

577

Besluit van 7 november 1991, houdende wijziging 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 11 december 1990, nr IFZ90/2066, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Internationale Fiscale Zaken;

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

De Raad van State gehoord (advies van 13 augustus 1991, nr. WO6.91.0026);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van 24 oktober 1991, nr. IFZ91/1280,

Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Internationale Fiscale Zaken;

Hebben goedgevonden en verstaan:

ARTIKEL I

In het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (*Stb.* 594) worden de volgende wijzigingen aangebracht:

A. **Artikel 3** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid wordt «(*Stb.* 519)» vervangen door: (*Stb.* 1990, 103).

2. Voorts vervalt in het eerste lid telkens: «met uitzondering van Hoofdstuk VA van die wet.».

3. Het tweede lid wordt vervangen door:

2. In afwijking in zoverre van het eerste lid wordt voor de berekening van de in dat lid bedoelde vermindering buiten beschouwing gelaten:

a. het deel van de belastbare som dat wordt belast op de voet van de artikelen 57, 57a of 58 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, en voorzover dat niet bestaat uit buitenlands onzuiver inkomen, en

b. de belasting die over het in onderdeel a bedoelde deel van de belastbare som verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit; een en ander voorzover de aldus berekende vermindering groter is dan de vermindering berekend overeenkomstig het eerste lid.

Indien een deel van de belastbare som dat bestaat uit buitenlands onzuiver inkomen zonder toepassing van dit besluit belast zou worden op de voet van een van de in de vorige volzin genoemde artikelen van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, wordt de vermindering ter zake van dat deel gesteld op de belasting die daarover verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit.

B. In **artikel 5**, eerste lid, onderdeel *b*, vervalt: «, met uitzondering van Hoofdstuk VA van die wet,».

C. Aan **artikel 10** wordt, onder vervanging van de punt aan het slot door een komma, toegevoegd: met dien verstande dat negatief buitenlands onzuiver inkomen voorzover dat bestaat uit verliezen uit buitenlandse onderneming waarmee bij de toepassing van artikel 13c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (*Stb.* 469) rekening is gehouden, geacht wordt te zijn verrekend op de voet van artikel 3, vierde lid, van dit besluit.

ARTIKEL II

Voor de toepassing van artikel 3, eerste lid, en artikel 5, eerste lid, onderdeel *b*, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 blijven bij het bepalen van het bedrag van de inkomstenbelasting dat volgens de Wet op de inkomstenbelasting 1964 verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit, investeringsbijdragen en desinvesteringsoverdrachten buiten aanmerking. Onder investeringsbijdragen en desinvesteringsoverdrachten worden verstaan de bijdragen en betalingen welke ingevolge hoofdstuk VA van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zoals dit hoofdstuk luidde onmiddellijk voorafgaande aan 1 januari 1990, als zodanig worden aangemerkt.

ARTIKEL III

Indien in de kalenderjaren 1990 en 1991 danwel in de boekjaren 1989/1990, 1990/1991 en 1991/1992 voorzover deze zijn aangevangen voor de inwerkingtreding van dit besluit, toepassing van artikel 3, tweede lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 zoals deze bepaling luidde op 1 januari 1990 zou leiden tot een grotere vermindering ter voorkoming van dubbele belasting dan zou voortvloeien uit de toepassing van dat artikel zoals dat luidt na de wijziging door artikel I, onderdeel A, onder 3, van dit besluit, vindt de eerstgenoemde bepaling toepassing.

ARTIKEL IV

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin het wordt geplaatst, met dien verstande dat:

1. de wijzigingen van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 welke zijn opgenomen in artikel I, onderdeel A, onder 2 en 3, en onderdeel B, alsmede artikel II terugwerken tot en met 1 januari 1990; en
2. de wijziging van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 welke is opgenomen in artikel I, onderdeel C, terugwerkt tot en met 28 april 1990.

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 10 december 1991, nr. 240.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de 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, 7 november 1991

Beatrix

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

Uitgegeven de *zesentwintigste* november 1991

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

NOTA VAN TOELICHTING

Algemeen

Sinds de totstandkoming van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 zijn enkele regelingen vastgesteld die nopen tot aanpassing van dit besluit. Deze regelingen zijn vervat in:

de Wet van 25 april 1990 tot herziening van de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting (*Stb.* 173); en de Wet van 28 december 1989 tot invoering in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting van een investeringsaftrek voor investeringen van een beperkte omvang en intrekking van de Wet investeringsrekening (*Stb.* 601).

Voorts is bij de totstandkoming over het hoofd gezien dat de Wet van 27 april 1989 (*Stb.* 122) tot vereenvoudiging van de tariefstructuur en aftrekposten in de loon- en inkomstenbelasting, en de Wet van 27 april 1989 (*Stb.* 123) tot invoering en aanvulling van de vereenvoudiging van de tariefstructuur in de loon- en inkomstenbelasting en wijzigingen van de regeling betreffende aftrekposten zodanige wijziging brachten in de regeling van het bijzondere tarief in de Wet op de inkomstenbelasting 1964, dat de bepaling van artikel 3, tweede lid van het bovengenoemde besluit niet meer tot het beoogde resultaat zou voeren.

Ten slotte noopte de Beschikking van 6 maart 1990 (*Stb.* 103) waarbij de Minister van Justitie de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (*Stb.* 519), zoals deze laatstelijk is gewijzigd bij de wet van 28 december 1989 (*Stb.* 602), opnieuw in het Staatsblad heeft geplaatst, tot een aanpassing van de verwijzing in het Besluit 1989 naar het staatsblad van publicatie.

Deelnemingsvrijstelling

In het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, hierna het Besluit 1989, is bepaald dat het in artikel 2 omschreven buitenlandse onzuivere inkomen, wordt vrijgesteld van Nederlandse inkomsten- of vennootschapsbelasting. De vrijstelling wordt toegepast door op het belastingbedrag dat verschuldigd zou zijn zonder de vrijstelling een vermindering te verlenen. Deze vermindering is gelijk aan het bedrag aan Nederlandse belasting dat over het buitenlandse onzuivere inkomen verschuldigd zou zijn bij toepassing van het gemiddelde tarief over het gehele belastbare inkomen.

Het buitenlandse onzuivere inkomen maakt volgens het systeem van de Nederlandse wetgeving derhalve deel uit van de grondslag voor de heffing van de Nederlandse belasting. Een negatief buitenlands onzuiver inkomen verlaagt in dit systeem direct de grondslag voor de Nederlandse belastingheffing en leidt dus tot een verlaging van de in Nederland verschuldigde belasting. Het Besluit 1989 bepaalt nu dat wanneer in een jaar het buitenlandse onzuivere inkomen als saldobegrip, negatief is, in de volgende acht jaren pas een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend, nadat het eerder in aanmerking genomen negatieve buitenlandse onzuivere inkomen is verrekend met positief buitenlands onzuiver inkomen van deze latere jaren. Deze zogenaamde inhaalregeling komt niet tot zijn recht indien het verlies uit een buitenlandse onderneming heeft geleid tot een verlaging van de in Nederland te belasten winst, en deze vaste inrichting vervolgens is omgezet in een buitenlandse deelneming.

Wanneer de buitenlandse vaste inrichting de enige buitenlandse bron was, kan het verlies na de omzetting niet meer worden verrekend met latere winsten daaruit. Ook met de voordelen die het Nederlandse lichaam uit de deelneming verkrijgt kan dit verlies niet worden verrekend, omdat deze voordelen reeds in artikel 13 van de Wet op de vennoot-

schapsbelasting 1969 van de heffing van Nederlandse belasting zijn vrijgesteld.

In de Wet van 25 april 1990 (Stb. 173) tot wijziging van de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting is daarom onder meer voorzien in een regeling die de vrijstelling van de voordelen uit de buitenlandse deelneming inkort voor de verliezen die in de acht jaar voorafgaande aan de omzetting in een deelneming in mindering zijn gekomen op in Nederland belastbare winst van de belastingplichtige of een daarmee verbonden lichaam. Indien echter naast deze regeling van artikel 13c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ook de inhaalregeling van artikel 3, vierde lid, van het Besluit 1989 nog zou worden toegepast, zouden deze verliezen uit de vaste inrichting in gevallen waarin een Nederlands lichaam na de inbreng daarvan in een deelneming wel positief buitenlands onzuiver inkomen gaat genieten, tweemaal op een vrijstelling kunnen worden gekort (zowel op de deelnemingsvrijstelling als op de vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting). Bij de behandeling van het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de Wet van 25 april 1990 (Stb. 173) heb ik daarom toegezegd dat deze situatie zou worden voorkomen door middel van een aanpassing van het Besluit 1989 (Kamerstukken I, vergaderjaar 1989/1990, 19 968, nr. 41c, bladzijde 10). Onderdeel C van artikel I van het onderhavige besluit strekt daartoe.

Het bijzondere tarief

In het Besluit is bepaald dat voor de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting, het onzuivere inkomen dat wordt belast op de voet van artikel 57 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en dat geen deel uitmaakt van het buitenlandse onzuivere inkomen, alsmede de belasting die daarmee samenhangt, buiten beschouwing worden gelaten. Hierdoor wordt voorkomen dat een deel van het bijzondere tarief aan het buitenlandse onzuivere inkomen wordt toegerekend en dat dientengevolge een lagere vermindering zou worden verleend.

In het kader van de Oort-wetgeving is de regeling van het bijzondere tarief op vier punten gewijzigd (Wetten van 27 april 1989, Stb. 122 en 123). In de eerste plaats is het variabele tarief vervangen door een vast tarief van 45 percent. In de tweede plaats is de opzet van de regeling gewijzigd door dit nieuwe vaste tarief op te nemen in artikel 57, terwijl het oude vaste tarief (van 20 percent) is ondergebracht in artikel 57a. In de derde plaats worden de bijzondere baten slechts naar het bijzondere tarief belast, voorzover zij tezamen met de overige inkomensbestanddelen uitgaan boven het einde van de eerste tariefschijf plus de belastingvrije som. In de vierde plaats wordt het bijzondere tarief niet meer op verzoek maar van rechtswege toegepast.

Ten gevolge van deze wijzigingen zou het voor de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting buiten aanmerking laten van bijzondere baten, anders dan de bedoeling was, in een aantal gevallen niet meer in het voordeel van de belastingplichtige zijn. De desbetreffende bepaling in het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 is daarom als volgt gewijzigd. Wanneer de bijzondere baten niet tot het buitenlandse onzuivere inkomen behoren, worden zij als hoofdregel op dezelfde voet als het tabelinkomen in aanmerking genomen, doch indien zulks voor belastingplichtige tot een voordelig resultaat leidt, worden de bijzondere baten buiten aanmerking gelaten. Deze regeling zal in tegenstelling tot de bestaande regeling gelden voor alle bestanddelen van het inkomen die naar een bijzonder tarief worden belast, dus ook die welke zijn genoemd in de artikelen 57a en 58 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964.

Voor het geval de bijzondere baten deel uitmaken van het buitenlandse onzuivere inkomen wordt de vermindering ter zake van die bijzondere baten steeds gesteld op het bedrag aan belasting dat daarover zonder toepassing van het besluit verschuldigd zou zijn.

Intrekking Wet investeringsrekening

Bij de Wet van 28 december 1989 (Stb. 601) is met ingang van 1 januari 1990 de Wet investeringsrekening ingetrokken en is Hoofdstuk VA van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 vervallen. De Wet investeringsrekening (Stb. 1978, 368) heeft evenwel zijn belang nog niet verloren ten aanzien van investeringen die zijn verricht in boekjaren die zijn geëindigd voor 1 januari 1990, alsmede voor het gebroken boekjaar 1989-1990. Daarom is bepaald dat de bij deze wet gewijzigde of vervallen artikelen, en dus ook Hoofdstuk VA van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, hun gelding voor die investeringen behouden. Ter voorkoming van misverstanden is bij dit besluit de verwijzing naar het genoemde hoofdstuk in het Besluit 1989 vervallen. Deze wijziging komt er op neer dat in de tekst van het Besluit 1989 niet meer wordt verwezen naar het bedoelde Hoofdstuk VA, maar dat in dit besluit (artikel II) wordt bepaald dat voor de toepassing van het Besluit 1989 vanaf 1 januari 1990 op dezelfde wijze investeringsbijdragen en desinvesteringsbetalingen buiten aanmerking worden gelaten als geschiedde in de periode waarin het vorengenoemde hoofdstuk nog in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 zelf was opgenomen.

Inwerkingtreding

Het Besluit voorziet in de inwerkingtreding van de wijzigingen wat de onderdelen A, onder 2 en 3, en B van artikel I en artikel II betreft met ingang van 1 januari 1990, en voor wat artikel I onderdeel C betreft met ingang van 28 april 1990 (datum van inwerkingtreding van de Wet tot wijziging van de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting). De wijzigingen van artikel I, onderdelen A, onder 2, en B en artikel II zijn technische aanpassingen die geen inhoudelijke betekenis hebben. De wijziging van artikel I, onderdeel A, onder 3, heeft wel materiële betekenis maar in artikel III is een voorziening opgenomen die voorkomt dat de terugwerkende kracht van deze wijziging in het nadeel van de belastingplichtige zou werken. De wijziging opgenomen in artikel I, onderdeel C, voorkomt dat de inhaalregeling wordt toegepast als reeds langs andere weg de verlaging van de grondslag voor de heffing van de Nederlandse vennootschapsbelasting uit hoofde van verliezen uit buitenlandse onderneming is ingehaald.

Hoewel ik het vanuit een oogpunt van goede regelgeving betreurt dat de inwerkingtreding van het onderhavige besluit met terugwerkende kracht gepaard gaat, meen ik in dit geval over de bezwaren daarvan te kunnen heen stappen omdat de rechtszekerheid daarmee gediend is en de belangen van belastingplichtigen op passende wijze zijn gewaarborgd.

Dereguleringsaspecten en effecten voor het bedrijfsleven en budgettaire effecten

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. Het besluit leidt niet tot verzwaring van de verplichtingen van belastingplichtigen. Voor de belastingdienst brengt

het enige, vrijwel verwaarloosbare, verzwaring van de werkdruk mee die zonder personeelsuitbreiding kan worden opgevangen. Bij verdergaande automatisering van de aanslagregeling zal deze verzwaring weer ongedaan gemaakt worden. Gelet op de aard van het besluit wordt niet verwacht dat het justitiële apparaat met een grotere werkdruk zal worden geconfronteerd.

Voor het bedrijfsleven vloeit uit dit besluit ook op het administratieve vlak geen verzwaring voort.

Aan de wijzigingen van het Besluit 1989 zijn geen budgettaire gevolgen verbonden. De wijzigingen die verband houden met het intrekken van de Wet Investeringsrekening en de Beschikking van 6 maart 1990 (Stb. 103) zijn van technische aard en hebben inhoudelijk geen betekenis. De budgettaire gevolgen van de wijzigingen in verband met de Wet tot wijziging van de deelnemingsvrijstelling in de vennootschapsbelasting zijn reeds geraamd bij die wet.

Ten aanzien van de wijzigingen in het Besluit 1989 die verband houden met het gewijzigde bijzondere tarief kan worden opgemerkt dat zij slechts beogen de tekst van het Besluit 1989 in overeenstemming te brengen met de oorspronkelijke doelstelling daarvan zodat aan de wijzigingen ook op dit punt geen budgettaire gevolgen zijn verbonden.

Artikelsgewijze toelichting

Artikel 1, onderdeel A

1. Bij Beschikking van 6 maart 1990 (Stb. 103) heeft de Minister van Justitie de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Stb. 519), zoals deze laatstelijk is gewijzigd bij de wet van 28 december 1989, Stb. 602, opnieuw in het Staatsblad geplaatst. Dienovereenkomstig is de verwijzing naar het Staatsbladnummer in artikel 3, eerste lid, van het Besluit 1989 gewijzigd.

2. Met ingang van 1 januari 1990 is de Wet investeringsrekening ingetrokken. Daarbij is Hoofdstuk VA van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 vervallen. Op grond van artikel VII van de Wet van 28 december 1989 (Stb. 601) behoudt het vervallen hoofdstuk echter zijn betekenis voor de verrekening van investeringsbijdragen en de verschuldigdheid van desinvesteringsbetalingen. Om verwarring ten gevolge van de intrekking te voorkomen, is de verwijzing naar bedoeld Hoofdstuk VA in artikel 3 en artikel 5 geschrapt. Daarvoor in de plaats is in artikel II een regeling opgenomen van gelijke strekking als genoemd artikel VII van de Wet van 28 december 1989.

3. De wijziging van artikel 3, tweede lid, houdt verband met het feit dat de regeling van het bijzondere tarief bij de zogenaamde Oort-wetgeving vrij ingrijpend is gewijzigd, wat bij de invoering van het Besluit 1989 over het hoofd is gezien. Het uitgangspunt van de nieuwe regeling is echter ongewijzigd. Enerzijds beoogt de regeling steeds te voorkomen dat de matiging van de belastingdruk van het bijzondere tarief op binnenlandse inkomensbestanddelen via de evenredigheidsformule gedeeltelijk aan het buitenlandse inkomen wordt toegerekend en daardoor in feite gedeeltelijk zou worden teruggenomen. Anderzijds wordt de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting in het geval het buitenlandse onzuivere inkomen zonder toepassing van het Besluit voorkoming dubbele belasting aan het bijzondere tarief onderworpen zou zijn, gesteld op het bedrag van de alsdan verschuldigde belasting.

De eerste volzin van artikel 3, tweede lid, ziet op de situatie dat het bijzondere tarief van toepassing is op het gehele of op een deel van het in Nederland te belasten inkomen. Door de wijzigingen van het algemene tarief van de inkomstenbelasting en van het bijzondere tarief zal de gemiddelde druk van de belasting in veel gevallen onder het bijzondere

tarief liggen en met name onder het tarief van 45 percent van artikel 57 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Het buiten beschouwing laten van het onder het bijzondere tarief vallende inkomen leidt dan tot een kleinere vermindering dan de vermindering op de voet van het eerste lid. Daarom wordt nu bepaald dat de bijzondere baten alleen buiten beschouwing worden gelaten bij de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting indien dat tot een grotere vermindering zou leiden dan uit het eerste lid van artikel 3 voortvloeit. Ter illustratie mogen de volgende voorbeelden dienen. Daarbij is voor de eenvoud de lengte van de eerste twee schijven van het inkomstenbelastingtarief gesteld op f 40 000 en wordt verondersteld dat het onzuivere inkomen gelijk is aan de belastbare som. Op de eerste tariefschijf is het tabeltarief van 13 percent van toepassing, op de tweede tariefschijf het tabeltarief van 50 percent. Op het inkomen dat meer belooft dan de eerste en tweede tariefschijf is het tabeltarief van 60 percent van toepassing. In de voorbeelden zijn waar nodig bedragen rekenkundig afgerond op hele guldens.

Bij de hieronder gegeven voorbeelden A en B behoort het inkomen dat naar het bijzondere tarief wordt belast niet tot het buitenlandse onzuiver inkomen. In voorbeeld A leidt eliminatie van het inkomen dat naar het bijzondere tarief wordt belast niet tot een grotere vermindering ter voorkoming van dubbele belasting. Dit laatste is wel het geval in voorbeeld B.

Voorbeeld A

buitenlands onzuiver inkomen	f 10 000
overig «tabelinkomen»	f 30 000
overig inkomen bijzonder tarief (45%)	f 20 000
belastbare som	f 60 000

Belasting verschuldigd zonder toepassing van het Besluit tabeltarief	f 5 200
bijzonder tarief 45%	f 9 000
totaal	f 14 200

Belasting verschuldigd bij eliminatie van het inkomen dat naar het bijzondere tarief is belast.	
verschuldigd zonder toepassing Besluit	f 14 200
af trek ter voorkoming van dubbele belasting $\frac{10\,000 \times f\,5\,200}{40\,000}$	f 1 300
uiteindelijk verschuldigd	f 12 900

Belasting verschuldigd indien het inkomen dat naar het bijzondere tarief is belast niet is geëlimineerd.	
verschuldigd zonder toepassing Besluit	f 14 200
af trek ter voorkoming van dubbele belasting $\frac{10\,000 \times f\,14\,200}{60\,000}$	f 2 367
uiteindelijk verschuldigd	f 11 833

Voorbeeld B

buitenlands onzuiver inkomen	f 70 000
overig «tabelinkomen»	f 60 000
overig inkomen bijzonder tarief (20%)	f 50 000
belastbare som	f 180 000

Belasting verschuldigd zonder toepassing van het Besluit tabeltarief	f 55 200
bijzonder tarief 20%	f 10 000
totaal	f 65 200

Belasting verschuldigd bij eliminatie van het inkomen dat naar het bijzondere tarief is belast. verschuldigd zonder toepassing Besluit	f 65 200
af trek ter voorkoming van dubbele belasting $\frac{70\ 000}{130\ 000} \times f\ 55\ 200$	f 29 723
uiteindelijk verschuldigd	f 35 477

Belasting verschuldigd indien het inkomen dat naar het bijzondere tarief is belast, niet is geëlimineerd. verschuldigd zonder toepassing Besluit	f 65 200
af trek ter voorkoming van dubbele belasting $\frac{70\ 000}{180\ 000} \times f\ 65\ 200$	f 25 356
uiteindelijk verschuldigd	f 39 844

De tweede volzin ziet op de situatie dat de bijzondere bate behoort tot het buitenlandse onzuivere inkomen. De tekst van het besluit van 1989 bepaalde dat in deze situatie het bedrag van de vermindering berekend op de voet van het eerste lid in ieder geval niet groter zou zijn dan de belasting volgens het bijzondere tarief in Nederland zou bedragen. Wanneer de gemiddelde druk op het wereldinkomen echter ligt onder het van toepassing zijnde bijzondere tarief, leidt toepassing van het eerste lid van artikel 3 tot een kleinere vermindering dan het bedrag van de belasting die in Nederland zonder toepassing van het Besluit over die bate verschuldigd zou zijn. De in dit besluit vervatte tekst stelt nu in beide situaties de vermindering op het bedrag dat volgens het bijzondere tarief verschuldigd zou zijn zonder toepassing van het besluit. Bestaat het buitenlandse onzuivere inkomen mede uit naar het gewone tarief belaste inkomsten, dan wordt ter zake daarvan de vermindering berekend op de voet van het eerste lid, waarbij dan de bijzondere bate en de daarover verschuldigde belasting buiten beschouwing blijven. De voorbeelden C en D hierna dienen ter illustratie waarbij dezelfde veronderstellingen als voor de voorbeelden A en B zijn gemaakt.

Bij de voorbeelden C en D behoort het inkomen dat naar het bijzondere tarief wordt belast, tot het buitenlandse onzuiver inkomen. In voorbeeld C is de gemiddelde belastingdruk lager dan het bijzondere tarief. In voorbeeld D is de gemiddelde belastingdruk hoger dan het bijzondere tarief en bestaat het buitenlandse onzuivere inkomen zowel uit een bijzondere bate als uit naar het tabeltarief belast inkomen.

Voorbeeld C

buitenlands onzuiver inkomen bijzonder tarief (45%)	f 10 000
overig «tabelinkomen»	f 50 000
belastbare som	f 60 000

Belasting verschuldigd zonder toepassing van het Besluit tabeltarief	f 10 200
bijzonder tarief 45%	f 4 500
totaal	f 14 700

Belasting verschuldigd indien het inkomen dat naar het tabeltarief is belast, niet is geëlimineerd.	
verschuldigd zonder toepassing Besluit	f 14 700
af trek ter voorkoming van dubbele belasting $\frac{10\ 000}{60\ 000} \times f\ 14\ 700$	
	f 2 450
uiteindelijk verschuldigd	f 12 250

Belasting verschuldigd bij eliminatie van het inkomen dat naar het tabeltarief is belast.	
verschuldigd zonder toepassing Besluit	f 14 700
vermindering wordt gesteld op bijzondere tarief	f 4 500
uiteindelijk verschuldigd	f 10 200

Voorbeeld D

buitenlands onzuiver inkomen bijzonder tarief (20%)	
f 30 000 en tabeltarief f 10 000	f 40 000
overig «tabelinkomen»	f 100 000
belastbare som	f 140 000

Belasting verschuldigd zonder toepassing van het Besluit tabeltarief	f 43 200
bijzonder tarief 20%	f 6 000
totaal	f 49 200

Belasting verschuldigd indien het inkomen dat naar het bijzondere tarief is belast, niet afzonderlijk in aanmerking wordt genomen.	
verschuldigd zonder toepassing Besluit	f 49 200
af trek ter voorkoming van dubbele belasting $\frac{40\ 000}{140\ 000} \times f\ 49\ 200$	
	f 14 057
uiteindelijk verschuldigd	f 35 143

Belasting verschuldigd indien het inkomen dat naar het bijzondere tarief is belast, afzonderlijk in aanmerking wordt genomen.	
verschuldigd zonder toepassing Besluit	f 49 200
af trek ter voorkoming van dubbele belasting $\frac{10\ 000}{130\ 000} \times f\ 43\ 200$	
	f 3 323
bijzonder tarief	f 6 000
uiteindelijk verschuldigd	f 39 877

Artikel I, onderdeel B

De wijziging van artikel 5, eerste lid, onderdeel *b*, van het Besluit 1989 heeft dezelfde oorzaak en strekking als die van artikel 3, eerste lid, opgenomen in artikel I, onderdeel A, onder 2. Voor de toelichting moge verwezen worden naar hetgeen daarover ten aanzien van die bepaling is opgemerkt.

Artikel I, onderdeel C

Aan artikel 10 van het Besluit 1989 is een zinsnede toegevoegd waarin is bepaald dat de inhaalregeling van artikel 3, vierde lid, van het Besluit 1989 geacht wordt te zijn toegepast op negatief buitenlands onzuiver inkomen dat bestaat uit verliezen uit buitenlandse onderneming die op de voet van artikel 13c van de Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 in mindering zijn gebracht op de voordelen uit een deelneming die in

Nederland zijn vrijgesteld.

Indien het buitenlandse onzuivere inkomen negatief is, wordt dit volgens het systeem van de Nederlandse wetgeving bij de Nederlandse belastingheffing onmiddellijk in aanmerking genomen. Het Besluit 1989 bepaalt in artikel 3, vierde lid, dat in de volgende acht jaren pas een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend, nadat het eerder in aanmerking genomen negatieve buitenlandse onzuivere inkomen is verrekend met de positieve opbrengsten van deze latere jaren. Wanneer de enige bron van buitenlands onzuiver inkomen één buitenlandse vaste inrichting is, en deze vaste inrichting wordt omgezet in een buitenlandse deelneming van dezelfde belastingplichtige, kan op grond van het Besluit 1989 geen verrekening meer plaatsvinden van de eerder geleden verliezen met de latere positieve voordelen uit de buitenlandse deelneming. Op het terrein van de deelnemingsvrijstelling is door invoering van artikel 13c in de Wet vennootschapsbelasting 1969 bepaald dat op de positieve voordelen uit de deelneming waaraan de vaste inrichting is overgedragen, de deelnemingsvrijstelling niet wordt toegepast tot het bedrag van de in de acht jaren vooraf gaande aan de overdracht ten laste van de in Nederland belastbare winst gebrachte vaste-inrichtingsverliezen. Op het moment dat sprake is van een positief voordeel uit de deelneming moet dus worden gezien of het verlies uit de buitenlandse onderneming al is verrekend met winsten van andere jaren. Voorzover dit niet het geval is geweest zal de deelnemingsvrijstelling niet worden toegepast. Om te voorkomen dat nadat deze verliezen hebben geleid tot een beperking van de deelnemingsvrijstelling, zij door de inhaalregeling ook nog zouden leiden tot een beperking van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van eventueel door het Nederlandse lichaam na de omzetting genoten positief buitenlands onzuiver inkomen uit andere bronnen, wordt in de toevoeging aan artikel 10 van het Besluit 1989 bepaald dat de inhaalregeling van artikel 3, vierde lid, in zoverre geacht wordt te zijn toegepast.

Hieronder volgt een cijfervoorbeeld van de samenloop van artikel 13c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met de inhaalregeling van het Besluit 1989 na de daarin aangebrachte wijzigingen:

BV M heeft in jaar 1, drie vaste inrichtingen in het buitenland. De resultaten van deze inrichtingen zijn als volgt:

- VI 1: 10 mln.
- VI 2: -/ 10 mln.
- VI 3: -/ 10 mln.

Een en ander resulteert in een negatief buitenlands onzuiver inkomen van -/ 10 mln. dat na ten laste te zijn gekomen van in Nederland belastbare winst, voor toepassing van de inhaalregeling in aanmerking komt.

VI 3 is in jaar 2 omgezet in een deelneming BV D.

In jaar 2 zijn de resultaten als volgt:

- VI 1: nihil.
- VI 2: nihil.
- BV D keert 2 mln. dividend uit aan BV M.

Op grond van artikel 13c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt voor de 2 mln. geen deelnemingsvrijstelling verleend, omdat de verliezen van de voormalige vaste inrichting voor 5 mln. ($10/20 \times 10$, ofwel 5 mln. is ten laste gekomen van het positieve buitenlandse inkomen uit VI 1) ten laste zijn gekomen van in Nederland belastbare winst en nog niet op de voet van de inhaalregeling in aanmerking zijn genomen. Artikel 10 van het Besluit 1989 leidt er vervolgens toe dat het bedrag van de op de voet van de inhaalregeling in aanmerking te nemen verliezen met 2 mln. wordt verminderd en dus wordt teruggebracht naar

8 mln. waarvan 3 mln. is toe te rekenen aan de voormalige vaste inrichting.

In jaar 3 is de situatie als volgt:

- VI 1: nihil.
- VI 2: 2 mln.
- BV D: keert 10 mln. dividend uit aan BV M

Op grond van artikel 13c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt geen deelnemingsvrijstelling verleend voor 3 mln. (het uit jaar 2 resterende bedrag). Voor het resterende bedrag van 7 mln. wordt wel deelnemingsvrijstelling verleend. De op grond van de inhaalregeling in aanmerking te nemen verliezen worden verminderd met 3 mln. tot 5 mln. Op grond van artikel 3, vierde lid, van het Besluit 1989 wordt vervolgens geen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting verleend voor de winst van 2 mln. van VI 2. Het op de voet van de inhaalregeling in de jaren 4 tot en met 8 in aanmerking te nemen verlies wordt met dit bedrag verminderd en teruggebracht tot 3 mln.

Er zij op gewezen dat de bepaling van artikel 10 objectief is geformuleerd. Het gaat erom of artikel 13c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is toegepast ten aanzien van de verliezen. Niet van belang is bij wie dit is geschied. Ter illustratie moge het volgende voorbeeld dienen dat ook in de memorie van antwoord aan de Eerste Kamer bij de herziening van de deelnemingsvrijstelling (Kamerstukken I, vergaderjaar 1989/1990, 19 968, nr. 41c, bladzijden 10 en 11) vermeld is. In het geval een tot de fiscale eenheid behorende dochter met een buitenlandse vaste inrichting wordt ontvoegd, leidt dit vanuit de moeder gezien tot een omzetting van een vaste inrichting in een deelneming. Indien vóór de ontvoeging terzake van die vaste inrichting verliezen ten laste van de in Nederland belastbare winst van de combinatie zijn gekomen, is na ontvoeging artikel 13c van toepassing op voordelen die de moeder geniet uit de deelneming in de ontvoegde dochter tot het bedrag waarvoor de inhaalregeling van het Besluit nog geen toepassing heeft gevonden. Ingeval bij de totstandkoming van die fiscale eenheid de voorwaarde was gesteld dat bij ontvoeging de nog niet via de inhaalregeling in aanmerking genomen buitenlandse verliezen de vaste inrichting (en dus in dit geval de ontvoegde dochter) volgen, wordt vanaf de ontvoeging de inhaalregeling niet meer toegepast bij de moeder, maar bij de ontvoegde dochter. In die situatie kan het voorkomen dat bij de moeder positieve voordelen uit de deelneming in de dochter niet onder de deelnemingsvrijstelling vallen, terwijl bovendien zonder de onderhavige wijziging van het Besluit 1989, bij de dochter de inhaalregeling onverkort zou moeten worden toegepast. De formulering van artikel 10 voorkomt dit. Het bedrag van de bij de moeder op de voet van artikel 13c belaste voordelen wordt geacht te zijn verrekend bij de dochter op de voet van de inhaalregeling. Er zij nog op gewezen dat het ook in andere situaties kan voorkomen dat artikel 13c bij een ander lichaam wordt toegepast dan het lichaam waarbij de inhaal op de voet van het Besluit toepassing dient te vinden, zoals bij de overdracht van een deelneming in een lichaam met een buitenlandse vaste inrichting aan een verbonden onderneming.

Artikel II

In artikel II is bepaald dat voor de berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting zoals die is opgenomen in artikel 3, eerste lid, en in artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van het Besluit 1989 bij het bepalen van het bedrag van de inkomstenbelasting dat volgens de Wet op de inkomstenbelasting 1964 verschuldigd zou zijn zonder toepassing van het Besluit 1989, investeringsbijdragen en desinveste-

ringsbetalingen buiten aanmerking blijven. De systematiek van het Besluit 1989 brengt mee dat op grond van artikel 10 het bovenstaande van overeenkomstige toepassing is voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

Artikel III

In verband met de in artikel IV van dit besluit voorziene wijziging met terugwerkende kracht van artikel 3, tweede lid, van het Besluit 1989, bevat dit artikel een voorziening die voorkomt dat belastingplichtigen daarvan nadeel ondervinden. Zulk nadeel zou zich in het bijzonder kunnen voordoen in het geval de bijzondere bate tot het buitenlandse onzuivere inkomen behoort, en met name wanneer het 20 percentstarief van artikel 57a van toepassing zou zijn. Voor deze situaties bepaalt artikel III van dit Besluit nu dat over de kalenderjaren 1990 en 1991 danwel boekjaren 1989/1990, 1990/1991 en 1991/1992 voorzover deze zijn aangevangen voor de inwerkingtreding van dit besluit, de oude tekst nog toepassing vindt indien dit voor de belastingplichtige tot een voordeliger resultaat zou leiden.

Artikel IV

In artikel IV is bepaald dat het onderhavige besluit in werking treedt met ingang van de tweede dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin het wordt geplaatst.

Voor de wijzigingen die verband houden met het intrekken van de Wet investeringsrekening is in afwijking daarvan voor de datum van inwerkingtreding aangesloten bij de inwerkingtreding van de Wet van 28 december 1989 waarbij de Wet investeringsrekening is ingetrokken, te weten 1 januari 1990. Voor de wijziging van de bijzonder-tariefbepaling is gekozen voor terugwerkende kracht tot en met 1 januari 1990 omdat daardoor alle situaties waarin het bijzondere tarief een rol speelt alsnog geregeld worden. De nieuwe regeling zal de oorspronkelijke bedoeling van artikel 3, tweede lid, beter tot zijn recht laten komen.

In verband met de inwerkingtreding op 28 april 1990 van de wijzigingen van de deelnemingsvrijstelling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is dienovereenkomstig voorts bepaald dat het gewijzigde artikel 10 van het Besluit 1989 op die datum in werking treedt.

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