de toelichting op dit artikel.

Het *tweede lid* is ontleend aan de overeenkomstige bepaling in artikel 10, eerste lid, van het Besluit 1989.

AFDELING 2 VERREKENING

Artikel en 36, 37 en 38 Verrekening buitenlandse belasting op dividenden, interest en royalty's; voortwenteling en kostenafrek

De in deze artikelen opgenomen regeling voor de verrekening van buitenlandse bronbelasting op dividenden, interest en royalty's uit ontwikkelingslanden stemt, zij het aangepast aan de vennootschapsbelasting, overeen met de in de artikelen 15 tot en met 18 opgenomen regeling voor de verrekening in box I. Verwezen zij naar de toelichting op deze artikelen. De noemer uit de breuk van de tweede limiet is omschreven in artikel 33, vierde lid.

Artikel en 39, 40 en 41 Verrekening buitenlandse belasting bij passieve winst uit buitenlandse onderneming; voortwenteling en inhaal negatieve bedragen

De regeling voor de verrekening van buitenlandse belasting op passieve winst uit buitenlandse onderneming is ontleend aan artikel 10, tweede tot en met zevende lid, van het Besluit 1989. Zie ook artikel 32, vijfde lid, waarbij deze winst van vrijstelling is uitgezonderd. Met de gewijzigde

opzet – verdeling over verschillende artikelen – en formulering van de regeling is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel 39, vijfde lid, stemt voor wat betreft de volgorde van de te verlenen verminderingen overeen met artikel 10, zevende lid, van het Besluit 1989. Verder is in eerstgenoemde bepaling voor de volledigheid tot uitdrukking gebracht dat de totale vermindering ter voorkoming van dubbele belasting niet meer kan bedragen dan de verschuldigde vennootschapsbelasting. Soortgelijke bepalingen zijn opgenomen bij de voorkomingsregels in de inkomstenbelasting.

AFDELING 3 FORMELE BEPALINGEN

Artikel en 42, 43 en 44 Beschikkingen

In deze artikelen worden de formele aspecten rond de vaststelling bij voor bezwaar vatbare beschikking van diverse naar volgende jaren over te brengen bedragen geregeld. De bepalingen zijn ontleend aan artikel 3a – in combinatie met artikel 5, derde lid, tweede volzin en artikel 10, vijfde en zesde lid – van het Besluit 1989, maar dan uiteraard toegespitst op de vennootschapsbelasting. Met de gewijzigde opzet en redactie van de bepalingen is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel 45 Emigratie en terugkeer

Deze bepaling is ontleend aan artikel 3b – in combinatie met artikel 5, derde lid, tweede volzin en artikel 10, vijfde en zesde lid – van het Besluit 1989, maar dan toegespitst op de vennootschapsbelasting. Met de gewijzigde redactie is geen inhoudelijke wijziging beoogd.

Artikel 46 Wijziging gerechtigdheid tot lichaam

De in artikel 10, achtste lid, van het Besluit 1989 opgenomen bepaling tegen de handel in vennootschappen met nog gestalde buitenlandse winst of nog te verrekenen (bron)belasting was gebaseerd op artikel 20, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, zoals dit luidde in 2000. Bij de Wet ondernemerspakket 2001 is de in genoemd artikel 20, vijfde lid, neergelegde regeling gewijzigd om tegemoet te komen aan in de praktijk gebleken knelpunten. Tevens is de regeling verplaatst naar artikel 20a. In het onderhavige artikel 46 is de bepaling van artikel 10, achtste lid, van het Besluit 1989 op overeenkomstige wijze aangepast.

Volgens het eerste en tweede lid wordt de in het eerste lid neergelegde toets per soort over te brengen bedragen (buitenlandse winst in de zin van artikel 34, vanwege andere Mogendheden geheven belasting in de zin van artikel 37 en (buitenlandse) belasting in de zin van artikel 40) afzonderlijk toegepast. In het derde lid is een groot aantal leden van artikel 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 van overeenkomstige toepassing verklaard. In de eerste plaats bevatten deze leden enige uitzonderingen voor bonafide gevallen op de hoofdregel dat bij een belangrijke aandeelhouderswisseling geen doorschuif meer mogelijk is. Voor de achtergrond en betekenis van deze bepalingen zij verwezen naar de toelichting op artikel 20a in genoemde Wet ondernemerspakket 2001. Door het van overeenkomstige toepassing verklaren van genoemd artikel 20a, achtste lid, wordt verder bereikt dat ook voor de toepassing van het Besluit door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking van de inspecteur zekerheid kan worden verkregen over – enige aspecten die spelen bij – de toepassing van de regeling. Het van overeenkomstige toepassing verklaarde artikel 20a, tiende lid kan een tegemoetkoming bieden indien door de herwaardering van de bezittingen de binnenlandse winst zodanig wordt verhoogd dat in het jaar van de herwaardering – een

deel van – de doorgeschoven buitenlandse winst uit het verleden alsnog tot een vermindering kan leiden.

HOOFDSTUK V RECHT VAN SUCCESSIE EN RECHT VAN SCHENKING

Artikel 47 Vermindering recht van successie bij daadwerkelijk of fictief in Nederland wonende erflater

Dit artikel is ontleend aan de artikelen 11 en 12 van het Besluit 1989.

De onderhavige bepaling bevat een verrekeningsmogelijkheid voor buitenlandse gelijksoortige belasting die is geheven over in een andere staat gelegen situsgoederen. De belasting moet zijn geheven door de staat waar de situsgoederen zijn gelegen. Welke goederen als situsgoederen kunnen worden aangemerkt is limitatief omschreven. Voor alle duidelijkheid is aangegeven dat artikel 47 geldt voor zowel de situatie dat de erflater ten tijde van het overlijden daadwerkelijk in Nederland woonde als de situatie dat hij op grond van de Successiewet 1956 fictief in Nederland woonde.

In het tweede lid is aangegeven dat de verrekening geschiedt op basis van de ordinary-creditmethode.

In de situatie dat er in twee of meer andere staten is geheven over aldaar gelegen situsgoederen wordt de vermindering berekend volgens de afzonderlijke methode. Hierbij wordt per staat bezien in hoeverre sprake is van dubbele belasting. Deze methode verhoudt zich ook het beste met het uitgangspunt van artikel 50, namelijk dat de vermindering per verkrijger wordt berekend. Een en ander kan worden verduidelijkt door middel van het volgende voorbeeld.

Tot de nalatenschap van erflater behoren onder andere onroerende zaken in staat A en ondernemingsvermogen in staat B. De successiebelasting in staat A ter zake van de daar gelegen onroerende zaken bedraagt 40; Nederland heft daarover 20. Staat B heft over het ondernemingsvermogen aan successiebelasting 5, terwijl Nederland daarover 30 heft. Ter zake van de onroerende zaken in staat A bedraagt de vermindering 20. Tot dat bedrag is er sprake van dubbele belasting. Ter zake van het ondernemingsvermogen in staat B bedraagt de vermindering 5.

Bij toepassing van de afzonderlijke methode is het resultaat in de situatie dat de onroerende zaken en het ondernemingsvermogen door één en dezelfde persoon worden verkregen hetzelfde als wanneer de onroerende zaken door één persoon worden verkregen en het ondernemingsvermogen door een ander. Bij toepassing van de gezamenlijke methode zou dit niet het geval zijn. Dan zou de vermindering in de eerste situatie anders zijn dan in de tweede.

Artikel 48 Vermindering recht van successie bij fictief in Nederland wonende erflater

Dit artikel is ontleend aan artikel 13 van het Besluit 1989.

De wijziging van artikel 48 leidt in bepaalde situaties tot een ruimere en gelet op de uitgangspunten van de voorkomingsregeling redelijkere vermindering. De reden voor de ruimere werking kan als volgt worden toegelicht.

Als een Nederlander overlijdt in een andere staat, waar hij reeds een enkele jaren zijn daadwerkelijke woonplaats heeft, dan zal die staat (de woonstaat) doorgaans successiebelasting heffen over zijn wereldvermogen. Nederland heft op grond van artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956 eveneens over het wereldvermogen, omdat erflater geacht werd nog in Nederland te wonen (fictieve woonplaats). Nederland heeft een zwakker heffingsrecht dan de woonstaat en treedt daarom terug

door middel van een ordinary credit. Op deze regel geldt één uitzondering, te weten die ten aanzien van de belasting die wordt geheven over in Nederland gelegen situsgoederen. Ten aanzien daarvan heeft Nederland namelijk het sterkste heffingsrecht. Onder de werking van artikel 13 van het Besluit 1989 gold nog een uitzondering. Het betrof goederen waarover de andere staat ook geheven zou hebben als de erflater daadwerkelijk in Nederland had gewoond. Dit kan het geval zijn bij banktegoeden die in de andere staat als situsgoederen worden aangemerkt. Deze uitzondering werkte te grof. Als namelijk de erflater in de andere staat daadwerkelijk woonplaats had, dan zou Nederland op grond van het zwakkere (fictieve) heffingsrecht terug moeten treden, ongeacht of de andere staat heft op basis van het situsbeginsel of het woonplaatsbeginsel. Door de tekst van artikel 48 zodanig te wijzigen dat als eis geldt dat de belasting in de andere staat moet zijn geheven, omdat de erflater daar zijn daadwerkelijke woonplaats had op het tijdstip van overlijden, is de reikwijdte van de bepaling in overeenstemming met de bedoeling daarvan. Voor alle duidelijkheid zij opgemerkt dat deze verruimde verrekeningsmogelijkheid voor bijvoorbeeld banktegoeden alleen geldt als Nederland op grond van artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956 heft. Heft Nederland omdat de erflater daadwerkelijk in Nederland woonde, dan geldt hooguit de verrekeningsmogelijkheid die is opgenomen in artikel 49. Immers, artikel 47 geldt alleen voor de in die bepaling opgesomde goederen en dus niet voor bijvoorbeeld banktegoeden.

Artikel 49 Buitenlandse gelijksoortige belasting als boedelschuld

Dit artikel is ontleend aan artikel 14 van het Besluit 1989.

Artikel 49 biedt de mogelijkheid om gelijksoortige belasting die door een andere staat is geheven en die niet onder de werking van de artikelen 47 en 48 valt, op de verkrijging in aftrek te brengen. Het moet daarbij in ieder geval gaan om belasting die is geheven over goederen die zich in een andere staat bevinden. De aftrekmogelijkheid zou tot een te ruime vermindering kunnen leiden, indien twee of meer andere staten over dezelfde buitenlandse goederen heffen, ongeacht of die goederen in de betreffende staat zijn gelegen. Het gaat te ver om in een dergelijk geval alle gelijksoortige belasting die door de verschillende staten is geheven ter zake van dezelfde buitenlandse goederen integraal in aftrek toe te staan. Ik heb er daarom voor gekozen om de aftrekmogelijkheid te beperken tot de gelijksoortige belasting die is geheven door de staat waar de goederen zich bevinden. Hierbij dient bedacht te worden dat het bij toepassing van artikel 49 steeds gaat om een situatie waarin Nederland een sterker heffingsrecht heeft dan de andere staat. In dit licht bezien acht ik de beperking tot belasting geheven over goederen die zijn gelegen in de heffende staat redelijk.

Artikel 50 Vermindering per verkrijger

Dit artikel is, behoudens de aangepaste verwijzingen, ongewijzigd overgenomen van artikel 15 van het Besluit 1989.

Artikel 51 Schenkingsrecht

Het eerste lid is, behoudens de aangepaste verwijzingen, ongewijzigd overgenomen van artikel 16 van het Besluit 1989. Dit lid verklaart de bepalingen voor het successierecht van overeenkomstige toepassing op het schenkingsrecht.

Het tweede lid bevat een verruiming ten opzichte van artikel 16 van het Besluit 1989. Wanneer Nederland schenkingsrecht heft op grond van de fictie die is opgenomen in artikel 3, tweede lid, van de Successiewet 1956,

is verrekening op basis van de ordinary-creditmethode op haar plaats. Betreft het een schenking van situsgoederen vermeld in artikel 47, dan vindt zowel op grond van het Besluit 1989 als het Besluit 2001 verrekening op basis van deze methode plaats. Betreft het echter een schenking van andere goederen, dan werd in het Besluit 1989 niet voorzien in verrekening op grond van deze methode. Door de toevoeging van het tweede lid gebeurt dit in het Besluit 2001 nu wel.

HOOFDSTUK VI KANSSPELBELASTING

Artikel 52 Vrijstelling kansspelbelasting

Deze bepaling is ongewijzigd overgenomen van artikel 17 van het Besluit 1989.

HOOFDSTUK VII OVERGANGS- EN SLOTBEPALINGEN

Artikel 53 Overgangsbepaling doorschuifregeling inkomstenbelasting

In dit artikel wordt de overgang geregeld van een nog onder het Besluit 1989 over het jaar 2000 vastgestelde bedrag aan buitenlands onzuiver inkomen dat volgens artikel 3, derde lid, kan worden overgebracht naar het volgend jaar. Volgens het eerste lid wordt een dergelijk bedrag onder het Besluit 2001 aangemerkt als een naar het jaar 2001 over te brengen bedrag aan buitenlands inkomen uit werk en woning. Hierbij blijft de afzonderlijke methode van toepassing; de overgang vindt dus, net als de reguliere doorschuif, plaats per Mogendheid.

Volgens artikel 11, tweede lid, wordt vervolgens in 2001 voor de berekening van de vermindering van artikel 10, het buitenlands inkomen uit werk en woning van dat jaar verhoogd met het overgebrachte bedrag. Aldus wordt het over te brengen bedrag aan buitenlands onzuiver inkomen uit 2000 volgens de gangbare regels bij de voorkoming in box I in 2001 betrokken. Zie voor de achtergrond van een en ander het algemeen deel van de toelichting.

Volgens artikel 3, derde lid, van het Besluit 1989 dient een over te brengen bedrag aan buitenlands onzuiver inkomen door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking te zijn vastgesteld. In het tweede lid is dit volledigheidshalve eveneens als voorwaarde gesteld voor de overgang naar box I onder het Besluit 2001. Op die beschikking blijft artikel 3a van het Besluit 1989, zoals dat luidde op 31 december 2000, van toepassing.

Artikel 54 Overgangsbepaling inhaalregeling inkomstenbelasting

In dit artikel wordt de overgang geregeld van een nog onder het Besluit 1989 over het jaar 2000 vastgesteld bedrag aan negatief buitenlands onzuiver inkomen dat volgens artikel 3, vierde lid, wordt overgebracht naar het volgend jaar. Volgens het eerste lid wordt een dergelijk bedrag onder het Besluit 2001 aangemerkt als een naar het jaar 2001 over te brengen bedrag aan negatief buitenlands inkomen uit werk en woning. Hierbij blijft de afzonderlijke methode van toepassing; de overgang vindt dus, net als de reguliere inhaal, plaats per Mogendheid. Volgens artikel 12 wordt vervolgens in 2001 – en eventueel verdere jaren – het overgebrachte bedrag per Mogendheid in mindering gebracht op positief buitenlands inkomen uit werk en woning uit die Mogendheid. Aldus wordt het over te brengen bedrag aan negatief buitenlands onzuiver inkomen uit 2000 volgens de gangbare regels bij de voorkoming in box I in 2001 betrokken. Zie voor de achtergrond van een en ander het algemeen deel van de toelichting.

Volgens artikel 3, vierde lid, van het Besluit 1989 dient een over te brengen bedrag aan negatief buitenlands onzuiver inkomen door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking te zijn vastgesteld. In het tweede lid is dit volledigheidshalve eveneens als voorwaarde gesteld voor de overgang naar box I onder het Besluit 2001. De uitzondering van artikel 3a, vijfde lid, tweede en derde volzin, op grond waarvan een negatief bedrag zonder dat een beschikking is vastgesteld toch in aanmerking kan worden genomen in later jaren, is eveneens van overeenkomstige toepassing.

Artikel 55 Overgangsregeling voortwenteling buitenlandse bronbelasting inkomstenbelasting

In dit artikel wordt de overgang geregeld van een nog onder het Besluit 1989 over het jaar 2000 vastgesteld bedrag aan niet verrekenende bronbelasting uit ontwikkelingslanden dat volgens artikel 5, vierde lid, kan worden voortgewenteld naar het volgend jaar. Volgens het eerste lid wordt een dergelijk bedrag onder het Besluit 2001 aangemerkt als vanwege andere Mogendheden geheven belasting in het jaar 2001 op opbrengsten die in box III vallen. Door het ontbreken van een tweede limiet bij de verrekening in box III betekent dit dat dit doorgeschoven bedrag in 2001 zonder beperking in één keer wordt verrekend.

Voor de betekenis van het tweede lid zij verwezen naar de toelichting op de artikelen 53 en 54.

Artikel 56 Overgangsregeling bijzonder tarief

De nieuwe Wet inkomstenbelasting 2001 kent geen bijzondere tarieven meer. De specifieke regeling in artikel 2, tweede lid, van het Besluit 1989 voor inkomensbestanddelen waarvoor een bijzonder tarief geldt, is daarom in het Besluit 2001 niet overgenomen.

Toepassing van een bijzonder tarief in box I is in bepaalde situaties echter nog wel mogelijk op basis van de overgangsregelingen inkomstenbelasting, zoals die zijn opgenomen in de Invoeringswet. In het eerste lid is geregeld dat voor een dergelijke situatie de specifieke bepalingen uit het Besluit 1989 overeenkomstige toepassing vinden bij de vrijstelling onder het nieuwe regime.

Volgens het tweede lid kunnen voor de toepassing van het eerste lid bij ministeriële regeling nadere regels worden gesteld. Deze zouden bijvoorbeeld nodig kunnen zijn voor de aansluiting tussen de «oude» regeling van artikel 2, tweede lid, van het Besluit 1989 en de nieuwe regels van de Wet inkomstenbelasting 2001 en het Besluit 2001. Teneinde rekening te kunnen houden met de bijzonderheden van een specifieke overgangsbepaling, is bepaald dat de te stellen regels per groep van gevallen kunnen verschillen.

Artikel 57 Overgangsregeling vennootschapsbelasting; wijziging gerechtigdheid tot lichaam

De in dit artikel opgenomen overgangsregeling is ontleend aan artikel XIVd van de Wet ondernemerspakket 2001. De regeling houdt verband met de aanscherping van de in artikel 46 opgenomen bepaling tegen de handel in vennootschappen met gestalde buitenlandse winsten of nog niet verrekenende (bron)belasting. Volgens de regeling blijven bepaalde aandeelhouderswisselingen die hebben plaatsgevonden voor de inwerkingtreding van het onderhavige Besluit buiten beschouwing. Verwezen zij naar de toelichting op genoemd artikel XIVd in de Wet ondernemerspakket 2001.

Voor de doorschuif in de vennootschapsbelasting van de per 31

december 2000 nog onder het Besluit 1989 vastgestelde bedragen aan buitenlandse winst, te verrekenen buitenlandse verliezen en nog niet verrekende (bron)belasting is overigens geen overgangsbepaling opgenomen. Dit houdt verband met het feit dat systematiek en terminologie van het Besluit 2001 niet of nauwelijks afwijken van het Besluit 1989. Uitgangspunt is dan ook dat genoemde bedragen ook zonder specifieke bepaling doorschuiven naar het Besluit 2001.

Artikel 58 Overgangsregeling, delegatiebepaling over te brengen bedragen

Dit artikel geeft een algemene bevoegdheid om, zo nodig, nadere regels te stellen over de doorwerking onder het Besluit 2001 van de diverse onder het Besluit 1989 vastgestelde of vast te stellen bedragen die naar een volgend jaar worden doorgeschoven. Deze delegatiebevoegdheid is bedoeld voor situaties die in de voorgaande artikelen niet zijn geregeld, maar waarbij zich op dit punt knelpunten of ongewenste effecten voor (kunnen) gaan doen. Gedacht zou bijvoorbeeld kunnen worden aan de doorwerking van oud overgangsrecht bij vorige wijzigingen van het Besluit 1989.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. J. Bos