

Besluit van PM DATUM [CONCEPT]

tot wijziging van enige wetten en uitvoeringsbesluiten op het gebied van de belastingen

Artikel XII

Het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

B. De **artikelen 21a, 24b** en **25b** vervallen.

D. Na **artikel 25a** wordt een afdeling ingevoegd, luidende:

AFDELING 4A AFGEZONDERD PARTICULIER VERMOGEN

Artikel 25b Verrekening buitenlandse belasting in geval van afgezonderd particulier vermogen

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, het inkomen uit aanmerkelijk belang of het voordeel uit sparen en beleggen begrepen inkomsten die bij deze belastingplichtige opkomen als gevolg van de toerekening op grond van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 van de bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van een afgezonderd particulier vermogen, voor zover deze bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen of de winst die vanwege de Mogendheid waarin het afgezonderd particulier vermogen is gevestigd 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 als bedoeld in het eerste lid over de aan de belastingplichtige toegerekende bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven; en

b. het bedrag van de in het desbetreffende jaar, zonder de toepassing van dit besluit, volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 verschuldigde inkomstenbelasting dat betrekking heeft op de inkomsten, bedoeld in het eerste lid, die bij de belastingplichtige opkomen, waarbij dit bedrag wordt verminderd met de verminderingen van de verschuldigde inkomstenbelasting die voor die inkomsten worden verleend op grond van de aan dit artikel voorafgaande artikelen of andere regelingen ter voorkoming van dubbele belasting.

3. Het bedrag van de in het desbetreffende jaar volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 verschuldigde inkomstenbelasting dat betrekking heeft op de inkomsten, bedoeld in het eerste lid, die bij de belastingplichtige opkomen, wordt voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, gesteld op de som van de volgende bedragen:

a. het bedrag dat tot de belasting die in het desbetreffende jaar over het belastbare inkomen uit werk en woning verschuldigd is, in dezelfde verhouding staat als het in het inkomen uit werk en woning begrepen inkomen dat in dat jaar bij de belastingplichtige opkomt op grond van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 staat tot het noemerinkomen, bedoeld in artikel 10, vijfde en zevende lid;

b. het bedrag dat tot de belasting die in het desbetreffende jaar over het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang verschuldigd is, in dezelfde verhouding staat als het in het inkomen uit aanmerkelijk belang begrepen inkomen dat in dat jaar bij de belastingplichtige opkomt op grond van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 staat tot het noemerinkomen, bedoeld in artikel 19, vijfde en zesde lid;

c. het bedrag dat tot de belasting die in het desbetreffende jaar over het belastbare inkomen uit sparen en beleggen verschuldigd is, in dezelfde verhouding staat als het in het voordeel uit sparen en beleggen begrepen inkomen dat in dat jaar bij de belastingplichtige opkomt op grond van artikel 2.14a van de Wet inkomstenbelasting 2001 staat tot het noemerinkomen, bedoeld in artikel 24, vijfde en zesde lid.

4. De vermindering volgens dit artikel bedraagt, met inachtneming van de verminderingen volgens de aan dit artikel voorafgaande artikelen en volgens andere regelingen ter voorkoming van dubbele belasting, ten hoogste het bedrag aan verschuldigde inkomstenbelasting over het belastbare inkomen uit werk en woning, het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang en het belastbare inkomen uit sparen en beleggen.

Artikel 25ba Voortwenteling niet verrekenende belasting in geval van afgezonderd particulier vermogen

Het bedrag van de in een jaar vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, bedoeld in artikel 25b, dat door 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 die andere Mogendheid 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.

E. **Artikel 26** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt "artikel 24a of artikel 24b, tweede lid," vervangen door: artikel 24a.

2. In het derde lid, aanhef, wordt "artikel 24a, eerste lid, of artikel 24b, tweede lid" vervangen door: artikel 24a, eerste lid.

3. In het vierde lid wordt "de artikelen 24a, eerste lid, derde volzin, en 24b, tweede lid" vervangen door: artikel 24a, eerste lid, derde volzin.

F. In **artikel 28**, eerste lid, wordt "de artikelen 14, 14a, 17, 20, 21a, 25a en 25b" vervangen door: de artikelen 14, 14a, 17, 20 en 25a.

Artikel XIV

1. Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2017, met dien verstande dat:

- e. artikel **Fout! Verwijzingsbron niet gevonden.**, onderdelen B, **Fout! Verwijzingsbron niet gevonden.**, **Fout! Verwijzingsbron niet gevonden.** en **Fout! Verwijzingsbron niet gevonden.**, terugwerkt tot en met 20 september 2016, 15.15 uur.

NOTA VAN TOELICHTING

1. Toelichting op enkele wijzigingen

Artikel XII, onderdeel B (artikelen 21a, 24b en 25b van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

Het vervallen van de artikelen 21a, 24b en 25b van het Bvdb 2001 die zien op de voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot vermogen dat in een afgezonderd particulier vermogen (APV) is ondergebracht, wordt hierna bij de toelichting op artikel XII, onderdeel D, nader toegelicht.

Artikel XII, onderdeel D (afdeling 4a van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

In artikel 2.14a van de Wet IB 2001 is een regeling voor het zogenoemde APV opgenomen. Op grond daarvan worden bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven van een APV toegerekend aan degene die dat vermogen bij leven heeft afgezonderd, of wordt geacht te hebben afgezonderd (de inbrenger onder wie in de navolgende tekst ook telkens zijn erfgenaam/erfgenamen worden begrepen ingeval de inbrenger is overleden). Het inkomen uit deze aldus toegerekende bestanddelen kan al naargelang de aard ervan in de Wet IB 2001 worden behandeld als inkomen uit werk en woning (box 1), inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) of als inkomen uit sparen en beleggen (box 3).

Genoemde toerekening kan leiden tot internationale dubbele belasting. In de eerste plaats omdat naast de heffing door Nederland bij de inbrenger ook het land waar het APV is gevestigd - van het APV - belasting kan heffen over het inkomen dat wordt behaald met het daarin afgezonderde vermogen. In de tweede plaats kan naast genoemde heffing sprake zijn van belastingheffing in het land waar het afgezonderde vermogen van het APV is belegd of geïnvesteerd.

De in 2.14a, zevende lid, van de Wet IB 2001 opgenomen zogenoemde "toerekeningsstop" houdt, kortgezegd, in dat als het afgezonderde vermogen bij het APV in een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing naar de winst wordt betrokken, er van een toerekening van het afgezonderde vermogen aan de inbrenger geen sprake is. Dan treedt het hiervoor toegelichte risico op internationale dubbele heffing met betrekking tot het afgezonderde vermogen niet op. Deze toerekeningsstop komt ingevolge het BP 2017 echter, met uitzondering van reële ondernemingsactiviteiten, met terugwerkende kracht te vervallen. Dit vormt aanleiding nader in een voorkoming van dubbele belasting te voorzien voor de door het land waarin het APV is gelegen geheven belasting. Vanwege het terugwerken van de wijziging van de toerekeningsstop in het BP 2017 is voor de hiermee samenhangende wijzigingen in het Bvdb 2001 in artikel XIV geregeld dat deze tot hetzelfde tijdstip terugwerken.

Wat betreft de hierboven genoemde dubbele belasting die zich kan voordoen in de relatie tot het land waarin het vermogen van de APV is belegd of geïnvesteerd, geldt dat op het inkomen dat volgens artikel 2.14a Wet IB 2001 bij een belastingplichtige in aanmerking wordt genomen, vanuit Nederlands perspectief de reguliere bepalingen ter voorkoming van dubbele belasting uit het

Bvdb 2001 of de door Nederland gesloten belastingverdragen van toepassing zijn. In dit kader wordt voor de goede orde opgemerkt dat ingeval een bronland inkomensbestanddelen belast die volgens artikel 2.14a van de Wet IB 2001 opkomen bij een binnenlandse belastingplichtige, hiermee is voldaan aan de onderworpenheidseis die besloten ligt in de tegemoetkomingsbepalingen in het Bvdb 2001¹. Tevens wordt een inbrenger in een dergelijke situatie voor de toepassing van artikel 16 van het Bvdb 2001 beschouwd als uiteindelijk gerechtigde van de dividenden, interest of royalty's, tenzij sprake is van dividendstripping. Voor de samenloop met heffing door het land waar het vermogen van het APV is belegd of geïnvesteerd, voorzien de tegemoetkomingsbepalingen in het Bvdb 2001 of door Nederland gesloten belastingverdragen dus reeds in een voorkoming van dubbele belasting. Met het vervallen van de artikelen 21a, 24b en 25b van het Bvdb 2001 wordt bereikt dat de door Nederland te verlenen verminderingen ter voorkoming van dubbele belasting vanwege door het land waar het vermogen van het APV is belegd of geïnvesteerd geheven belasting, ten hoogste de vermindering bedraagt waarop aanspraak zou kunnen worden gemaakt indien het in het APV afgezonderd vermogen rechtstreeks in die landen zou zijn belegd of geïnvesteerd.

Het nieuwe artikel 25b van het Bvdb 2001 ziet op het verlenen van een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor de door het land waar het APV is gevestigd geheven belasting over het inkomen dat wordt behaald met in het APV afgezonderd vermogen. Deze vermindering wordt verleend door een verrekening toe te staan met de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting over het inkomen dat bij de belastingplichtige opkomt op grond van artikel 2.14a van de Wet IB 2001. Dit is geregeld in het eerste lid van genoemd artikel 25b.

In artikel 25b, tweede lid, van het Bvdb 2001 zijn voor wat betreft de omvang van de verrekening twee limieten opgenomen. De vermindering wordt verleend tot de laagste van deze twee limieten.

De in het tweede lid, onderdeel a, van dat artikel 25b opgenomen limiet bepaalt dat de belastingvermindering niet meer bedraagt dan de door het land waar het APV is gevestigd geheven belasting die betrekking heeft op de op grond van artikel 2.14a van de Wet IB 2001 toegerekende bezittingen en schulden alsmede opbrengsten en uitgaven. Het land waar het APV is gevestigd is bij de vaststelling van de verschuldigde belasting in voorkomende gevallen gehouden de door dat land afgesloten regelen ter voorkoming van dubbele belasting toe te passen (of kan eenzijdig een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting toepassen). Belastingverminderingen op grond daarvan verminderen de door dat land geheven belasting die in Nederland voor verrekening in aanmerking komt.

Op grond van het tweede lid, onderdeel b, van genoemd artikel 25b is de belastingvermindering gelimiteerd tot de Nederlandse belasting over het inkomen dat aan een belastingplichtige wordt toegerekend met toepassing van artikel 2.14a van de Wet IB 2001, verminderd met de verminderingen van de verschuldigde inkomstenbelasting die voor dat inkomen worden verleend op grond van aan artikel 25b van het Bvdb 2001 voorafgaande artikelen en eventueel van toepassing zijnde door Nederland gesloten belastingverdragen. Deze limiet bewerkstelligt dat de belastingverminderingen ter voorkoming van dubbele belasting met

¹ Het maakt daarbij geen verschil of die buitenlandse belasting wordt geheven van de binnenlandse belastingplichtige zelf (de inbrenger) dan wel het desbetreffende apv. Beslissend is dat het object dat in de Nederlandse inkomstenbelasting is betrokken onderworpen is aan belasting naar het inkomen in het land waaruit het samenhangende inkomen afkomstig is.

betrekking tot belastingheffing door het land waar het APV is gevestigd (op grond van genoemd artikel 25b) en het land waar het afgezonderde vermogen van het APV is belegd of geïnvesteerd (op grond van de aan genoemd artikel 25b voorafgaande artikelen of een belastingverdrag) tezamen niet meer bedraagt dan de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting over het inkomen dat op grond van artikel 2.14a van de Wet IB 2001 bij een belastingplichtige opkomt.

In artikel 25b, derde lid, van het Bvdb 2001 is geregeld welk deel van de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting toerekenbaar is aan inkomen dat met toepassing van artikel 2.14a van de Wet IB 2001 bij de belastingplichtige opkomt. Deze toerekening geschiedt naar evenredigheid per inkomensbox in de Wet IB 2001. Deze aldus bepaalde (toerekenbare) belastingbedragen per box worden vervolgens opgeteld. Reden voor de benadering per box is dat als de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting in totaal evenredig zou worden toegerekend, de belastingheffing in box 1 (tegen mogelijk een hoger progressief tarief) onwenselijk ruimte zou kunnen bieden voor verrekening, bijvoorbeeld indien het inkomen dat met toepassing van artikel 2.14a van de Wet IB opkomt bij een belastingplichtige alleen in box 2 (met een lager tarief) wordt belast. Bij aanwezigheid van verschillende APV's, al dan niet in verschillende landen, geldt de gezamenlijke methode.

Artikel 25b, vierde lid, van het Bvdb 2001 bewerkstelligt dat de belastingverminderingen ter voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot inkomen dat op grond van artikel 2.14a van de Wet IB 2001 bij een belastingplichtige opkomt en overig buitenlands inkomen tezamen niet meer bedraagt dan de totaal in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting.

In artikel 25ba van het Bvdb 2001 is de mogelijkheid opgenomen om de in een jaar, door de gestelde begrenzings, niet te verrekenen heffing door het land waar het APV is gevestigd, voort te wentelen naar volgende jaren zodat artikel 25b van het Bvdb 2001 op deze belasting opnieuw van toepassing is. De in dat artikel neergelegde mogelijkheid tot voortwenteling is gebruikelijk bij een belastingverrekening ter voorkoming van dubbele belasting op grond van het Bvdb 2001.²

Voorbeeld:

Een APV gevestigd in land X houdt een deelneming in een vennootschap A gevestigd in land Y. De inbrenger woont in Nederland.

De door het APV gehouden aandelen worden op grond van artikel 2.14a van de Wet IB 2001 toegerekend aan de inbrenger en vormen bij deze een aanmerkelijk belang. Een uitdeling door vennootschap A behoort bij de inbrenger tot het inkomen uit aanmerkelijk belang. Het APV wordt in land X belast tegen een tarief van 15 procent over het inkomen uit de deelneming in vennootschap A in land Y. Tussen land X en land Y is geen belastingverdrag van toepassing.

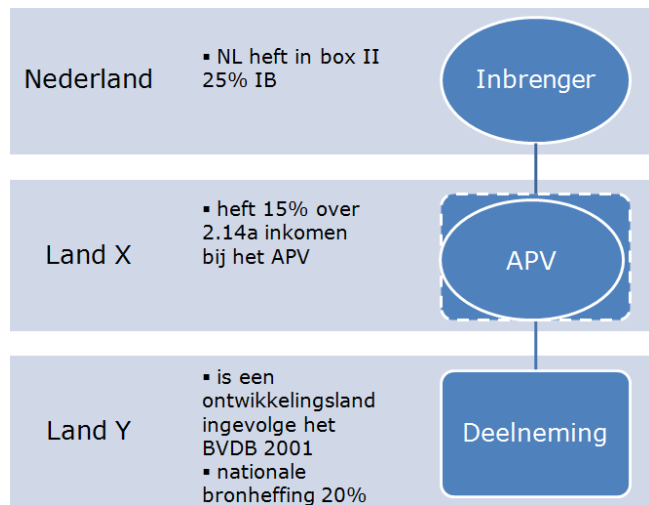
Land Y kwalificeert als ontwikkelingsland in de zin van artikel 6 van het Bvdb 2001 en kent een nationale bronbelasting op dividenden van 20 procent. Tussen Nederland en land Y is geen belastingverdrag van toepassing.

Op grond van artikel 19 van het Bvdb 2001 verleent Nederland een belastingvermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor de door het ontwikkelingsland geheven bronbelasting. In artikel 19, derde lid, van het Bvdb 2001 is de in artikel 15, derde lid van het Bvdb 2001 gestelde begrenzing tot 15 procent van overeenkomstige toepassing verklaard. Op grond van artikel 19 van

² Zie bijvoorbeeld artikel 20 van het Bvdb 2001.

het Bvdb 2001 kan dus 15 procent bronbelasting worden verrekend met de door Nederland bij de inbrenger in box 2 geheven belasting over de uitdeling.

Op grond van artikel 25b van het Bvdb 2001 verleent Nederland tevens een belastingvermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor de door het vestigingsland van het APV geheven belasting. Ingevolge het tweede lid van genoemd artikel 25b kunnen de verminderingen op grond van genoemde artikelen 19 en 25b tezamen echter niet meer bedragen dan de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting die kan worden toegerekend aan het inkomen dat bij de inbrenger opkomt op grond van artikel 2.14a van de Wet IB 2001.



Op grond van genoemd artikel 25b kan daarom de in land X geheven belasting nog tot een tarief van 10 procent worden verrekend.

Wanneer land Y geen ontwikkelingsland is maar een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten zou volgens de regels van dat belastingverdrag dubbele belasting worden voorkomen voor de in het verdrag overeengekomen bronheffing. Afhankelijk van de ruimte die alsdan resteert volgens artikel 25b, tweede lid, van het Bvdb 2001 kan ook in deze situatie op grond van dat artikel 25b van het Bvdb 2001 nog recht bestaan op een aanvullende belastingvermindering ter voorkoming van dubbele belasting.

Wanneer land Y geen ontwikkelingsland is en Nederland met dit land geen belastingverdrag heeft gesloten is er geen regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing met betrekking tot de heffing door het land waar het afgezonderde vermogen van het APV is belegd of geïnvesteerd. Dit zou echter ook het geval zijn als het vermogen niet in een APV was afgezonderd, maar rechtstreeks in dat land was belegd of geïnvesteerd. In een dergelijk geval kan op grond van genoemd artikel 25b wel recht bestaan op een vermindering van de verschuldigde inkomstenbelasting vanwege door het vestigingsland van het APV geheven belasting.

Artikel XII, onderdeel E (artikel 26 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

In verband met het vervallen van artikel 24b van het Bvdb 2001 op grond van artikel XII, onderdeel B, komen de verwijzingen in artikel 26 van het Bvdb 2001 naar dat artikel te vervallen.

Artikel XII, onderdeel F (artikel 28 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001)

In verband met het vervallen van artikel 21a van het Bvdb 2001 en het vervangen van het oude artikel 25b van dat besluit door een nieuw artikel op grond van artikel XII, onderdelen B en D, komen de verwijzingen in artikel 28 van het Bvdb 2001 naar die artikelen te vervallen.

Artikel XIV

Artikel XIV (inwerkingtreding)

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2017. Voor zover wijzigingen op een ander tijdstip in werking treden of terugwerken, is dat toegelicht bij de toelichting op de betreffende artikelen en onderdelen.

CONCEPT