



## 594

### Besluit van 21 december 1989, houdende vaststelling van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989

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

Op de voordracht van de Staatssecretaris van Financiën van 3 augustus 1987, nr. 087-1479, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Internationale Fiscale Zaken;

Overwegende, dat het wenselijk is het Besluit voorkoming dubbele belasting (*Stb.* 1965, 145) te vervangen door een op verschillende punten herziene regeling in de vorm van een algemene maatregel van bestuur en voorts, dat het aanbeveling verdient de bestaande buitenwettelijke regeling ter voorkoming van dubbele heffing van successie- en schenkingsrecht te vervangen door een wettelijke regeling;

Gelet op artikel 38, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (*Stb.* 1959, 301);

De Raad van State gehoord (advies van 8 december 1987, nr. W06-870362);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 1989, nr. IFZ89/1576, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Internationale Fiscale Zaken;

Hebben goedgevonden en verstaan:

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

- inkomstenbelasting;
- loonbelasting;
- vermogensbelasting;
- vennootschapsbelasting;
- successierecht;
- schenkingsrecht;
- kansspelbelasting.

2. Het vindt slechts toepassing voor zover niet op andere wijze in het voorkomen van dubbele belasting is voorzien.

**Artikel 2.** 1. Een binnenlandse belastingplichtige is vrijgesteld van de inkomstenbelasting die betrekking heeft op het buitenlandse onzuivere inkomen.

2. Het buitenlandse onzuivere inkomen bestaat uit het gezamenlijke bedrag van hetgeen de belastingplichtige 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 een andere Mogendheid; binnen het gebied van een andere Mogendheid gelegen of gevestigde onroerende zaken die behoren tot het vermogen van een onderneming, worden steeds geacht tot het vermogen van een buitenlandse onderneming te behoren;

b. buitenlandse zuivere inkomsten, zijnde de niet als winst uit buitenlandse onderneming aan te merken voordelen verminderd met de in aftrek te brengen kosten, uit:

1°. arbeid, voor zover zij worden genoten ter zake van arbeid welke in privaatrechtelijke dienstbetrekking binnen het gebied van een andere Mogendheid wordt verricht of is verricht;

2°. arbeid, voor zover zij worden genoten ter zake van arbeid welke in publiekrechtelijke dienstbetrekking tot een binnen het gebied van een andere Mogendheid gevestigde publiekrechtelijke rechtspersoon wordt verricht of is verricht, en ten laste komen van die rechtspersoon of van een door zulk een rechtspersoon in het leven geroepen fonds, tenzij zij worden genoten ter zake van het verrichten of verricht zijn van arbeid ten behoeve van een onderneming, in welk geval op deze voordelen het onder 1° bepaalde van toepassing is;

3°. onroerende zaken, die binnen het gebied van een andere Mogendheid zijn gelegen of gevestigd;

4°. rechten op aandelen in de winst van een onderneming waarvan de leiding binnen het gebied van een andere Mogendheid is gevestigd, voor zover zij niet voortspruiten uit effectenbezit of uit dienstbetrekking;

5°. rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen van publiekrechtelijke aard ten laste van een binnen het gebied van een andere Mogendheid gevestigde publiekrechtelijke rechtspersoon of van een door zulk een rechtspersoon in het leven geroepen fonds;

voor zover die winst en zuivere inkomsten zijn onderworpen of geacht worden te zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen, die vanwege die andere Mogendheid wordt geheven.

3. De in het tweede lid, onderdeel *b*, onder 1°, bedoelde voordelen uit arbeid worden geacht niet te zijn onderworpen aan een dergelijke belasting indien de arbeid korter dan dertig dagen aaneengesloten is verricht binnen het gebied van een andere Mogendheid, tenzij is gebleken dat ter zake van de daarmee behaalde voordelen aan die Mogendheid belasting is betaald.

4. Bij het bepalen van de winst uit een buitenlandse onderneming worden bedrijfsmiddelen welke voor het drijven van die onderneming worden gebruikt, doch niet van meet af aan daarvoor zijn gebezigd, geacht bij de aanvang van dat gebruik te zijn aangeschaft tegen de waarde welke daaraan op dat tijdstip in het economische verkeer kan worden toegekend.

5. Voor de toepassing van dit besluit wordt:

a. onder vaste inrichting verstaan een duurzame inrichting van een onderneming, met behulp waarvan de werkzaamheden van die onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend, daaronder begrepen de zetel van de leiding van de onderneming, landbouwgronden, alsmede werken waarvan de uitvoering langer dan twaalf maanden duurt en voorts het verrichten van werkzaamheden in het kader van een onderneming gedurende een aaneengesloten periode van ten minste 30 dagen, indien die werkzaamheden plaatsvinden in de territoriale zee van een andere Mogendheid of in, op of boven het buiten de territoriale zee van een andere Mogendheid gelegen deel van de zeebodem en de ondergrond daarvan, voor zover die andere Mogendheid daar op grond van het internationale recht ten behoeve van de exploratie en de exploitatie van natuurlijke rijkdommen soevereine rechten mag uitoefenen;

- b. niet als vaste vertegenwoordiger beschouwd:
  - 1°. een volkomen onafhankelijke vertegenwoordiger;
  - 2°. een vertegenwoordiger die niet tot het afsluiten van transacties bevoegd is, ongeacht of hij voor spoedafleveringen een voorraad houdt;
- c. een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger niet aanwezig geacht, ingeval slechts goederen in commissie worden gehouden;
- d. onder het 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 3.** 1. De in artikel 2 bedoelde vrijstelling wordt toegepast door een vermindering te verlenen op en ten hoogste tot het bedrag van de inkomstenbelasting dat volgens de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (*Stb.* 519), met uitzondering van Hoofdstuk VA van die wet, verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit. Deze vermindering is gelijk aan het bedrag dat tot de belasting welke volgens de Wet op de inkomstenbelasting 1964, met uitzondering van Hoofdstuk VA van die wet, verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als het buitenlandse onzuivere inkomen staat tot het onzuivere inkomen met inachtneming van de in Hoofdstuk II, afdelingen 5A, 5B, 5C en 7 van die wet voorziene verminderingen en vermeerderingen en verminderd met de op de voet van Hoofdstuk IV van die wet te verrekenen verliezen voor zover deze bestaan uit negatief onzuiver inkomen.

2. Indien een deel van het onzuivere inkomen dat geen deel uitmaakt van het buitenlandse onzuivere inkomen wordt belast op de voet van artikel 57 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, worden dit gedeelte en de belasting die daarover verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit, voor de toepassing van het eerste lid van dit artikel buiten beschouwing gelaten.

Indien een deel van het onzuivere inkomen dat behoort tot het buitenlandse onzuivere inkomen op de voet van het in de vorige volzin genoemde artikel wordt belast, wordt de vermindering op de voet van het eerste lid van dit artikel ter zake van dat deel van het buitenlandse onzuivere inkomen op geen hoger bedrag vastgesteld dan de belasting die zonder toepassing van dit besluit op de voet van artikel 57 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 daarover verschuldigd zou zijn.

3. Voor zover het buitenlandse onzuivere inkomen – berekend met inachtneming van de verrekening op de voet van het vierde lid – groter is dan het onzuivere inkomen met inachtneming van de in Hoofdstuk II, afdelingen 5A, 5B, 5C en 7 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 voorziene verminderingen en vermeerderingen en verminderd met de op de voet van Hoofdstuk IV van die wet te verrekenen verliezen voor zover deze bestaan uit negatief onzuiver inkomen, wordt het overgebracht naar een of meer van de volgende acht jaren, te beginnen met het oudste daarvan. In het jaar waarnaar de overbrenging plaatsvindt, wordt voor de berekening van de vermindering op de voet van het eerste lid het onzuivere inkomen, voor zover het niet bestaat uit buitenlands onzuiver inkomen, tot een bedrag ter grootte van het over te brengen bedrag gerekend tot het buitenlandse onzuivere inkomen te behoren.

4. Indien het buitenlandse onzuivere inkomen – berekend met inachtneming van de overbrenging op de voet van het derde lid – negatief is, wordt het voor de toepassing van de vermindering op de voet van het eerste lid verrekend met het positieve buitenlandse onzuivere inkomen van een of meer van de volgende acht jaren, te beginnen met het oudste daarvan.

**Artikel 4.** 1. Aan een binnenlandse belastingplichtige wordt voorts, ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting,

een vermindering van inkomstenbelasting verleend voor in het onzuivere inkomen, doch niet in het in artikel 2 bedoelde buitenlandse onzuivere inkomen begrepen dividenden, interest en royalty's, indien de vennootschap die de dividenden uitdeelt of de schuldenaar van de interest en royalty's in een ontwikkelingsland woont of gevestigd is, en die 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. Voor de toepassing van 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 het gebruik van, of voor het recht van 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, dan wel voor het gebruik van, of het recht van gebruik van, nijverheids- en handelsuitrusting of wetenschappelijke uitrusting, of voor inlichtingen omtrent ervaringen op het gebied van nijverheid, handel of wetenschap, daaronder ook begrepen vergoedingen voor het verlenen van technische diensten in een ontwikkelingsland;

d. onder ontwikkelingsland verstaan een door Onze Minister in overeenstemming met Onze Minister zonder Portefeuille, belast met de zorg voor de aangelegenheden betreffende de Ontwikkelingssamenwerking, als zodanig aangewezen land.

**Artikel 5.** 1. Het bedrag van de in artikel 4 bedoelde vermindering is het laagste van de volgende bedragen:

a. het bedrag van de in het desbetreffende jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting, vermeerderd met zodanige in de voorafgaande acht jaren geheven belasting voor zover deze niet eerder tot een vermindering heeft geleid;

b. het bedrag dat tot de belasting welke in het desbetreffende jaar volgens de Wet op de inkomstenbelasting 1964, met uitzondering van Hoofdstuk VA van die wet, verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit, in dezelfde verhouding staat als het bedrag van de in dat jaar ingevolge artikel 4 in aanmerking te nemen dividenden, interest en royalty's verminderd met de daarop rechtstreeks drukkende kosten, staat tot het onzuivere inkomen met inachtneming van de in Hoofdstuk II, afdelingen 5A, 5B, 5C en 7 van die wet voorziene verminderingen en vermeerderingen en verminderd met de op de voet van Hoofdstuk IV van die wet te verrekenen verliezen voor zover deze bestaan uit negatief onzuiver inkomen.

2. Voor de toepassing van het eerste lid, onderdeel a, wordt de belasting die vanwege ontwikkelingslanden is geheven ter zake van dividenden tot geen hoger bedrag in aanmerking genomen dan tot 25 percent van die dividenden.

**Artikel 6.** Op schriftelijk verzoek van de belastingplichtige blijft met betrekking tot de in een jaar genoten dividenden, interest en royalty's als bedoeld in artikel 4 en de daarover vanwege ontwikkelingslanden geheven belasting het in dat artikel en het in artikel 5 bepaalde buiten toepassing.



**Artikel 7.** Een in Nederland wonende werknemer is vrijgesteld van de loonbelasting die betrekking heeft op de door hem genoten zuivere inkomsten, waarop artikel 2, tweede lid, onderdeel *b*, onder 1°, van toepassing is en welke zijn onderworpen of geacht worden te zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen, die vanwege de andere Mogendheid als daar bedoeld wordt geheven.

**Artikel 8.** Een binnenlandse belastingplichtige is vrijgesteld van de vermogensbelasting die betrekking heeft op de bezittingen behorende tot een door hem gedreven buitenlandse onderneming als bedoeld in artikel 2, tweede lid, onderdeel *a*, en de bezittingen als bedoeld in artikel 2, tweede lid, onderdeel *b*, onder 3° en 4°, voor zover de vorenbedoelde bezittingen aan een belasting naar het vermogen zijn onderworpen, die vanwege de andere Mogendheid als daar bedoeld wordt geheven.

**Artikel 9.** 1. De in artikel 8 bedoelde vrijstelling wordt toegepast door een vermindering te verlenen op en ten hoogste tot het bedrag van de vermogensbelasting dat verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit. Deze vermindering is gelijk aan het bedrag dat tot de belasting welke volgens de Wet op de vermogensbelasting 1964 (*Stb.* 520) verschuldigd zou zijn, in dezelfde verhouding staat als het gezamenlijke bedrag van de in artikel 8 bedoelde bezittingen staat tot het vermogen.

2. Bij de berekening van de vermindering ingevolge het eerste lid wordt de waarde van de in artikel 8 bedoelde bezittingen verminderd met de waarde van de tot een buitenlandse onderneming als bedoeld in artikel 2, tweede lid, onderdeel *a*, behorende schulden, daaronder begrepen schulden voortvloeiende 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 of gevestigde onroerende zaak.

**Artikel 10.** De bepalingen van dit besluit welke voor de inkomstenbelasting gelden, vinden voor de vennootschapsbelasting overeenkomstige toepassing.

**Artikel 11.** 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 die verkrijging begrepen bezittingen behorende tot een door hem gedreven buitenlandse onderneming als bedoeld in artikel 2, tweede lid, onderdeel *a*, en voor de daarin begrepen bezittingen als bedoeld in artikel 2, tweede lid, onderdeel *b*, onder 3° en 4°, voor zover de verkrijging van vorenbedoelde bezittingen aan een gelijksoortige belasting is onderworpen die vanwege een andere Mogendheid als daar bedoeld wordt geheven.

**Artikel 12.** 1. Het bedrag van de in artikel 11 bedoelde vermindering is het laagste van de volgende bedragen:

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

b. het bedrag dat tot het recht van successie dat volgens de Successiewet 1956 (*Stb.* 1984, 546) verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit, in dezelfde verhouding staat als de gezamenlijke waarde van de in de verkrijging begrepen, in artikel 11 bedoelde, bezittingen staat tot de waarde van alle verkregen bezittingen.

2. Voor de toepassing van het eerste lid wordt:

a. de waarde van de in artikel 11 bedoelde bezittingen verminderd met de waarde van de tot een buitenlandse onderneming als bedoeld in artikel 2, tweede lid, onderdeel a, behorende schulden, daaronder begrepen schulden voortvloeiende 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 of gevestigde onroerende zaak;

b. 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.

**Artikel 13.** 1. In het geval van een verkrijging van een erflater 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 11, voor zover ter zake van de verkrijging van die bezittingen vanwege een andere Mogendheid een gelijksoortige belasting is geheven die niet zou zijn geheven indien de erflater ten tijde van het overlijden zijn daadwerkelijke woonplaats in Nederland zou hebben gehad. 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 andere Mogendheden 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.

**Artikel 14.** 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 11 en 13 aanspraak bestaat op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting, wordt bij het bepalen van de waarde van die verkrijging een vanwege een andere Mogendheid over deze bezittingen geheven gelijksoortige belasting in mindering gebracht op die verkrijging.

**Artikel 15.** De verminderingen bedoeld in de artikelen 11, 13, eerste lid, en 14, worden per verkrijger berekend.

**Artikel 16.** De artikelen 11 tot en met 15 vinden overeenkomstige toepassing met betrekking tot het recht van schenking.

**Artikel 17.** 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.

**Artikel 18.** 1. Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 1990.

2. Voor de heffing van de vennootschapsbelasting vindt dit besluit voor het eerst toepassing met ingang van het jaar dat met of in 1990 aanvangt.

3. Voor de heffing van het successie- en schenkingsrecht 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 19.** Dit besluit kan worden aangehaald als: Besluit voorkoming dubbele belasting 1989.

Lasten en bevelen dat dit besluit met daarbij behorende nota van toelichting in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat daarvan afschrift zal worden gezonden aan de Raad van State.

's-Gravenhage, 21 december 1989

Beatrix

De Staatssecretaris van Financiën,  
M. J. J. van Amelsvoort

Uitgegeven de *negenentwintigste* december 1989

De Minister van Justitie,  
E. M. H. Hirsch Ballin

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 Nederlandse Staatscourant van 9 januari 1990 nr. 6.

## NOTA VAN TOELICHTING

### Inleiding

Tijdens de behandeling in de Tweede Kamer der Staten-Generaal van het voorstel van wet dat heeft geleid tot de Wet van 4 september 1985 (*Stb.* 567), houdende een verruiming van de mogelijkheid vrijstelling van belasting te verlenen voor buiten het Rijk verkregen inkomsten, is toegezegd dat het Besluit voorkoming dubbele belasting (Besluit van 7 april 1965, *Stb.* 145; hierna: het vorige besluit) de status zou krijgen van een algemene maatregel van bestuur. Hiertoe is in het voorstel van Wet tot aanscherping van sancties op het gebied van belastingen (kamerstukken II 1985-1986, 19 489 nr. 2) tevens een wijziging van artikel 38 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) opgenomen.

Deze statusverhoging heeft als praktisch gevolg dat het besluit voorzien is van een toelichting. Hiermee wordt tevens voldaan aan een behoefte uit de praktijk. Daarnaast is van de gelegenheid gebruik gemaakt het besluit op een aantal punten aan een nadere beschouwing te onderwerpen. Aangezien het besluit berust op de delegatiebepaling van artikel 38 van de AWR is er in beginsel sprake van een voortzetting van de regeling van het vorige besluit. Wel is op een aantal punten de tekst van het besluit aangepast aan inmiddels ontstane inzichten. Voorts worden in de toelichting een aantal onderwerpen besproken die in het verleden aanleiding hebben gegeven tot vragen.

Het besluit is thans ook van toepassing op het successie- en schenkingsrecht. Opname van deze belastingen is geschied naar aanleiding van de toezegging in de memorie van toelichting op het voorstel van wet dat heeft geleid tot de Wet van 8 november 1984 (*Stb.* 545), houdende herziening van de Successiewet 1956. De toelichting op de artikelen 11 tot en met 16, waarin de regels ter voorkoming van dubbel successie- en schenkingsrecht zijn neergelegd, wordt voorafgegaan door enige algemene opmerkingen ter zake.

### Algemeen

Inwoners van Nederland worden in Nederland betrokken in de heffing van belastingen naar het inkomen en het vermogen waar ter wereld ook verkregen. Binnen Nederland gevestigde lichamen worden in Nederland betrokken in de heffing van de vennootschapsbelasting over hun gehele winst waar ter wereld ook verkregen. Voorts wordt iedere verkrijging krachtens schenking of erfrecht van een inwoner van Nederland betrokken in de heffing van schenkingsrecht of successierecht. Tenslotte worden prijzen van kansspelen verkregen door inwoners van Nederland belast met kansspelbelasting. Onverkorte heffing door Nederland op basis van het inwonerschap, waar andere landen op andere gronden menen heffingsrechten te hebben, leidt tot dubbele belasting. De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (*Stb.* 469; hierna: Wet Vpb'69) beperkt deze dubbele belasting reeds voor zover Nederland als woonstaat dividenden binnen een internationaal werkend concern van Nederlandse belastingheffing vrijstelt. De dubbele belasting kan verder worden voorkomen met behulp van belastingverdragen. Nederland heeft een betrekkelijk groot aantal van dergelijke verdragen gesloten wat de belastingen naar inkomsten, winst en vermogen betreft. Met een veel groter aantal landen is echter (nog) geen verdrag tot stand gekomen. Dit kan zijn oorzaak hebben in het feit dat de economische betrekkingen met het desbetreffende land weinig omvangrijk zijn, maar er zijn ook gevallen waarin het tot nu toe niet mogelijk is gebleken om een verdrag af te sluiten dat naar Nederlandse opvattingen redelijkerwijs aanvaardbaar is.



Het laten voortbestaan van de dubbele belasting kan een ernstige belemmering vormen voor de expansie van het Nederlandse bedrijfsleven en voor het ontstaan en de groei van de economische betrekkingen met andere landen. Voor de Nederlandse economie zijn de betrekkingen met het buitenland van groot belang. Reeds de Wet op de inkomstenbelasting 1914 voorzag daarom in een eenzijdige inperking van de onbeperkte toepassing van de nationale heffingsregels onder bepaalde omstandigheden. Dit beleid, dat ook aan het vorige besluit ten grondslag lag, wordt in dit besluit voortgezet.

De eenzijdige voorkoming van dubbele belasting vertoont in opzet veel overeenkomst met bilaterale regelingen. Het belangrijkste verschil is wel dat in belastingverdragen de bevoegdheid tot het heffen van belasting aan een van beide verdragsluitende partijen, of soms aan beide, wordt toegewezen. In de onderhavige regeling is echter neergelegd onder welke omstandigheden Nederland bereid is eenzijdig van heffing af te zien. In grote lijnen zijn dat dezelfde omstandigheden als waarin Nederland meent belasting te moeten heffen als de genietter, de eigenaar, de erflater of de schenker niet in Nederland woont. In bilaterale verdragen wordt over het algemeen geen heffingsbevoegdheid toegewezen aan een land dat van de toegewezen bevoegdheid geen gebruik zou kunnen maken. In de onderhavige regeling beoogt het onderworpenheidsvereiste van artikel 2 te voorkomen dat Nederland afziet van belastingheffing in situaties waarin ook het andere land niet heft. Bij de toelichting op dat artikel wordt nader ingegaan op de inhoud van dit vereiste.

De belangrijkste verschillen ten opzichte van het vorige besluit zijn in hoofdlijnen de volgende.

Het vorige besluit behandelde interest op vorderingen verzekerd door hypotheek op buitenlands onroerend goed op dezelfde wijze als opbrengst van buitenlands onroerend goed, zodat deze interest voor vrijstelling in aanmerking kwam. Onder het besluit volgt buitenlandse hypothecaire interest niet langer meer het regime van opbrengst van buitenlands onroerend goed, zodat geen vrijstelling meer wordt verleend. Hiermee wordt aangesloten bij het beleid, dat ook onder de recente belastingverdragen wordt gevolgd.

Bij arbeid korter dan 30 dagen wordt om voor vrijstelling in aanmerking te komen het vereiste ingevoerd dat belasting moet zijn betaald in de Staat waar gewerkt is. De reden hiervoor is dat, zo er al sprake zou zijn van onderworpenheid aan belasting, aan dit vereiste feitelijk zelden zal worden voldaan gezien het korte verblijf in de Staat waar gewerkt is.

Aan de omschrijving van het begrip vaste inrichting is overeenkomstig de wet van 13 december 1989, *Stb.* 554, tot uitbreiding van de fiscale jurisdictie tot het Nederlandse deel van het continentaal plat een zogenaamde 30-dagenregeling toegevoegd.

Aan het begrip royalty is voor de toepassing van het besluit enige uitbreiding gegeven door het opnemen van technische diensten, welke verricht zijn op het grondgebied van een andere Mogendheid. Deze uitbreiding vindt zijn redengeving in de omstandigheid dat ontwikkelingslanden in toenemende mate deze diensten aan een vergelijkbare belasting onderwerpen als royalty's.

Ten slotte is het voor het voorkomen van dubbele vermogensbelasting niet langer voldoende dat de inkomsten uit het buitenlandse vermogen aldaar aan de belasting zijn onderworpen. Het vermogen als zodanig moet in het buitenland zijn onderworpen aan een vermogensbelasting.

Daarnaast zijn er nog enige wijzigingen van meer technische aard ten opzichte van het vorige besluit opgenomen, waarop in de artikelsgewijze behandeling wordt teruggekomen.

## Dereguleringsaspecten en effecten voor het bedrijfsleven

Het wijzigingsbesluit is gezien op de criteria die zijn opgenomen in de Aanwijzingen inzake de toetsing van ontwerpen van wet en van algemene maatregel van bestuur van 16 januari 1985 (Stcrt. 18).

Het besluit heeft geen samenhang met niet-fiscale regelingen. Voor de uitvoering ervan worden geen nieuwe organen of bestuursinstrumenten in het leven geroepen. Er zullen geen personele gevolgen zijn voor de overheid en voor de belastingplichtigen. Gelet op de aard van het besluit is de verwachting dat het justitiële apparaat niet zal worden geconfronteerd met een grotere werkdruk.

Voor het bedrijfsleven vloeit uit dit besluit geen verzwaring voort op het administratieve vlak. De mogelijkheid om in meer gevallen dan voorheen buitenlandse belasting te verrekenen is een positieve factor voor bedrijven die actief zijn in de desbetreffende landen.

### Artikelsgewijze toelichting

#### *Artikel 1*

De regelingen die aan dit besluit vooraf gingen waren oorspronkelijk in hun werking beperkt tot de belastingen naar inkomen, winst en vermogen. Met de uitbreiding van het toepassingsgebied van de AWR kreeg echter ook de bepaling van artikel 38 van die wet allengs voor meer belastingen betekenis. Met de opneming van bepalingen met betrekking tot het successie- en schenkingsrecht bevat het besluit thans regelingen voor alle onder de AWR vallende belastingen waarbij zich internationale dubbele belasting kan voordoen.

De bevoegdheid om eenzijdig maatregelen te nemen ter voorkoming van dubbele belasting is in artikel 38 AWR beperkt tot gevallen waarin daaromtrent niet op «andere wijze is voorzien». De meest voor de hand liggende andere wijze waarop voorzien wordt in de voorkoming van dubbele belasting is een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting. Binnen het verband van het Koninkrijk voorkomt de Belastingregeling voor het Koninkrijk dubbele belasting.

Omdat belastingverdragen niet in alle gevallen als resultaat behoeven te hebben dat dubbele belasting wordt voorkomen, kan de vraag rijzen of en in hoeverre dit besluit naast een verdrag toepassing kan vinden op uit het buitenland afkomstige voordelen genoten door een inwoner van Nederland. Bij de beantwoording van deze vraag kunnen twee situaties worden onderscheiden:

- het verdrag bevat voor bepaalde inkomsten geen regeling;
- het verdrag wijst de heffingsbevoegdheid over bepaalde inkomsten wel toe aan een van de verdragsluitende partijen, maar deze toewijzing leidt niet (in alle gevallen) tot voorkoming van dubbele belasting.

Wanneer het verdrag voor bepaalde inkomsten geen regeling bevat, blijft met betrekking tot die inkomsten de Nederlandse wetgeving onverkort van toepassing. Voor zover die inkomsten worden genoten door een inwoner van Nederland en voor zover deze inkomsten op grond van dit besluit aanspraak zouden geven op voorkoming van dubbele belasting, kan dit besluit in een dergelijke situatie toepassing vinden naast het desbetreffende belastingverdrag.

Indien daarentegen het verdrag een regeling bevat voor de heffingsbevoegdheid over bepaalde inkomsten, maar deze regeling niet (in alle gevallen) leidt tot voorkoming van dubbele belasting, is in de zin van dit artikel van het besluit – en ook in de zin van artikel 38 AWR – op andere wijze dan op de voet van dit besluit voorzien in de voorkoming van dubbele belasting. Dit besluit kan dan dus geen (aanvullende) toepassing

vinden. De verdragsluitende partijen hebben in dergelijke, weliswaar uitzonderlijke, gevallen geen overeenstemming kunnen bereiken. Het (onder omstandigheden) voortbestaan van dubbele belasting is in dergelijke gevallen door partijen bewust aanvaard. Voor de Nederlandse belastingheffing kan in zulke gevallen de in het buitenland geheven belasting als kosten worden afgetrokken op grond van artikel 43 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (hierna: Wet IB '64), of artikel 10, onderdeel *d*, Wet Vpb '69.

#### *Artikel 2*

Het eerste lid bepaalt dat slechts binnenlandse belastingplichtigen aanspraak kunnen maken op vrijstelling van de inkomstenbelasting die betrekking heeft op het buitenlandse onzuivere inkomen. Mutatis mutandis geldt krachtens artikel 7 hetzelfde voor de vennootschapsbelasting. Wie binnenlandse belastingplichtigen zijn, wordt bepaald door artikel 1, onderdeel *a*, en artikel 2 Wet IB '64. De vrijstelling, die nader wordt uitgewerkt in artikel 3, betreft de inkomstenbelasting die betrekking heeft op het buitenlandse onzuivere inkomen. Het bedrag van het buitenlandse onzuivere inkomen kan niet anders worden vastgesteld dan aan de hand van het Nederlandse fiscale recht, zodat het bedrag waarvoor in Nederland recht op vrijstelling bestaat kan afwijken van het bedrag waarover in het buitenland belasting wordt geheven.

In het tweede lid worden de uit het buitenland afkomstige inkomensbestanddelen opgesomd die tezamen het vrij te stellen buitenlandse onzuivere inkomen vormen. Uit de samenhang met hetgeen in artikel 3, eerste lid, wordt bepaald, blijkt dat de vrijstelling dient te worden berekend met gebruikmaking van de zogenaamde gezamenlijke methode, dat wil zeggen over het saldo van positieve en negatieve inkomensbestanddelen uit meerdere niet-verdragslanden. De saldering kan verschillende soorten inkomsten betreffen, maar bij voorbeeld ook ondernemingswinsten en -verliezen die in meer dan één niet-verdragsland worden behaald respectievelijk geleden. De gezamenlijke methode wordt ook onder het huidige verdragsbeleid gevolgd. Dit leidt ertoe dat onder nieuwere verdragen en het besluit de vrijstelling wordt berekend over het saldo van de opbrengsten uit de desbetreffende verdragslanden en die uit alle niet-verdragslanden tezamen.

In grote lijnen correspondeert de opsomming van het onderhavige tweede lid met die van artikel 49, eerste lid, van de Wet IB '64. Voor alle opgesomde inkomenscategorieën geldt dat bij de vrijstelling de netto-opbrengst in aanmerking wordt genomen, hetgeen past in de systematiek van de Nederlandse belastingheffing.

In het tweede lid, onderdeel *a*, worden als winst uit een buitenlandse onderneming slechts aangemerkt de voordelen uit een onderneming die, of het gedeelte van een onderneming dat, wordt gedreven met behulp van een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger in een ander land. De toevoeging dat binnen het gebied van een andere Mogendheid gelegen of gevestigde onroerende zaken die behoren tot het vermogen van een onderneming steeds worden geacht tot het vermogen van een buitenlandse onderneming te behoren brengt mee, dat niet alleen de exploitatiebaten maar ook de met de vervreemding van dergelijke onroerende zaken behaalde winsten worden vrijgesteld. Tot de winst uit buitenlandse onderneming behoren ook dividenden, interest en royalty's indien het desbetreffende aandelenbezit, de vordering of het licentie-recht tot het bedrijfsvermogen van de vaste inrichting behoort. Alsdan wordt voor deze opbrengsten vrijstelling verleend. Verrekening van buitenlandse belasting met de in Nederland verschuldigde belasting uit hoofde van artikel 4 kan derhalve in die situatie niet meer aan de orde komen.

Voor een verdere bespreking van de begrippen vaste inrichting en vaste vertegenwoordiger zij verwezen naar de toelichting op het vijfde lid.

Hiervoor is reeds opgemerkt dat het bedrag waarvoor Nederland vrijstelling verleent, kan afwijken van het bedrag waarover in het buitenland belasting wordt geheven. Dat geldt in het bijzonder voor winst uit onderneming, omdat een aantal specifieke fiscale bepalingen, zoals die met betrekking tot de fiscale reserves, in beginsel mede van toepassing zijn op de winst uit buitenlandse onderneming. Wat de methode van winstvaststelling van de vaste inrichting betreft zij volstaan met de opmerking dat als winst van de 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. Ook de OESO-modelverdragen en in het voetspoor daarvan de door Nederland gesloten belastingverdragen gaan in het algemeen uit van de afbakening van de winstbepaling op basis van ondernemingsplitsing volgens de directe methode.

In het tweede lid, onderdeel *b*, wordt onder 1° tot en met 5° aangegeven welke buitenlandse zuivere inkomsten deel uitmaken van het buitenlandse onzuivere inkomen.

In tegenstelling tot het tweede lid, onderdeel *b*, 1°, van het vorige besluit wordt onder 1° expliciet aangegeven dat het moet gaan om arbeid in privaatrechtelijke dienstbetrekking verricht. De onderhavige bepaling is zowel van toepassing op inkomsten uit tegenwoordige arbeid als op pensioenen, althans voor zover deze zijn opgebouwd door arbeid in het buitenland. De behandeling van pensioenen onder het besluit komt overeen met de regeling van artikel 49, eerste lid, onderdeel *b*, 1°, van de Wet IB '64.

Onderdeel *b*, 2°, heeft betrekking op voordelen uit arbeid verricht in publiekrechtelijke dienstbetrekking. In het vorige besluit was in onderdeel *b*, 5°, loon uit buitenlandse publiekrechtelijke dienstbetrekking begrepen onder rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen van publiekrechtelijke aard ten laste van een buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon. Het is niet vereist dat de arbeid in het andere land wordt of is verricht.

Teneinde mogelijke twijfels weg te nemen die in het bijzonder bij pensioenuitkeringen kunnen optreden, zijn fondsen die in het leven zijn geroepen door de buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon gelijk gesteld met die rechtspersoon.

Op loon dat wordt genoten van een buitenlandse overheidsonderneming is de bepaling van onderdeel *b*, 1°, van toepassing. De vrijstelling wordt in dat geval alleen verleend voor de opbrengst van de arbeid wanneer deze in het andere land wordt of is verricht.

Onderdeel *b*, 3°, heeft betrekking op inkomsten uit buitenlandse onroerende zaken. Het besluit stemt op dit punt overeen met de belastingverdragen die eveneens het heffingsrecht van dergelijke inkomsten overlaten aan de staat van ligging van het onroerend goed. De expliciete vermelding van gedeelten van onroerende zaken is komen te vervallen. Deze wijziging is zuiver tekstueel van aard. Ook in artikel 49, eerste lid, onderdeel *b*, 2°, van de Wet IB '64 dat betrekking heeft op inkomsten uit in Nederland gelegen onroerende goederen van niet-inwoners ontbreekt deze vermelding.

De bepaling van het tweede lid, onderdeel *b*, 3°, van het vorige besluit die betrekking had op voordelen uit schuldvorderingen die zijn verzekerd door hypotheek op een in het buitenland gelegen onroerende zaak, komt te vervallen. Deze benadering sluit aan bij het huidige verdragsbeleid waarin voor hypothecaire interest dezelfde behandeling wordt voorgestaan als voor de andere vormen van interest.



Onderdeel *b*, 4°, heeft betrekking op voordelen uit rechten op aandelen in de winst van een onderneming waarvan de leiding in een ander land is gevestigd. Voor zover deze rechten echter voortspruiten uit effectenbezit of dienstbetrekking vallen zij buiten de reikwijdte van deze bepaling. In voorkomend geval is dan artikel 4 respectievelijk onderdeel *b*, 1°, van het tweede lid van artikel 2 van toepassing.

Onderdeel *b*, 5°, ziet op sociale verzekeringsuitkeringen, studie-uitkeringen en dergelijke, die uit het buitenland worden verkregen. De bepaling stemt grotendeels overeen met artikel 2, tweede lid, onderdeel *b*, 5°, van het vorige besluit. Zoals hiervoor gezegd had de laatstbedoelde bepaling echter mede betrekking op loon uit een buitenlandse publiekrechtelijke dienstbetrekking. Hierop is thans onderdeel *b*, 2°, van toepassing. Voorts zijn evenals in onderdeel *b*, 2°, fondsen die in het leven zijn geroepen door een buitenlandse publiekrechtelijke rechtspersoon gelijk gesteld met die rechtspersoon.

Het slot van het tweede lid stemt woordelijk overeen met de slotzin-snedede van het tweede lid van het vorige besluit en bevat de zogenaamde onderworpenheidseis. Verdragen ter voorkoming van dubbele belasting bevatten deze eis niet. Dit vindt zijn grond in het feit dat bij verdrag de heffingsbevoegdheid aan het ene of aan het andere land wordt toegevoegd. Onder het besluit treedt Nederland eenzijdig terug. Voor dit terugtreden is geen reden indien het andere land de desbetreffende inkomsten niet aan belastingheffing onderwerpt. Derhalve is de in het besluit voorziene vrijstelling slechts van toepassing voor zover de hiervoor besproken winst en zuivere inkomsten zijn onderworpen of geacht worden te zijn onderworpen aan een belasting naar het inkomen die in een ander land wordt geheven. Daarbij is wel vereist dat dat het land is waar die inkomsten hun oorsprong vinden.

Van onderworpenheid kan worden gesproken indien het buitenlandse inkomensbestanddeel in beginsel in het andere land in de belastingheffing wordt betrokken. Het is daarbij niet relevant of feitelijk geen belasting wordt geheven, bij voorbeeld als gevolg van een vrijstelling aan de voet of door de invloed van compensabele verliezen. Ook indien door het andere land gedurende een bepaalde periode ter stimulering van de economie een (objectieve) vrijstelling van winst wordt verleend, kan in beginsel worden aangenomen dat aan de onderworpenheidseis is voldaan. Dit standpunt heb ik ook voor de toepassing van het vorige besluit ingenomen bij mijn aanschrijving van 20 februari 1985, nr. 085-94, V-N 1985, blz. 555, zodat op dit punt geen wijziging optreedt.

De woorden «of geacht worden te zijn onderworpen» zijn opgenomen als uitvloeisel van de toevoeging van een tweede lid aan artikel 38 AWR bij Wet van 4 september 1985, *Stb.* 567. Hierbij wordt bepaald dat zuivere inkomsten uit tegenwoordige arbeid onder bepaalde voorwaarden worden geacht te zijn onderworpen aan een belasting die vanwege een andere Mogendheid wordt geheven (zogenaamde fictieve onderworpenheid).

Met betrekking tot de voorwaarde dat er sprake moet zijn van een belasting naar het inkomen merk ik op dat Nederland slechts terugtreedt indien de buitenlandse belasting qua karakter overeenkomt met de Nederlandse inkomsten- of vennootschapsbelasting. In het geval van een omzetbelasting is voor een dergelijk terugtreden geen plaats. Een belastingheffing echter die aan de hand van de omzet op forfaitaire wijze de winst vaststelt, kan voor de toepassing van het besluit als een belasting naar het inkomen worden beschouwd.

Wat betreft de voorwaarde dat het moet gaan om een door een andere Mogendheid geheven belasting merk ik het volgende op. In Nederland wordt slechts op één niveau, te weten op rijksniveau, belasting naar het inkomen geheven. In vele landen vinden dergelijke heffingen echter ook



op het niveau van lagere overheden plaats. Nederland treedt voor deze heffingen die geen bijdrage leveren aan de algemene middelen, niet terug. Met betrekking tot de belasting die in federatief georganiseerde staten, bij afwezigheid van belastingheffing op federaal niveau, wordt geheven op het niveau van de samenstellende delen van de federatie ben ik echter van mening, dat deze kan worden beschouwd als een belasting die vanwege een andere Mogendheid wordt geheven. Een dergelijke belasting treedt als het ware in de plaats van een belasting vanwege de centrale overheid. Voorts is met het gebruik van de term Mogendheid niet bedoeld 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. Voor de toepassing van het vorige besluit heb ik een gelijkkluidend standpunt ingenomen (zie aanschrijving van 24 september 1984, nr. 084-2391, V-N 1984, blz. 1916 (eerste herdruk d.d. 8 augustus 1986, nr. 086-2004, V-N 1986, blz. 1838)). Dat geldt evenzeer voor hetgeen hiervoor is besproken omtrent de belastingheffing in federatief georganiseerde staten.

In het derde lid wordt bepaald dat de onder onderdeel *b*, 1<sup>o</sup>, bedoelde voordelen uit arbeid worden geacht niet te zijn onderworpen aan een belasting als bedoeld in het slot van het tweede lid, indien de arbeid korter dan dertig dagen aaneengesloten binnen het gebied van een andere Mogendheid is verricht. Deze bepaling is gebaseerd op de overweging dat bij dergelijke korte verblijven in een ander land in de praktijk zelden sprake zal zijn van een aldaar in de belastingheffing betrekken van de beloning voor die arbeid, alleen al vanwege het feit dat de belastingdienst van dat land in die gevallen niet op de hoogte is van de aanwezigheid van de desbetreffende werknemers uit het buitenland. Indien echter in het andere land daadwerkelijk belasting is geheven blijft Nederland bereid terug te treden voor die belastingheffing. Aan de fictieve onderworpenheid zoals neergelegd in artikel 38, tweede lid, AWR doet het vorenstaande echter geen afbreuk. Dat houdt in, dat ook een periode van korter dan 30 dagen aaneengesloten gedurende welke men in een land werkt waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten en dat de desbetreffende inkomsten niet aan belastingheffing onderwerpt, meetelt bij de beoordeling of aan de minimum termijn van artikel 38, tweede lid, AWR is voldaan.

Het vierde lid stemt overeen met artikel 2, derde lid, van het vorige besluit. Als gevolg van de daarin opgenomen fictiebepaling moet bij het berekenen van de winst van de vaste inrichting afschrijving over de waarde van het overgebrachte bedrijfsmiddel plaatsvinden op basis van de waarde in het economische verkeer. Dit betekent bij voorbeeld dat indien de werkelijke waarde op het moment van overbrenging hoger is dan de boekwaarde, een geringere vermindering ter voorkoming van dubbele belasting zal worden verleend als gevolg van de hogere afschrijving op het bedrijfsmiddel en de dienovereenkomstig lagere winst van de vaste inrichting.

Artikel 2, vijfde lid, onderdelen *a*, *b*, *c* en *d* zijn zonder wijzigingen overgenomen uit het vorige besluit. Aanvankelijk was in het ontwerp een omschrijving van het begrip vaste inrichting opgenomen die overeenkwam met het OESO-modelverdrag 1977. Eenzelfde omschrijving was eveneens opgenomen in het ontwerp dat heeft geleid tot de wet van 13 december 1989 *Stb.* 554. Nu de Tweede Kamer dit wetsontwerp op het punt van de omschrijving van de term vaste inrichting heeft geamendeerd en er de voorkeur aan heeft gegeven om

de oude omschrijving in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 te handhaven, komt het mij wenselijk voor om in het nieuwe besluit eveneens vast te houden aan de oude tekst. Overeenkomstig de toezegging bij de parlementaire behandeling van bovenvermeld wetsontwerp, waarbij in de omschrijving van het begrip vaste inrichting mede een zogenaamde 30 dagen-regeling voor activiteiten buitengaats in het kader van de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen is opgenomen, is in het nieuwe besluit echter eenzelfde bepaling opgenomen.

Bij de uitleg van het begrip vaste inrichting kan in beginsel aansluiting worden gezocht bij de uitleg van dat begrip in het OESO-modelverdrag 1977. Weliswaar heeft 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 in het besluit.

Onderdeel *d* ten slotte stemt overeen met onderdeel *d* van het vierde lid van het vorige besluit, welk onderdeel is ingevoegd naar aanleiding van de Wet van 4 september 1985, *Stb.* 567.

#### *Artikel 3, lid 1*

Dit artikel regelt de wijze waarop de vrijstelling van het buitenlandse onzuivere inkomen wordt toegepast; namelijk door op het belastingbedrag dat verschuldigd zou zijn zonder de vrijstelling een vermindering te verlenen. Deze methode is gekozen in plaats van het eenvoudig buiten aanmerking laten van het buitenlandse onzuivere inkomen om de belastingheffing over het niet vrijgestelde deel van het inkomen te kunnen afstemmen op de totale draagkracht van de belastingplichtige. De vermindering is gelijk aan het bedrag dat over het buitenlandse onzuivere inkomen verschuldigd zou zijn bij toepassing van het gemiddelde tarief over het gehele belastbare inkomen. Een en ander is geformuleerd in wat bekend is geworden als de «evenredigheidsbreuk», waarvan de teller wordt gevormd door het buitenlandse onzuivere inkomen en de noemer in hoofdzaak door het gehele onzuivere inkomen. Deze formule is gekozen om rekening te houden met bepaalde aftrekposten die naar het oordeel van de Nederlandse wetgever wel de draagkracht beïnvloeden, maar die niet zijn toe te rekenen aan bepaalde bronnen van inkomen in Nederland gelegen of juist daarbuiten. Omdat deze posten niet met bepaalde bronnen samenhangen kan men stellen dat deze uitgaven bestreden moeten worden uit het gehele inkomen. Door in de evenredigheidsbreuk het onzuivere inkomen als noemer te nemen en het totale belastingbedrag verschuldigd zonder toepassing van dit besluit met die breuk te vermenigvuldigen, wordt bereikt dat dergelijke uitgaven naar evenredigheid drukken op het buitenlandse en het in Nederland belastbare deel van het inkomen (de zogenaamde omslag).

Nu zijn in de loop der jaren sinds de totstandkoming van het vorige besluit in de Wet IB '64 een aantal bepalingen opgenomen die niet het onzuivere inkomen beïnvloeden maar wel het belastbare inkomen en de verschuldigde belasting. Zonder nadere voorziening worden de uit die bepalingen voortvloeiende verminderingen (voor de oudedagsreserve kan ook sprake zijn van vermeerderingen) van het belastbare inkomen eveneens evenredig in mindering gebracht op het buitenlandse onzuivere inkomen en het overige inkomen. Deze regelingen beogen echter de druk

van de Nederlandse belasting te verminderen. Dit oogmerk zou door de omslag voor een deel ongedaan worden gemaakt. Om deze tegemoetkomingen toch tot hun recht te laten komen, is nu bepaald dat de noemer van de «evenredigheidsbreuk» verminderd wordt met de toename van de oudedagsreserve (ingeval van afneming daarvan kan dit echter leiden tot een bijtelling), met de zelfstandigenaftrek, de meewerkaftrek, de rentevrijstelling en de dividendvrijstelling.

De vrijstelling wordt toegepast door een vermindering te verlenen op en ten hoogste tot het bedrag van de zonder toepassing van dit besluit verschuldigde belasting. Hiermee is beoogd aan te geven dat de vrijstelling van het buitenlandse onzuivere inkomen niet kan leiden tot een teruggaaf van belasting door Nederland, bij voorbeeld wanneer het onzuivere inkomen lager zou zijn dan het buitenlandse onzuivere inkomen. De bepaling van het derde lid van dit artikel geeft aan op welke wijze in dat geval de vrijstelling kan worden gerealiseerd.

De vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend voor het buitenlandse onzuivere inkomen. Dit is het saldo van de positieve en negatieve opbrengsten van de in artikel 2 opgesomde bronnen. Vanuit de Nederlandse belastingheffing bezien ligt deze saldering min of meer voor de hand. In artikel 2 vindt de afbakening plaats van de voordelen welke onder de Nederlandse belastingheffing vallen en die welke daarvan worden vrijgesteld. Onder de verdragen die na 1979 zijn gesloten wordt eveneens voorkoming verleend voor het saldo van de positieve en negatieve opbrengsten uit de desbetreffende landen en alle landen waarmee geen belastingverdragen zijn afgesloten. Deze verdragen verwijzen voor de toepassing van de voorkoming van dubbele belasting naar dit besluit.

Bij de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt geen rekening gehouden met investeringsbijdragen die het bedrag van de verschuldigde belasting verminderen, noch met desinvesteringbetalingen. In het geval van investeringsbijdragen zou de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting geringer zijn dan zonder bijdrage het geval zou zijn, terwijl in het geval van desinvestering de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting een aanzienlijk deel van de terugbetaling ongedaan zou kunnen maken. Om dergelijke ongewenste gevolgen te voorkomen is bepaald dat het bedrag van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt berekend zonder rekening te houden met Hoofdstuk VA van de Wet IB '64.

#### *Artikel 3, lid 2*

Indien de bestanddelen, die geen deel uitmaken van het buitenlandse onzuivere inkomen, worden belast op de voet van artikel 57 van de Wet IB '64 (het bijzonder tarief), leidt een strikte toepassing van het eerste lid van artikel 3 tot een lagere vermindering. Een deel van het effect van het bijzonder tarief wordt dan namelijk aan het buitenlandse onzuivere inkomen toegerekend. In het tweede lid van artikel 3 wordt aan de hierbovengenoemde situatie tegemoetgekomen. Volgens de eerste volzin van dit artikellid wordt bij de berekening van de vermindering het naar het bijzonder tarief belaste deel van het onzuiver inkomen buiten beschouwing gelaten.

De tweede volzin bepaalt vervolgens dat wanneer op het buitenlandse onzuivere inkomen of een deel daarvan het bijzondere tarief van toepassing zou zijn volgens de Wet IB '64, de vermindering wordt gesteld op geen hoger bedrag aan belasting dan op de voet van artikel 57 van de Wet IB '64 verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit.

Door de toevoeging van de tweede volzin aan het tweede lid van artikel 3, wordt op een evenwichtige manier de versturende invloed, die artikel 57 van de Wet IB '64 op de te berekenen vermindering kan hebben, voorkomen.

#### *Leden 3 en 4*

Indien een belastingplichtige naast de opbrengst uit de in artikel 2 van dit besluit genoemde bronnen negatieve opbrengsten uit andere bronnen heeft gehad, kan de vrijstelling van het buitenlandse onzuivere inkomen niet ten volle gerealiseerd worden. De vrijstelling wordt immers toegepast door een vermindering te verlenen op en ten hoogste tot het bedrag van de belasting die verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit. De bepaling van het derde lid van dit artikel beoogt te voorkomen dat op deze manier de aanspraak op vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting geheel of ten dele verloren gaat.

De tweede volzin van het derde lid bepaalt dat met het oog daarop in een of meer van de volgende acht jaren alsnog het niet eerder verleende deel van de vrijstelling wordt verleend, voor zover de in die jaren in Nederland verschuldigde belasting daartoe ruimte biedt. Immers ook voor deze latere jaren geldt dat de vrijstelling slechts kan leiden tot een vermindering tot ten hoogste het bedrag van de belasting die zonder toepassing van dit besluit verschuldigd zou zijn. Wanneer derhalve in alle acht jaren volgend op dat waarin het buitenlandse onzuivere inkomen groter was dan het onzuivere inkomen, het onzuivere inkomen slechts bestaat uit buitenlands onzuiver inkomen, dan gaat het niet gerealiseerde deel van de aanspraak op vrijstelling verloren. Het zal echter waarschijnlijk niet vaak voorkomen dat in een periode van acht jaren in het geheel geen mogelijkheid bestaat een eerder niet gerealiseerde vrijstelling alsnog te verlenen.

Het bedrag waarvoor in latere jaren alsnog vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend bestaat uit het verschil tussen het buitenlandse onzuivere inkomen en het onzuivere inkomen. Nooit kan echter meer worden overgebracht dan het totaal van het buitenlandse onzuivere inkomen. Dit laatste bedrag is lager dan het eerder bedoelde verschil wanneer het onzuivere inkomen negatief is. De aanhef van het derde lid beoogt het bovenstaande vast te leggen. De tussen gedachtenstreepjes geplaatste woorden geven vervolgens aan dat alvorens een bedrag aan buitenlands onzuiver inkomen wordt overgebracht naar latere jaren, eerst negatieve buitenlandse onzuivere inkomens van voorgaande jaren dienen te worden verrekend. Slechts een eventueel positief saldo wordt overgebracht naar latere jaren.

Het vierde lid van artikel 3 tenslotte behandelt de situatie dat het buitenlandse onzuivere inkomen negatief is. Dit negatieve buitenlandse onzuivere inkomen maakt volgens het systeem van de Nederlandse wetgeving deel uit van het onzuivere inkomen dat de grondslag vormt voor de heffing van de Nederlandse inkomstenbelasting. Dergelijke buitenlandse «verliezen» (in de zin van artikel 51 van de Wet IB '64 zijn het geen verliezen, maar in belastingverdragen worden de bepalingen van het derde en vierde lid van artikel 3 van dit besluit aangeduid als bepalingen betreffende de verliescompensatie) worden derhalve bij de Nederlandse belastingheffing onmiddellijk in aanmerking genomen. Het vierde lid bepaalt nu dat in de volgende acht jaren pas een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend, nadat het eerder in aanmerking genomen buitenlandse «verlies» is verrekend met de positieve opbrengsten van deze latere jaren.

Ook voor de toepassing van het vierde lid geldt dat overbrenging naar andere jaren eerst plaatsvindt, nadat bedragen die uit voorgaande jaren



moesten worden overgebracht zijn verrekend met de resultaten van het jaar in kwestie. Bedragen waarvoor in eerdere jaren geen vermindering op de voet van het eerste lid kon worden verleend, worden derhalve eerst verrekend met het negatieve buitenlandse onzuivere inkomen. Slechts een eventueel restant verlies wordt verrekend met de resultaten van latere jaren.

De tekst van de onderhavige bepaling verschilt op één punt van die van het vorige besluit. De nieuwe tekst geeft expliciet aan dat slechts voor de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting het buitenlandse «verlies» wordt verrekend met de positieve buitenlandse opbrengsten van latere jaren. Het bedrag van het onzuivere inkomen van de latere jaren ondergaat dus geen verandering, maar het vrijgestelde bedrag van het buitenlandse onzuivere inkomen wordt verminderd met het eerder in het onzuivere inkomen in aanmerking genomen «verlies». Aldus vormt de bepaling van het vierde lid het spiegelbeeld van die van het derde lid. Daarin was van oudsher reeds vastgelegd dat de overbrenging op grond van dat lid geen verandering brengt in het totale bedrag van het onzuivere inkomen. Voor zoveel nodig is dit nu eveneens vastgelegd voor de toepassing van het vierde lid.

De bepalingen van artikel 3 bevatten geen voorschriften voor de samenloop van de bepalingen betreffende de verliescompensatie van Hoofdstuk IV van de Wet IB '64 en die betreffende de overbrenging van buitenlandse inkomsten naar latere jaren. Het onderhavige besluit zou daarvoor ook niet de juiste plaats zijn. Uit de rangorde van de desbetreffende voorschriften vloeit voort dat de regels van Hoofdstuk IV van de Wet IB '64 voorgaan boven die van het onderhavige besluit. In het geval van carry-back van verliezen kan dit betekenen dat een verrekening van een buitenlands verlies of het alsnog verlenen van een vermindering in het jaar waarheen het verlies wordt teruggewenteld, door deze terugwenteling ongedaan wordt gemaakt en door het verstrijken van de termijn van acht jaren ook niet meer kan worden verleend of verrekend. Dergelijke gevolgen zijn inherent aan regelingen die een beperkt aantal jaren bestrijken.

Een probleem waarvoor artikel 3 geen regeling bevat maar dat overeenkomst vertoont met het door het derde lid bestreken probleem, is het geval waarin de som van de op grond van verschillende belastingverdragen vrij te stellen bestanddelen meer bedraagt dan het onzuivere inkomen. Uit het arrest van de Hoge Raad van 27 november 1985, BNB 1986/47 kan worden afgeleid dat op grond van verdragen die voor de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting niet verwijzen naar dit besluit de vermindering moet worden berekend zonder rekening te houden met eventuele negatieve opbrengsten uit andere landen. Wanneer aanspraak op vermindering bestaat uit hoofde van meer dan een van de hiervoor bedoelde verdragen, rijst de vraag aan welk land de vermindering in de eerste plaats dient te worden toegekend, omdat de aanspraken niet tot het volle bedrag kunnen worden gerealiseerd. Het lijkt voor de hand te liggen in zo'n geval voor alle van toepassing zijnde verdragen een evenredig deel van de in dat jaar niet te realiseren aanspraak op vrijstelling naar volgende jaren over te brengen.

Een vergelijkbaar probleem doet zich voor wanneer de som van de op grond van een verdrag vrij te stellen bestanddelen niet groter is dan het onzuivere inkomen, maar het totaal van deze som en het buitenlandse onzuivere inkomen wel. Indien het geen verdrag betreft dat voor de berekening van de vermindering verwijst naar dit besluit, brengt de rangorde tussen de van toepassing zijnde voorschriften mee dat, alvorens een vermindering op de voet van dit besluit wordt verleend, eerst een vermindering op de voet van het desbetreffende verdrag wordt verleend. Voorts dient daarbij voor de toepassing van het derde lid van



het onderhavige artikel het onzuivere inkomen te worden verminderd met het bedrag waarvoor op de voet van het desbetreffende belastingverdrag reeds een vermindering was verleend.

In een bijlage bij deze nota wordt de werking van dit artikel aan de hand van een aantal cijfervoorbeelden nader toegelicht.

#### *Artikel 4*

Teneinde fiscale belemmeringen voor investeringen in ontwikkelingslanden weg te nemen is de mogelijkheid gecontinueerd de in die landen geheven belastingen over dividenden, interest en royalty's te verrekenen.

Om een buitenlandse belasting te kunnen verrekenen dient de desbetreffende opbrengst deel uit te maken van het in Nederland te belasten onzuivere inkomen. Dit is neergelegd in de aanhef van het eerste lid van dit artikel. Op grond van deze zinsnede kan derhalve bij voorbeeld buitenlandse bronbelasting op dividenden, waarop de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, niet worden verrekend met de Nederlandse belasting.

In het tweede lid van artikel 4 wordt aangegeven wat onder dividenden, interest en royalty's moet worden verstaan. De omschrijvingen van deze begrippen komen materieel overeen met de definities neergelegd in artikel 10, derde lid, 11, derde lid, en 12, tweede lid, van het OESO-modelverdrag 1977 en met de meeste door Nederland gesloten verdragen.

Aan de definitie van royalty's zijn, voor de toepassing van dit besluit, toegevoegd vergoedingen voor het verlenen van technische diensten in een ontwikkelingsland. De achtergrond hiervan is, dat ontwikkelingslanden het verlenen van diensten, vooral als daarvoor een bijzondere kennis of ervaring nodig is, min of meer een gelijke behandeling doen ondergaan als royalty's. In die landen worden deze vergoedingen vaak eveneens aan een bronbelasting onderworpen. Dezelfde redenen (namelijk het wegnemen van fiscale belemmeringen) die ertoe hebben geleid voor royalty's afkomstig uit ontwikkelingslanden een verrekeningsmogelijkheid te scheppen, zijn voor mij aanleiding geweest om voor bronheffingen op technische diensten, verleend in een ontwikkelingsland, verrekening toe te staan.

Bij technische diensten moet met name gedacht worden aan dienstverlening op technisch terrein, waarvoor zoals reeds is gezegd een bijzondere kennis of ervaring noodzakelijk is. Als voorbeelden kunnen genoemd worden: activiteiten in het kader van de exploratie en exploitatie van delfstoffen en andere natuurlijke hulpbronnen, ingenieursactiviteiten, bergingsoperaties en dergelijke.

Voor alle duidelijkheid zij vermeld, dat zodra deze diensten vanuit een vaste inrichting plaatsvinden de bepalingen van artikel 2 van toepassing zijn. Eveneens zij vermeld dat de dienstverlening in het andere land moet zijn verricht. Een buitenlandse bronheffing op in Nederland verrichte diensten komt derhalve niet voor verrekening in aanmerking.

Onder letter d wordt aangegeven dat de ondergetekende in overleg met de Minister voor Ontwikkelingssamenwerking de landen aanwijst die voor de toepassing van dit besluit als ontwikkelingsland kunnen worden beschouwd. Criterium daarbij vormt het bruto nationaal product per hoofd van de bevolking.

#### *Artikel 5*

In artikel 5 wordt aangegeven hoe binnenlandse belastingplichtigen de buitenlandse (bron)belasting op dividenden, interest en royalty's met de over die opbrengsten verschuldigde inkomsten- of vennootschapsbelasting kunnen verrekenen. In aansluiting op de verrekening van bronbelastingen onder verdragen vindt geen verdere verrekening plaats dan ten

hoogste tot de Nederlandse belasting welke over die opbrengsten verschuldigd is. Voor dividenden geldt nog een bijzondere begrenzing, te weten een beperking van de verrekenbaarheid van buitenlandse belasting tot 25% van het dividend.

Uit de algemene systematiek van de Nederlandse wetgeving vloeit voort dat de Nederlandse belasting, welke is toe te rekenen aan het buitenlandse inkomen, de belasting is die wordt geheven over de zuivere opbrengsten, dat wil zeggen opbrengsten verminderd met de daarmee verband houdende kosten (bij interest bijvoorbeeld inleenrente). Bij patenten/know-how en dergelijke is echter moeilijk te bepalen welke kosten van onderzoek toe te rekenen zijn aan een bepaald patent of aan bepaalde kennis. Om deze reden is bij royalty's bepaald dat daarop slechts de rechtstreeks drukkende kosten in mindering behoeven te worden gebracht. Onder deze kosten dienen mede begrepen te worden de kosten van onderzoek dat rechtstreeks verband heeft gehad met het verwerven van het octrooi of de kennis waarvoor de ontvangen royalty de betaling vormt. De kosten van fundamenteel en minder gericht onderzoek behoeven derhalve niet te worden toegerekend.

Verrekening van de buitenlandse belasting brengt mee dat wanneer deze lager is dan de in Nederland verschuldigde belasting tot dit verschil alsnog in Nederland belasting verschuldigd is. Hierin is het kenmerkende verschil gelegen tussen verrekening en vrijstelling als methode ter voorkoming van dubbele belasting. Omgekeerd kan een deel van de buitenlandse belasting onverrekend blijven indien de Nederlandse belasting over de desbetreffende opbrengsten lager is. Teneinde zoveel mogelijk te voorkomen dat om deze reden in het buitenland geheven belasting niet verrekend kan worden is in onderdeel *a* van het eerste lid bepaald dat de buitenlandse belasting die in de voorafgaande acht jaren niet verrekend is alsnog kan worden verrekend.

In hoeverre buitenlandse belasting uit voorgaande jaren alsnog verrekend kan worden hangt af van het verschil tussen de in Nederland over de in een bepaald jaar over dergelijke in dat jaar genoten opbrengsten verschuldigde belasting en de in het buitenland daarover geheven belasting. De buitenlandse belasting die betrekking heeft op de inkomsten genoten in het desbetreffende jaar wordt dus steeds als eerste verrekend. Alleen wanneer de Nederlandse belasting hoger is, is er ruimte om belasting van eerdere jaren alsnog te verrekenen.

Evenals de vrijstelling van artikel 3 wordt verleend voor het gezamenlijke bedrag van de buitenlandse inkomsten kan de buitenlandse belasting die betrekking heeft op het gezamenlijke bedrag van de in artikel 5 genoemde opbrengsten die in het desbetreffende jaar zijn genoten, worden verrekend. Onder het huidige verdragsbeleid vindt de verrekening van bronheffingen onder verdragen steeds per land plaats.

#### *Artikel 6*

Bij het ontbreken van een regeling als in de artikelen 4 en 5 kan de in het buitenland geheven belasting op grond van artikel 43 Wet IB '64 en artikel 10 letter *d* Wet Vpb '69 als kosten worden afgetrokken. Het is denkbaar dat in bepaalde gevallen, bij voorbeeld als het tarief van de buitenlandse belasting zo hoog is dat niet meer dan een gering percentage met de Nederlandse belasting kan worden verrekend, kostenaf trek voor de belastingplichtige gunstiger uitwerkt dan verrekening van buitenlandse belasting. Daarom is bij de herziening van de regeling in 1976 de mogelijkheid geopend dat belastingplichtige mag kiezen voor een kostenaf trek. De in dit artikel bedoelde keuze kan slechts worden gemaakt met betrekking tot het jaar waarin de desbetreffende inkomsten zijn genoten en voor het gezamenlijke bedrag daarvan.

#### *Artikel 7*

De in dit artikel opgenomen vrijstelling van loonbelasting geldt alleen voor werknemers die in Nederland wonen. Een in Nederland gevestigde werkgever moet loonbelasting inhouden op alle uitbetaalde lonen, ongeacht de plaats waar de arbeid is verricht. Inkomsten uit arbeid verricht binnen een ander land zijn echter, indien zij in dat land onderworpen zijn aan een belasting naar het inkomen, vrijgesteld van Nederlandse inkomstenbelasting. Inhouding van loonbelasting zou in deze situatie leiden tot afdracht van belasting die later weer dient te worden teruggegeven. Artikel 7 bepaalt daarom dat in dergelijke situaties ook vrijstelling van loonbelasting wordt verleend. De vrijstelling wordt gerealiseerd door middel van een beschikking van de Inspecteur op de voet van artikel 27, zevende lid, van de Wet op de loonbelasting 1964.

#### *Artikel 8*

Een binnenlandse belastingplichtige is vrijgesteld van vermogensbelasting over bepaalde in het buitenland gelegen bezittingen indien het land waar de bezittingen zijn gelegen deze bezittingen aan een belasting naar het vermogen onderwerpt. Onder het vorige besluit bestond ook aanspraak op vrijstelling van Nederlandse vermogensbelasting indien niet het vermogen zelf maar de inkomsten daaruit aan een belasting in het buitenland waren onderworpen. Bij de statusverhoging van het besluit is echter de onderworpenheidseis voor de voorkoming van dubbele vermogensbelasting nader bezien. Daarbij is het uitgangspunt dat de vermogensbelasting een zelfstandige en afzonderlijke belasting is. Voorts is overwogen dat de formulering van het vorige besluit ertoe kon leiden dat vrijstelling van Nederlandse vermogensbelasting werd verleend, terwijl in het buitenland evenmin vermogensbelasting werd geheven. Veel landen kennen immers geen vermogensbelasting. Vanuit dat uitgangspunt is onderworpenheid alleen van de inkomsten uit vermogen geen voldoende reden om eenzijdig terug te treden bij de heffing van een afzonderlijke vermogensbelasting.

Het kan echter voorkomen dat een land inkomsten uit vermogen naar een hoger tarief belast dan de overige inkomsten. Doet zich een dergelijke situatie voor, dan zou kunnen worden gesteld dat sprake is van een buitenlandse vermogensbelasting, verdisconteerd in het tarief van de inkomstenbelasting. In die gevallen is ondergetekende bereid met toepassing van artikel 63 AWR, de regeling van het vorige besluit ter zake te continueren.

#### *Artikel 9*

In het eerste lid van het onderhavige artikel wordt aangegeven hoe bij de vermogensbelasting de belastingvrijstelling dient te worden toegepast. Het bedrag van de vermogensbelasting dat verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit wordt verminderd met het bedrag dat is toe te rekenen aan de buitenlandse vermogensbestanddelen volgens de zogenaamde evenredigheidsmethode als behandeld in artikel 3. Wanneer het vermogen geheel of gedeeltelijk bestaat uit vermogen behorende tot een onderneming kan aanspraak worden gemaakt op de ondernemingsvrijstelling (art. 7, tweede lid, van de Wet op de vermogensbelasting 1964). Aangezien deze vrijstelling niet beperkt is tot het vermogen van een binnenlandse onderneming dient de ondernemingsvrijstelling bij de berekening van de voorkoming naar evenredigheid te drukken op het binnenlandse en buitenlandse ondernemingsvermogen.

Het tweede lid bepaalt dat bij de berekening van de vermindering de in dat lid genoemde schulden in mindering worden gebracht op de waarde van de buitenlandse bezittingen.

### Artikel 10

Dit artikel bepaalt dat de regeling vervat in de artikelen 2 tot en met 6 op overeenkomstige wijze voor de vennootschapsbelasting toepassing vindt.

### **Voorkoming van dubbele heffing van successie- en schenkingsrecht**

In de memorie van toelichting op het voorstel van wet dat heeft geleid tot de Wet van 8 november 1984, houdende herziening van de Successiewet 1956 (*Stb.* 545) (Kamerstukken II 1981, 17 041, nr. 3, pagina 10), is toegezegd de bepalingen terzake van de voorkoming van dubbele heffing van successie- en schenkingsrecht op te nemen in het Besluit voorkoming dubbele belasting.

De opneming betekent dat voorkoming van dubbel successie- en schenkingsrecht niet langer gedeeltelijk in de sfeer van de hardheidsclausule en gedeeltelijk op grond van wettelijke bepalingen gegeven wordt. Belanghebbenden kunnen nu rechtstreeks een beroep doen op de in het besluit opgenomen bepalingen.

De tot nu toe geldende regeling is te vinden in:

– artikel 3, derde lid, Successiewet 1956 (*Stb.* 362) zoals dit luidde tot 1 januari 1985 juncto het eveneens vervallen artikel 4 van het Uitvoeringsbesluit Successiewet 1956 (*Stb.* 1956, 407);

– de Resolutie van 26 augustus 1963, nr. D3/2840, P.W. 17 533.

In afwachting van de opneming in het Besluit voorkoming dubbele belasting zijn deze regelingen ook na 1 januari 1985 gecontinueerd op grond van de Resolutie van 3 januari 1985, nr. 284–18451, P.W. 19 280.

De hoofdlijnen van de hierna opgenomen regeling zijn:

- heffing vindt plaats op basis van de woonplaats van de erflater;
- voor zover dubbele heffing optreedt ten gevolge van de tien jaren-regeling (de anti-ontgaansbepaling van artikel 3, eerste lid, Successiewet 1956; *Stb.* 1984, 546) treedt Nederland terug, zij het niet voor in Nederland gelegen situsgoederen;
- voor situsgoederen gelegen in het buitenland wordt een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting gegeven;
- bepaalde gelijksoortige buitenlandse heffingen kunnen in aftrek toegelaten worden op de waarde van de verkrijging.

De wijzigingen ten opzichte van de vroegere regeling zijn:

- het in aftrek brengen van schulden verband houdende met situsgoederen, ten einde de netto verkrijging te kunnen belasten;
- de vervanging van de volledige verrekening van buitenlandse belasting («full-credit») door een verrekening met als limiet de Nederlandse belasting over de desbetreffende verkrijging («ordinary credit»), indien geheven is op grond van eerdergenoemde tien jaren-regeling;
- het vervallen van de wederkerigheidseis (zoals was vermeld in de resolutie van 26 augustus 1963, nr. D3/2840);
- de bepalingen zijn eveneens van toepassing voor het schenkingsrecht.

De nieuwe regeling is met uitzondering van de bepalingen van artikel 12, tweede lid, en artikel 13, tweede lid, gelijk aan de vroegere regeling. Bovendien zal de regeling ook van toepassing zijn voor het schenkingsrecht (artikel 16).

De bepaling in artikel 12, tweede lid, betreft de aftrek van schulden. Bij de berekening van het bedrag van de vermindering werd tot nu toe



alleen rekening gehouden met de bezittingen en niet met de daarop betrekking hebbende schulden.

De bepaling in artikel 13, tweede lid, behelst het volgende. Op grond van het thans vervallen artikel 3, derde lid, Successiewet 1956, wordt voorkoming van dubbele belasting gegeven door middel van volledige verrekening van buitenlandse belasting die geheven wordt over de in het buitenland gelegen bezittingen met de Nederlandse belasting. In de nieuwe regeling opgenomen in het besluit wordt verrekening gegeven tot maximaal het bedrag van de Nederlandse belasting die aan de in het buitenland gelegen bezittingen kan worden toegerekend.

Op de voorkomingsbepalingen kan een beroep gedaan worden, indien de erflater of schenker, feitelijk of fictief, in Nederland woonde.

#### *Artikel 11*

Dit artikel geeft aan voor welke situsgoederen voorkoming van dubbele belasting mogelijk is.

Heffingen over verkrijgingen bij overlijden kunnen worden onderscheiden in heffingen op grond van de plaats waar de verkregen bezittingen zich bevinden (situsgoederen) en heffingen die berusten op de persoonlijke betrekkingen van de persoon van de erflater of de verkrijger met een Staat, bij voorbeeld het wonen aldaar. In dit verband behoort het tot de internationaal aanvaarde opvattingen dat het heffingsrecht van de situsstaat voorrang geniet boven het heffingsrecht van andere betrokken staten en dat de woonplaats als aanknopingspunt prevaleert boven de nationaliteit. In de successieverdragen van de OESO-landen is dan ook de bepaling opgenomen dat ten aanzien van de situsgoederen het primaire heffingsrecht toekomt aan de situsstaat.

In overeenstemming met deze internationaal aanvaarde opvatting geeft Nederland eenzijdig voorkoming van dubbele belasting voor onroerende goederen en goederen, waarvan Nederland erkent dat het land waar de goederen gelegen zijn, aanspraak kan maken op heffing op basis van het situsbeginsel. Deze goederen zijn dezelfde als die waarover Nederland heft (recht van overgang), indien de erflater voor de toepassing van de Successiewet 1956 niet geacht wordt in Nederland te wonen.

Het object waarvoor Nederland dubbele heffing van successierecht voorkomt, komt overeen met het object voor voorkoming van dubbele vermogensbelasting. De opneming in het besluit leidde op dit punt niet tot wijziging. Het betreft dezelfde bezittingen als die waarvoor dit besluit in artikel 8 voorkoming van dubbele vermogensbelasting geeft.

#### *Artikel 12*

Vanouds wordt voor het successierecht voorkoming van dubbele belasting gegeven door middel van verrekening van de buitenlandse belasting. Verrekening vindt plaats doordat een vermindering van de Nederlandse belasting wordt gegeven naar het laagste bedrag van ofwel de in het buitenland betaalde belasting danwel het bedrag dat tot het recht van successie dat zonder voorkoming geheven kan worden in dezelfde verhouding staat als de gezamenlijke waarde van de op grond van artikel 11 in de verkrijging begrepen bezittingen minus de waarde van de daarop rustende schulden staat tot de waarde van de totale verkrijging minus de waarde van de tot een onderneming behorende schulden en de niet tot een onderneming behorende schulden, die verzekerd zijn door hypotheek op een onroerende zaak (de «evenredigheidsbreuk»). De vermindering van de noemer van de «evenredigheidsbreuk» met deze schulden is nodig om het juiste bedrag vast te stellen van de Nederlandse belasting, die zonder toepassing van het besluit, over de verkrijging van de in het buitenland gelegen bezittingen, zou worden geheven. Deze formulering is zodanig gekozen dat de schulden,



die niet aan de in het buitenland of in Nederland gelegen situsgoederen zijn toe te rekenen, naar evenredigheid drukken op het buitenlandse deel van de verkrijging en het in Nederland belastbare deel van de verkrijging.

Indien de in het andere land te betalen belasting hoger is dan de in Nederland zonder voorkoming over dat gedeelte te heffen belasting, dan wordt geen grotere vermindering gegeven dan tot het bedrag dat Nederland zelf zou hebben kunnen heffen over dat gedeelte van de verkrijging waarvoor nu voorkoming gegeven wordt.

Voor de omrekening van een aan buitenlands successierecht verschuldigd bedrag in Nederlandse valuta is de wisselkoers van de dag van betaling van dat recht beslissend.

#### *Artikel 13*

Artikel 3, eerste lid, Successiewet 1956 onderwerpt de gehele nalatenschap aan het Nederlandse successierecht indien het minder dan tien jaren geleden is dat de erflater metterwoon uit Nederland vertrokken is. De desbetreffende erflater zal doorgaans inwoner van een ander land zijn. Indien om die reden dubbele heffing plaatsvindt, treedt Nederland terug, zij het niet voor zogenaamde situsgoederen. Dit is overeenkomstig de internationale opvatting dat het heffingsrecht van de situsstaat voorrang geniet boven het heffingsrecht van een andere betrokken staat. Dit blijkt ook uit het OESO-modelverdrag inzake successie en schenking van 1982.

Tot nu toe werd voorkoming van dubbele belasting gegeven tot het gehele bedrag van de buitenlandse heffing voor de niet-situsgoederen. Dit kon ertoe leiden dat de heffing van Nederlandse belastingen over Nederlandse bezittingen teruggenomen werd vanwege de hoogte van de buitenlandse heffing op buitenlandse goederen. In feite drukte dus buitenlandse belasting op Nederlandse situsgoederen. Dit strookt niet met de internationaal geldende opvattingen over belastingheffing van situsgoederen.

Een tweede reden om de «full-credit» te vervangen door een «ordinary credit» is dat met een «full-credit» een verkrijging van een ex-inwoner gunstiger behandeld zou kunnen worden dan een verkrijging van iemand die nooit in Nederland heeft gewoond.

#### *Artikel 14*

Dit artikel bepaalt dat, indien over een verkrijging van in het buitenland aanwezige bezittingen andere dan bedoeld in de artikelen 11 en 13, in dat desbetreffende land, bij voorbeeld omdat deze bezittingen in dat land als situsgoederen worden beschouwd, een soortgelijke heffing betaald is, dit recht per verkrijger als schuld in aftrek gebracht mag worden op diens verkrijging. Situs en woonplaats zijn de aanknopingspunten voor het door Nederland gehanteerde heffingsrecht. Hanteert een ander land een ander criterium als aanknopingspunt dat leidt tot heffing van successierecht aldaar, dan wil Nederland niet voor de gevolgen daarvan de ogen sluiten. Voorkoming op de wijze zoals in de andere artikelen aangegeven, zou te ver voeren. Het als schuld in aftrek toelaten van deze aldus betaalde bedragen op de belastbare grondslag zoals gebruikelijk in de sfeer van de inkomsten- en de vennootschapsbelasting, is in de Nederlandse opvatting een voldoende tegemoetkoming voor de gevolgen van deze dubbele heffing.

#### *Artikel 15*

Dit artikel geeft aan dat de vermindering per verkrijger wordt berekend.

#### *Artikel 16*

Dit artikel bepaalt dat de regels ter voorkoming van dubbele heffing

van successierecht eveneens voor het schenkingsrecht zullen gelden. Dit laatste was met uitzondering van het bepaalde in artikel 3, derde lid, Successiewet 1956 ( *Stb.* 362), onder de oude regeling niet het geval.

*Artikel 17*

De in dit artikel opgenomen vrijstelling van kansspelbelasting geldt alleen indien de gerechtigde hier te lande woont of gevestigd is en de prijs aan de kansspelbelasting wordt onderworpen (niet indien de prijs als winst uit onderneming wordt aangemerkt).

*Artikel 18*

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 1990.

Voor de heffing van de vennootschapsbelasting vindt dit besluit voor het eerst toepassing met ingang van het jaar dat met of in 1990 aanvangt.

Het besluit vindt voor de krachtens de Successiewet 1956 geheven belastingen toepassing indien het belastbare feit op of na de dag van inwerkingtreding plaatsvindt.

De Staatssecretaris van Financiën,  
M. J. J. van Amelsvoort

## Cijfermatige uitwerking voorkomingstechniek

## I. Uitwerkingen artikel 3, lid 1

A. Buitenlands onzuiver inkomen	30
Onzuiver inkomen (wereldwijd)	50
Belastbaar bedrag	50
Verschuldigde belasting zonder toepassing besluit (stel 50%)	25
Vermindering t.v.v.d.b. $\frac{30}{50} \times 25$	15
	<hr/>
Te betalen Nederlandse belasting	10
B. Als A. maar recht op rentevrijstelling ad 10.	
Buitenlands onzuiver inkomen	30
Onzuiver inkomen	50
Rentevrijstelling	10
Belastbaar bedrag	40
Verschuldigde belasting zonder toepassing besluit	20
Vermindering t.v.v.d.b. $\frac{30}{40} \times 20$	15
	<hr/>
Te betalen Nederlandse belasting	5
C. Als B. maar persoonlijke verplichtingen ad 20.	
Buitenlands onzuiver inkomen	30
Onzuiver inkomen	50
Rentevrijstelling	10
Persoonlijke verplichtingen	20
Belastbaar bedrag	20
Verschuldigde belasting zonder toepassing besluit	10
Vermindering t.v.v.d.b. $\frac{30}{40} \times 10$	7,5
	<hr/>
Te betalen Nederlandse belasting	2,5

## II. Uitwerking artikel 3, lid 3

	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3
A. Buitenlands onzuiver inkomen	70	40	40
Onzuiver inkomen (wereldwijd)	50	45	60
Belastbaar bedrag	50	45	60

## Jaar 1

Het buitenlandse onzuivere inkomen is groter dan het onzuivere inkomen. Het gehele onzuivere inkomen wordt vrijgesteld en 20 buitenlands onzuiver inkomen wordt overgebracht naar volgende jaren.

## Jaar 2

Het onzuivere inkomen is groter dan het buitenlandse onzuivere inkomen, zodat ook voorkoming kan worden verleend voor (een deel van) het bedrag waarvoor in jaar 1 geen voorkoming kon worden verleend.

Verschuldigde belasting zonder toepassing besluit	22,5
Vermindering t.v.v.d.b. $\frac{40 + 5}{45} \times 22,5$	22,5
	—

Te betalen Nederlandse belasting 0

*Jaar 3*

Voor het bedrag van het buitenlandse onzuivere inkomen van jaar 1, waarvoor in jaar 1 en jaar 2 geen voorkoming kon worden verleend, kan in dit jaar alsnog voorkoming worden verleend.

Verschuldigde belasting zonder toepassing besluit	30
Vermindering t.v.v.d.b. $\frac{40 + 15}{60} \times 30$	27,5
	—

Te betalen Nederlandse belasting 2,5

*Uitwerking artikel 3, lid 4*

	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3
Buitenlands onzuiver inkomen	-/- 20	0	30
Onzuiver inkomen (wereldwijd)	50	50	50
Belastbaar bedrag	50	50	50

*Jaar 1*

Het buitenlandse onzuivere inkomen is negatief. Er behoeft geen voorkoming te worden verleend. Het negatieve buitenlandse onzuivere inkomen is in dit jaar reeds ten laste van het (gehele) onzuivere inkomen gebracht. Zonder het buitenlandse verlies zou het 70 bedragen hebben.

Het buitenlandse verlies moet worden verrekend met de positieve buitenlandse opbrengst van de volgende acht jaren.

Te betalen Nederlandse belasting 25

*Jaar 2*

Het buitenlandse onzuivere inkomen is nihil. Er is derhalve geen ruimte om (een deel van) het buitenlandse verlies van jaar 1 in dit jaar te verrekenen.

Te betalen Nederlandse belasting 25

*Jaar 3*

Voor het buitenlandse onzuivere inkomen van 30 bestaat in beginsel aanspraak op vrijstelling. Het buitenlandse verlies van jaar 1 is echter nog niet verrekend. Met toepassing van artikel 3, lid 3 wordt nu in dit jaar slechts 10 vrijgesteld.

Verschuldigde belasting zonder toepassing besluit	25
Vermindering t.v.v.d.b. $\frac{30 - 20}{50} \times 25$	5
	—

Te betalen Nederlandse belasting 20

Over de drie jaren tezamen heeft het buitenlandse onzuivere inkomen in totaal 10 bedragen. Het in Nederland belastbare inkomen uit andere bronnen was in totaal 140. In Nederland is in totaal 70 belasting geheven.



Samenloop artikel 3, leden 3 en 4

	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4
Buitenlands onzuiver inkomen	30	-/- 20	-/- 10	30
Onzuiver inkomen (wereldwijd)	20	50	50	50
Belastbaar bedrag	20	50	50	50

Jaar 1

Verschuldigde belasting zonder toepassing besluit	10
Vermindering t.v.v.d.b. $\frac{30}{20} \times 10$	10
	—
Te betalen Nederlandse belasting	0
Overeenkomstig lid 2 over te brengen naar latere jaren	10

Jaar 2

Verschuldigde belasting zonder toepassing besluit	25
Geen vermindering t.v.v.d.b. omdat buitenlands onzuiver inkomen negatief is.	
Overeenkomstig aanhef lid 3 wordt het buitenlandse verlies verminderd met 10. Het restant buitenlandse verlies ad 10 dient in de volgende acht jaren verrekend te worden.	

Jaar 3

Verschuldigde belasting zonder toepassing besluit	25
Geen vermindering t.v.v.d.b. omdat buitenlands onzuiver inkomen negatief is. Overeenkomstig lid 3 in latere jaren te verrekenen	
buitenlands verlies jaar 2	-/- 10
buitenlands verlies jaar 3	-/- 10

Jaar 4

Verschuldigde belasting zonder toepassing besluit	25
Vermindering t.v.v.d.b. $\frac{30 - 10 - 10}{50} \times 25$	5
	—
Te betalen Nederlandse belasting	20
Het belastbare bedrag was in de jaren 1-4 in totaal	170
Het buitenlandse onzuivere inkomen bedroeg in totaal	30
In Nederland te belasten	140
In Nederland betaalde belasting	70

Samenloop voorkoming van dubbele belasting en achterwaartse verliescompensatie

	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Jaar 5
Buitenlands onzuiver inkomen	30	30	30	-/- 10	30
Onzuiver inkomen (wereldwijd)	50	-/- 30	50	0	50
Belastbaar bedrag	50	-/- 30	50	0	50

*Jaar 1*

Verschuldigde belasting zonder toepassing besluit	25
Vermindering t.v.v.d.b. $\frac{30}{50} \times 25$	15
	—
Te betalen Nederlandse belasting	10

*Jaar 2*

Het belastbaar bedrag is negatief, dus is er ook zonder toepassing van het besluit geen belasting verschuldigd. Het te verrekenen verlies wordt teruggewenteld naar jaar 1.

*Jaar 1 na achterwaartse verliesverrekening*

Buitenlands onzuiver inkomen	30
Onzuiver inkomen	50
Te verrekenen verliezen (jaar 2)	-/- 30
Belastbaar bedrag	20
Verschuldigde belasting zonder toepassing besluit	10
Vermindering t.v.v.d.b.:	
de vrijstelling kan maar voor 20 worden gerealiseerd.	
De vermindering bedraagt dus $\frac{30}{20} \times 10$	10
	—
Te betalen Nederlandse belasting	0
Overeenkomstig lid 2 alsnog over te brengen naar latere jaren	10
De termijn van acht jaren loopt vanaf jaar 1.	

*Jaar 3*

Het onzuivere inkomen is groter dan het buitenlandse onzuivere inkomen. Er is derhalve ruimte om nog niet vrijgesteld buitenlands onzuiver inkomen uit vorige jaren alsnog vrij te stellen. Naar dit jaar kan worden overgebracht nog niet vrijgesteld buitenlands onzuiver inkomen van jaar 1 (ad 10). Bovendien is nog ruimte aanwezig om van het buitenlandse onzuivere inkomen van jaar 2 ook 10 over te brengen. De overige 20 van jaar 2 moeten worden overgebracht naar latere jaren.

Verschuldigde belasting zonder toepassing besluit	25
Vermindering t.v.v.d.b. $\frac{30 + 10 + 10}{50} \times 25$	25
	—
Te betalen Nederlandse belasting	0

*Jaar 4*

Het buitenlandse onzuivere inkomen is negatief, het onzuivere inkomen bedraagt nihil. Er is geen Nederlandse belasting verschuldigd, maar van het nog onverrekenende buitenlandse onzuivere inkomen uit jaar 2 kan 10 worden verrekend met het buitenlandse verlies van dit jaar. Blijft nog vrij te stellen uit jaar 2: 10.

Jaar 5

In dit jaar is ruimte aanwezig om het nog niet vrijgestelde of verrekenende buitenlandse onzuivere inkomen uit jaar 2 alsnog vrij te stellen.

Verschuldigde belasting zonder toepassing besluit	25
Vermindering t.v.v.d.b. $\frac{30 + 10}{50} \times 25$	20
	—
Te betalen Nederlandse belasting	5

Over de jaren 1-5 was het totale belastbare bedrag 120.  
Het bestond voor 110 uit buitenlands onzuiver inkomen.  
In Nederland is per saldo over de gehele periode 5 aan belasting betaald.