
334

Besluit van 5 juli 1997 tot wijziging van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989; aanpassing van de wijze waarop een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend voor passieve winst uit buitenlandse onderneming

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 22 november 1996, nr. IFZ96/1530M, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Internationale Fiscale Zaken:

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

De Raad van State gehoord (advies van 3 maart 1997, nr. W06.96.0564);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van 2 juli 1997, nr. IFZ97/725U, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Internationale Fiscale Zaken;

Hebben goedgevonden en verstaan:

ARTIKEL I

In het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989¹ worden de volgende wijzigingen aangebracht.

A.1. In **artikel 3**, eerste lid, tweede volzin, wordt de zinsnede «Hoofdstuk II, afdelingen 5A, 5B, 5C en 7» vervangen door: Hoofdstuk II, afdelingen 5A, 5B en 5C. Tevens wordt in die volzin «voor zover» vervangen door: voorzover.

A.2. In het tweede lid wordt in de onderdelen a en b de zinsnede «de artikelen 57, 57a of 58» vervangen door: de artikelen 57, 57a, 57b of 58.

A.3. In het derde lid wordt «voor zover» telkens vervangen door: voorzover. Tevens wordt in de eerste volzin de zinsnede «Hoofdstuk II, afdelingen 5A, 5B, 5C en 7» vervangen door: Hoofdstuk II, afdelingen 5A, 5B en 5C.

A.4. In het vierde lid wordt «het buitenlandse onzuivere inkomen» vervangen door: het buitenlands onzuiver inkomen.

B.1. In **artikel 3a**, eerste lid, wordt in de eerste volzin «buitenlandse onzuivere inkomen» vervangen door: buitenlands onzuiver inkomen. Voorts wordt in de tweede volzin «voor zover» vervangen door: voorzover.

B.2. In het tweede lid wordt «buitenlandse onzuivere inkomen» vervangen door: buitenlands onzuiver inkomen.

B.3. In het derde lid wordt in de onderdelen c en d «buitenlandse onzuivere inkomen» telkens vervangen door: buitenlands onzuiver inkomen. Tevens wordt in onderdeel c «artikel 21a» vervangen door: artikel 20a.

B.4. In het vijfde lid wordt «buitenlandse onzuivere inkomen» telkens vervangen door: buitenlands onzuiver inkomen.

C.1. In **artikel 5**, eerste lid, onderdeel b, wordt de zinsnede «Hoofdstuk II, afdelingen 5A, 5B, 5C en 7» vervangen door: Hoofdstuk II, afdelingen 5A, 5B en 5C. Tevens wordt in dat onderdeel «voor zover» vervangen door: voorzover.

C.2. In het tweede lid wordt «vanwege ontwikkelingslanden» vervangen door: vanwege andere Mogendheden.

D.1. In **artikel 10**, eerste lid, wordt aan de eerste volzin, onder vervanging van de punt aan het slot door een komma, toegevoegd: en behoudens het bepaalde in de volgende leden.

D.2. Onder vernummering van het tweede lid in achtste lid wordt na het eerste lid ingevoegd:

2. In afwijking in zoverre van artikel 2, tweede lid, onderdeel a, wordt voor de toepassing van dat artikel winst uit buitenlandse onderneming behaald met een onderneming waarvan de werkzaamheden grotendeels bestaan uit het beleggen, dan wel uit financieringswerkzaamheden als bedoeld in artikel 13, tweede lid, laatste volzin, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 – tenzij deze werkzaamheden op de voet van dat artikel kunnen worden aangemerkt als actieve financieringswerkzaamheden – niet tot het buitenlands onzuiver inkomen uit een andere Mogendheid gerekend. Indien de in de vorige volzin bedoelde winst uit buitenlandse onderneming is onderworpen aan een belasting naar de winst die vanwege een andere Mogendheid wordt geheven, wordt ter verrekening van die belasting een vermindering verleend op de voet van het volgende lid.

3. Het bedrag van de in het vorige lid bedoelde vermindering is het laagste van de volgende bedragen:

a. 50 percent van het in artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 genoemde percentage maal het positieve gezamenlijke bedrag – berekend met inachtneming van de overbrenging op de voet van het zesde lid – van de in het desbetreffende jaar ingevolge het vorige lid in aanmerking te nemen winst uit buitenlandse onderneming;

b. het bedrag dat tot de belasting die in het desbetreffende jaar volgens de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit besluit, in dezelfde verhouding staat als het gezamenlijke bedrag van de in dat jaar ingevolge het vorige lid in aanmerking te nemen winst uit buitenlandse onderneming, staat tot de winst verminderd met de op de voet van Hoofdstuk IV van die wet te verrekenen verliezen voorzover deze bestaan uit negatieve winst.

4. Op verzoek van de belastingplichtige wordt het op de voet van het derde lid, onderdeel a, te bepalen bedrag gesteld op het bedrag van de in het desbetreffende jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting. Echter in het jaar waarnaar een negatief bedrag als bedoeld in

het zesde lid is overgebracht, wordt van de in de vorige volzin bedoelde belasting niet meer in aanmerking genomen dan het bedrag dat tot die belasting in dezelfde verhouding staat als het in het derde lid bedoelde gezamenlijke bedrag – berekend met inachtneming van de overbrenging op de voet van het zesde lid – staat tot dat gezamenlijke bedrag berekend zonder toepassing van de overbrenging op de voet van het zesde lid, vermeerderd met het op de voet van het vijfde lid naar dat jaar overgebrachte bedrag van de vanwege andere Mogendheden geheven belasting.

5. Voorzover het op de voet van het derde lid, onderdeel a, dan wel vierde lid berekende bedrag niet leidt tot een vermindering van vennootschapsbelasting over dat jaar, wordt dit bedrag overgebracht naar het volgende jaar en in dat jaar bij de berekening van de vermindering in aanmerking genomen, mits dat bedrag door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. Artikel 3a en artikel 3b zijn van overeenkomstige toepassing.

6. Indien het gezamenlijke bedrag, bedoeld in het derde lid, onderdeel a, negatief is, wordt dit bedrag overgebracht naar het volgende jaar en bij de berekening van het gezamenlijke bedrag van dat jaar als negatief bedrag in aanmerking genomen, mits dat naar het volgende jaar over te brengen bedrag door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. De vorige volzin vindt geen toepassing voorzover met het negatieve bedrag reeds rekening is gehouden bij de toepassing van artikel 13c van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Artikel 3a en artikel 3b zijn van overeenkomstige toepassing.

7. De verminderingen, bedoeld in de artikelen 3, 4 en 10, tweede lid, worden achtereenvolgens zoveel mogelijk in die volgorde toegepast.

D.3. In het tot achtste lid vernummerde tweede lid wordt in onderdeel a na de zinsnede «kan worden overgebracht naar het volgende jaar» een komma ingevoegd.

D.4. Onder verlettering van onderdeel b in onderdeel c, wordt na onderdeel a ingevoegd:

b. het bedrag van de nog te verlenen vermindering met betrekking tot de winst uit buitenlandse onderneming welke op de voet van het vijfde lid van dit artikel kan worden overgebracht naar het volgende jaar, in dat volgende jaar niet bij de berekening van de vermindering, bedoeld in het derde lid van dit artikel in aanmerking genomen;

D.5. In het in onderdeel c verletterde onderdeel b wordt de zinsnede «dat naar het volgende jaar kan worden overgebracht» vervangen door: dat kan worden overgebracht naar het volgende jaar,.

D.6. Voorts wordt de zinsnede «tenzij de uit die buitenlandse winst voortvloeiende vermindering onderscheidenlijk de te verlenen vermindering hoofdzakelijk ten goede kan komen aan» vervangen door: tenzij de uit die buitenlandse winst voortvloeiende verminderingen onderscheidenlijk de te verlenen vermindering hoofdzakelijk ten goede kunnen komen aan.

ARTIKEL II

1. Artikel 10 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 zoals dat luidt op de dag voorafgaand aan de inwerkingtreding van dit besluit blijft met betrekking tot een Mogendheid van toepassing voorzover ten aanzien van een belastingplichtige een op de voet van artikel 3, vierde lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 naar het jaar waarin dit besluit in werking treedt overgebracht bedrag aan negatief buitenlands onzuiver inkomen uit die Mogendheid bij de berekening van de vermin-

dering, bedoeld in het eerste lid van dat artikel in aanmerking kan worden genomen.

2. Bij ministeriële regeling kunnen regels worden gesteld met betrekking tot de toepassing van artikel 10 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 zoals dat luidt op de dag voorafgaand aan de inwerkingtreding van dit Besluit op een op de voet van artikel II, tweede, derde of zevende lid, van het Besluit van 23 december 1994 tot wijziging van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (Stb. 1994, 964) in aanmerking te nemen bedrag.

ARTIKEL III

1. Dit Besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin het wordt geplaatst.

2. Artikel I, onderdelen A.1, A.2, A.3 en C.1, werkt terug tot en met 1 januari 1997.

3. De artikelen I, onderdelen D.1 tot en met D.6, en II vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot de heffing van de vennootschapsbelasting over het jaar dat aanvangt op of na 1 januari 1999.

Lasten en bevelen dat dit besluit met de daarbij behorende nota van toelichting met de bijlage 1 in het Staatsblad zal worden geplaatst.

's-Gravenhage, 5 juli 1997

Beatrix

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend

Uitgegeven de vierentwintigste juli 1997

De Minister van Justitie,
W. Sorgdrager

¹ Stb. 1989, 594, laatstelijk gewijzigd bij besluit van 23 december 1994, Stb. 964.

Het advies van de Raad van State is openbaar gemaakt door terinzagelegging bij het Ministerie van Financiën.
Tevens zal het advies met de daarbij ter inzage gelegde stukken worden opgenomen in het bijvoegsel bij de Staatscourant van 12 augustus 1997, nr. 152.

NOTA VAN TOELICHTING

1. Algemeen

In de memorie van toelichting bij het voorstel van wet tot wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met het oog op het tegengaan van de uitholling van de belastinggrondslag en het versterken van de fiscale infrastructuur (dat inmiddels heeft geleid tot de Wet van 13 december 1996¹ is aangegeven dat de daarin opgenomen lijn met betrekking tot de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op deelnemingen die geen actief eigen bestaan als concernfinancieringsmaatschappij hebben, in het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (hierna: het Besluit) zal worden doorgetrokken². De onderhavige wijziging van het Besluit strekt hiertoe.

Voor winsten die worden behaald met een buitenlandse onderneming waarvan de activiteiten grotendeels bestaan uit het beleggen of uit niet-actieve financieringswerkzaamheden als bedoeld in artikel 13, tweede lid, derde volzin, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: passieve winst uit buitenlandse onderneming) zal, wat betreft de vennootschapsbelasting, niet langer een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting volgens de vrijstellingsmethode worden verleend. In plaats daarvan zal, zoals in de nota naar aanleiding van het verslag bij bovengenoemd wetsvoorstel is aangekondigd³, voortaan een verrekeningsmethode van toepassing zijn.

Bij de beantwoording van de vraag of al of niet sprake is van grotendeels niet-actieve financieringswerkzaamheden zullen de criteria die op dit punt zijn geformuleerd voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op overeenkomstige wijze worden toegepast. Deze criteria zijn voor de toepassing van de vennootschapsbelasting neergelegd in artikel 2a en 2b van de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971 en gelden op overeenkomstige wijze voor de toepassing van het Besluit.

Met deze wijziging van het Besluit wordt naar mijn mening beter aangesloten bij het aan de verlening van een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting ten grondslag liggende uitgangspunt een onderscheid te maken tussen «actief» verkregen buitenlands inkomen (zoals winst uit onderneming of inkomsten uit arbeid) enerzijds en «passief» verkregen buitenlands inkomen (bijvoorbeeld beleggingen) anderzijds. Met betrekking tot de hier aan de orde zijnde inkomsten, waarvan het passieve (beleggings-)karakter doorslaggevend is, houdt dit onderscheid in dat het primaat van de heffingsbevoegdheid over deze inkomsten in beginsel aan het vestigingsland van – in casu – het «hoofdhuis» toekomt en dat, anders dan bij «actieve» buitenlandse inkomsten, waarvan het primaat van de heffingsbevoegdheid in beginsel bij de bronstaat ligt, een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend op basis van de verrekenings- in plaats van de vrijstellingsmethode.

Zoals in de eerdergenoemde nota naar aanleiding van het verslag tevens is aangegeven⁴, zal bij onderhandelingen over belastingverdragen of bij heronderhandelingen van belastingverdragen van Nederlandse zijde een bepaling worden ingebracht waardoor Nederland de onderhavige aanpassing van de wijze waarop een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend met betrekking tot passieve winst uit buitenlandse onderneming ook onder de verdragen kan effectueren.

Bij de verrekeningsmethode voor passieve winst uit buitenlandse onderneming – die naast de reeds bestaande vrijstellings- en verrekeningsmethode wordt toegepast – is het noodzakelijk het bedrag te bepalen van de (buitenlandse) belasting die vanwege een andere Mogendheid is geheven over de in een vaste inrichting opgekomen voordelen. Dit kan tot veel praktische problemen leiden. In dit verband kan worden gewezen op de bij de toepassing van het belastingverdrag met Zwitserland onderkende moeilijkheden.⁵ Daarom wordt de mogelijkheid

¹ Stb. 1996, 651.

² Kamerstukken II 1995/96, 24 696, nr. 3, blz. 8.

³ Kamerstukken II 1995/96, 24 696, nr. 5, blz. 27.

⁴ Kamerstukken II 1995/96, 24 696, nr. 5, blz. 27.

⁵ Op grond van lid 3 van het slotprotocol ad artikel 2 tot 8 van dit verdrag bedraagt de door Nederland te verlenen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor in het inkomen begrepen inkomensbestanddelen die volgens het verdrag in Zwitserland mogen worden belast: de in Zwitserland geheven belasting (lid 3, onderdeel a) dan wel, zo dat lager is, een evenredig deel van de verschuldigde Nederlandse belasting over die inkomensbestanddelen (lid 3, onderdeel b). In de Resolutie van 10 mei 1955, no. 8, BNB 1955/195, is evenwel met het oog op de praktische uitvoerbaarheid aangegeven dat bij de uitvoering van dit verdrag het voorschrift van het derde lid, onderdeel a, buiten toepassing dient te blijven, zodat de vermindering moet worden berekend op de wijze bedoeld in het derde lid, onderdeel b.

geboden van een forfaitaire tegemoetkoming waarbij voor de meeste gevallen een nader onderzoek naar de hoogte van de in het buitenland geheven belasting niet nodig zal zijn. Op deze wijze kan dan ook de administratieve lastendruk worden beperkt. De hoogte van deze forfaitaire tegemoetkoming (credit) bedraagt 50 percent van het in artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 genoemde (basis)percentage berekend over het gezamenlijk bedrag van de in een jaar genoten passieve winst uit buitenlandse onderneming (eerste limiet), doch niet meer dan een evenredig deel van de Nederlandse vennootschapsbelasting die aan deze inkomsten kan worden toegekend (tweede limiet). In plaats van deze forfaitaire tegemoetkoming kan door een belastingplichtige echter ook worden verzocht bij de berekening van de aftrek ter voorkoming van dubbele belasting wat betreft de eerste limiet uit te gaan van de in een jaar vanwege andere Mogendheden werkelijk geheven belasting die drukt op de passieve winst uit buitenlandse onderneming.

Uitgaande van de wens om – gelet op de uitvoeringsaspecten van de getroffen regeling – een forfaitaire berekening mogelijk te maken, ligt aan het bovengenoemde percentage van 50 percent van het basispercentage van het tarief voor de vennootschapsbelasting de gedachte ten grondslag dat het forfaitaire percentage enerzijds niet te laag, maar anderzijds ook niet te hoog zou moeten zijn (zoals in feite bij elk forfait). Een te laag percentage zou immers betekenen dat het forfait niet aan het gestelde doel zou kunnen beantwoorden: in veel gevallen zou het in dat geval waarschijnlijk aantrekkelijker zijn te opteren voor verrekening van de werkelijk geheven belasting. Het voordeel van het forfait (relatieve eenvoud) zou dan onvoldoende opwegen tegen het nadeel van de optionele regeling (praktisch ingewikkelder) omdat de laatste mogelijkheid dan zou leiden tot een hogere vermindering. Anderzijds zou een te hoog percentage betekenen dat, gelet op de werkelijke hoogte van de buitenlandse belastingdruk op de desbetreffende winstbestanddelen, in feite een te hoge vermindering zou worden verleend. Het achterliggende streven uit te gaan van het beginsel dat het primaat van de heffingsbevoegdheid ter zake van de onderhavige passieve inkomsten meer aan het «vestigingsland» (in casu Nederland) toekomt dan aan het «bronland» zou dan onvoldoende uit de verf komen. Alles overziende wordt naar mijn oordeel met een forfaitaire vermindering van (gezien het huidige basistarief van de vennootschapsbelasting) 17,5% aan beide uitgangspunten rechtgedaan. Met de vermindering van 17,5%, resulterend in een belastingdruk van minimaal 17,5% (maar mogelijk hoger, afhankelijk van de feitelijke belastingdruk in het bronland – dat wil zeggen inclusief mogelijke aldaar onverrekened gebleven bronbelasting uit derde landen) ter zake van passieve vaste inrichtingswinst, wordt naar ik meen een adequate regeling getroffen.

Bij beide methoden (dat wil zeggen de forfaitaire en de optionele verrekeningsmogelijkheid) kan een doorschuif- en inhaalregeling van toepassing zijn. Deze komt er in het kort op neer dat de in een jaar onverrekened gebleven (forfaitair berekende of feitelijk geheven) buitenlandse belasting kan worden overgebracht naar het volgende jaar, alsmede dat een in een jaar genoten negatief bedrag aan passieve winst uit buitenlandse onderneming in mindering wordt gebracht op een in een volgend jaar genoten positief bedrag aan passieve winst uit buitenlandse onderneming. Met betrekking tot de voortwenteling van onverrekened gebleven belasting wordt opgemerkt dat, evenals van verrekening van bronbelasting op de voet van artikel 5, verrekening van naar een volgend jaar overgebrachte belasting alleen aan de orde kan komen indien in dat volgende jaar sprake is van (in de winst begrepen) passieve winst uit buitenlandse onderneming waarvoor de onderhavige verrekeningsmethode geldt.

In aansluiting op de in artikel 5 van het Besluit neergelegde methode van verrekening door als ontwikkelingsland aangewezen Mogendheden geheven (bron-)belasting ter zake van dividenden, interest en royalty's, wordt bij de toepassing van de onderhavige verrekeningsmethode voor passieve winst uit buitenlandse onderneming uitgegaan van de zogenoemde gezamenlijke methode. Het toepassen van de gezamenlijke methode is in het algemeen gunstig voor de belastingplichtige. Bij de gezamenlijke methode is het voor de verrekening van naar een volgend jaar overgebrachte belasting namelijk niet noodzakelijk dat in dat volgende jaar uit dezelfde Mogendheid passieve winst uit buitenlandse onderneming wordt genoten als de Mogendheid waarin die overgebrachte belasting is geheven, hetgeen een verbreding van de (toekomstige) verrekeningsbasis kan inhouden.

Aangezien de onderhavige maatregel inhoudelijk deel uitmaakt van een pakket maatregelen dat enerzijds op gericht is de uitholling van de Nederlandse belastinggrondslag tegen te gaan en anderzijds er op gericht is de Nederlandse fiscale infrastructuur te versterken, ben ik – gelet op de in zijn algemeenheid gunstige uitwerking van de gezamenlijke methode bij de verrekening van (bron-)belasting – voornemens goed te keuren dat met ingang van 1 januari 1999 (de beoogde ingangsdatum van de onderhavige wijziging van de voorkomingsmethodiek) de gezamenlijke methode ook kan worden toegepast in het kader van de verrekening van buitenlandse belasting krachtens een door Nederland gesloten verdrag ter voorkoming van dubbele belasting dan wel krachtens de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK). Momenteel vindt de verrekening van (bron-) belasting onder de verdragen en de BRK steeds plaats op basis van de afzonderlijke methode. In vergelijking met deze afzonderlijke methode kan bij toepassing van de gezamenlijke methode, zoals reeds is opgemerkt, in het algemeen sneller voldoende verrekeningsbasis aanwezig zijn om een in een jaar onverrekend gebleven bedrag aan (bron-)belasting (dat overigens in de tijd onbepaald verrekenbaar is) in een volgend jaar te kunnen verrekenen. Het mogelijk maken van de toepassing van deze gezamenlijke methode onder de belastingverdragen en de BRK heeft dan ook een gunstig effect op de versterking van de Nederlandse fiscale infrastructuur. Ook kan de toepassing van de gezamenlijke methode een administratieve vereenvoudiging inhouden aangezien bij deze methode in het algemeen ook minder (voortwettelings-) beschikkingen gegeven hoeven te worden dan bij de afzonderlijke methode.

Op het punt van de toepassing van de verrekeningsmethode onder de belastingverdragen en de BRK doet zich overigens reeds vele jaren de situatie voor dat de uitwerking hiervan, met name de in veel gevallen gewenste aansluiting bij het Besluit, voor een belangrijk deel is gebaseerd op goedkeurend beleid. De bovengenoemde goedkeuring ligt in feite in het verlengde van dit beleid. Voor een belangrijk deel is de uitwerking van de in de belastingverdragen en de BRK voorziene aftrek ter voorkoming van dubbele belasting op basis van de verrekeningsmethode derhalve niet gebaseerd op een regeling met een algemeen verbindend karakter. Deze situatie is een uitvloeisel van het feit dat de Nederlandse belastingverdragen en de BRK, anders dan bij de toepassing van de vrijstellingsmethode het geval is, voor de toepassing van de verrekeningsmethode geen integrale verwijzing bevatten naar het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989. Naar mijn oordeel zou het evenwel wenselijk zijn om ook onder de belastingverdragen voor zowel voor de toepassing van de vrijstellingsmethode als de toepassing van de verrekeningsmethode een zoveel mogelijk overeenkomstig juridisch kader na te streven.

Tegen deze achtergrond ben ik dan ook voornemens te streven naar opneming in de belastingverdragen van een voor de toepassing van de verrekeningsmethode integrale verwijzing naar het Besluit, overeenkomstig de huidige integrale verwijzing onder de belastingverdragen naar

de in het Besluit opgenomen vrijstellingsmethode, eventueel gepaard met flankerende regelgeving in het Besluit. Indien dit een reële optie zal blijken te zijn, zal bij onderhandelingen over nieuwe belastingverdragen of heronderhandelingen van bestaande belastingverdragen van Nederlandse zijde een hierop gerichte bepaling worden ingebracht. Overigens zal voor de bestaande verdragen, zolang deze nog niet in bovenstaande zin zijn aangepast of niet zijn vervangen door een nieuw verdrag, de noodzaak tot de genoemde goedkeuringen wel blijven bestaan.

Naast de wijziging op het punt van de voorkomingsmethodiek worden met het oog op de Wet aanpassing loon- en inkomstenbelasting c.a. 1997⁶ en de Wet van 13 december 1996 met betrekking tot de herziening van het regime voor de inkomstenbelasting ter zake van winst uit aanmerkelijk belang, consumptieve rente en vermogensbelasting⁷, enkele technische wijzigingen aangebracht. Het gaat hier om de voor de in artikel 3, eerste lid, en artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van het Besluit relevante invoeging per 1 januari 1997 van de rente- en dividendvrijstelling in het onzuiver inkomen, alsmede de invoeging in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 van artikel 57b (bijzonder tarief).

Voorts worden enkele redactionele wijzigingen aangebracht, waaronder het uniform hanteren van het begrip «buitenlands onzuiver inkomen» en het doorvoeren van de nieuwe spellingregels in de artikelen die in het kader van de onderhavige wijziging van de voorkomingsmethodiek voor passieve winst uit onderneming en de technische wijzigingen worden aangepast.

2. Personele en budgettaire aspecten

Met de onderhavige wijzigingen wordt, naast de bestaande voorkomingsmethodieken een daarvan enigszins afwijkende variant geïntroduceerd voor passieve winst uit buitenlandse onderneming. Aangezien deze variant evenwel veel elementen bevat van de huidige vrijstellings- en verrekeningsmethodiek, en naar verwachting slechts in een relatief beperkt aantal gevallen zal dienen te worden toegepast (bovendien in beginsel op forfaitaire wijze), zal de maatregel nauwelijks een verzwaring van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven meebrengen. Voor de belastingdienst zal de wijziging van de methode van voorkomingsverlening met name op het gebied van het geven van beschikkingen voor in volgende jaren in aanmerking te nemen bedragen enige verzwaring van de werklast meebrengen. Dit kan worden opgevangen binnen de bestaande formatie van de belastingdienst. Bovendien zal de voorgenomen toepassing van de gezamenlijke methode bij de verrekening van bronbelasting onder de belastingverdragen leiden tot een verlichting van de werkzaamheden op het punt van de af te geven beschikkingen. Voor de rechterlijke macht valt geen toename van betekenis te verwachten van het aantal beroepszaken als gevolg van de onderhavige wijzigingen.

Van de onderhavige wijzigingen valt in beginsel in de structurele situatie een beperkt positief budgettair effect te verwachten.

3. Toelichting op de artikelen

Artikel I, onderdelen A t/m C

De in deze onderdelen opgenomen wijzigingen zijn redactioneel en technisch van aard. Opgemerkt wordt dat het schrappen in artikel 3, eerste lid, tweede volzin, het derde lid, eerste volzin, en in artikel 5, eerste lid, onderdeel b, van de verwijzing naar afdeling 7 van hoofdstuk II van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, verband houdt met de Wet Aanpassing loon- en inkomstenbelasting c.a. 1997, waarbij afdeling 7 is komen te vervallen en de rente- en dividendvrijstelling zijn opgenomen in het onzuiver inkomen.

⁶ Stb. 1996, 655.

⁷ Stb. 1996, 652.

Artikel I, onderdeel D.1.

De in dit onderdeel opgenomen wijziging van artikel 10, eerste lid, is redactioneel van aard. De wijziging strekt ertoe om met het oog op de introductie van de verrekeningsmethode voor passieve winst uit buitenlandse onderneming ruimte te scheppen voor het stellen van afwijkende bepalingen voor de vennootschapsbelasting.

Artikel I, onderdeel D.2.

In dit onderdeel wordt de verrekeningsmethode voor passieve winst uit buitenlandse onderneming gestalte gegeven.

Allereerst bepaalt het tweede lid dat voor passieve winst uit buitenlandse onderneming niet de vrijstellingsmethode van artikel 2 geldt maar de – in het derde lid opgenomen en hieronder nader toe te lichten – verrekeningsmethode. Daarbij geldt als voorwaarde dat deze winst onderworpen dient te zijn aan een belasting naar de winst die vanwege een andere Mogendheid wordt geheven. De uitsluiting van de vrijstellingsmethode heeft, in lijn met de wijziging van de deelnemingsvrijstelling, alleen betrekking op winst uit buitenlandse onderneming die wordt behaald met een onderneming, of een gedeelte van een onderneming, waarvan de werkzaamheden grotendeels bestaan uit het beleggen, dan wel het direct of indirect financieren van met de belastingplichtige verbonden lichamen of van bedrijfsmiddelen van zodanige lichamen, daaronder begrepen het ter beschikking stellen van het gebruik of het gebruiksrecht daarvan. Zoals onder punt 1 is opgemerkt zullen bij de beantwoording van de vraag of al of niet sprake is van grotendeels niet-actieve financieringswerkzaamheden door de buitenlandse onderneming, de criteria die op dit punt zijn geformuleerd voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op overeenkomstige wijze worden toegepast.

De niet-toepasbaarheid van de vrijstellingsmethode van artikel 2, eerste lid, is vormgegeven door de onderhavige (passieve) winsten uit buitenlandse onderneming voor de toepassing van dat artikel niet te rekenen tot het buitenlands onzuiver inkomen uit een Mogendheid. Deze winsten maken dan ook geen deel uit van het inkomen waarvoor de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt berekend op de voet van artikel 3. Wel blijft een aantal elementen van artikel 2 van belang. Het gaat hier bijvoorbeeld om de in artikel 2, tweede lid, onderdeel a, opgenomen definitie van winst uit buitenlandse onderneming, de bepaling van artikel 2, vierde lid, met betrekking tot de waardering van de in de buitenlandse onderneming gebruikte bedrijfsmiddelen, de vaste inrichtingdefinitie van artikel 2, vijfde lid en de in dat lid, in onderdeel d, opgenomen definitie van het grondgebied van een andere Mogendheid. Met de aanduiding dat de onderhavige winst voor de toepassing van artikel 2 niet tot het buitenlands onzuiver inkomen uit een Mogendheid wordt gerekend, wordt aangegeven dat deze uitsluiting niet doorwerkt naar artikel 4. Hiermee wordt een eventuele cumulatie in het Besluit van de toepassing van de onderhavige verrekeningsmethode en de in artikel 4 en 5 opgenomen verrekeningsmethode voorkomen.

In het derde lid is de forfaitaire verrekeningsmethode neergelegd. Deze methode bevat veel elementen van de in artikel 5 opgenomen wijze van verrekening van buitenlandse (bron-)belasting op dividenden, interest en royalty's. Een belangrijk verschil daarmee is echter dat bij de onderhavige verrekeningsmethode het bedrag van de te verrekenen belasting forfaitair kan worden bepaald. Het forfaitair in aanmerking te nemen bedrag wordt berekend door het positieve gezamenlijke bedrag van de in een jaar⁸ genoten winst uit buitenlandse onderneming waarvoor de onderhavige verrekeningsmethode geldt te vermenigvuldigen met 50 percent van het in artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 genoemde

⁸ Op te vatten als «boekjaar», aangezien de maatregel enkel betrekking heeft op de vennootschapsbelasting.

(basis)percentage⁹. Het positieve gezamenlijke bedrag waarover dit percentage wordt berekend, bestaat uit het saldo van de in een jaar genoten passieve winst uit buitenlandse onderneming(en) – dat kan bestaan uit positieve en negatieve winsten – verminderd met een op basis van een in het zesde lid opgenomen inhaalregeling in aanmerking te nemen negatief saldo uit voorgaande jaren.

Anders dan bij de verrekening van bronbelasting op de voet van artikel 5 geldt voor de onderhavige verrekeningsmethode overigens geen beperking tot vanwege als ontwikkelingsland aangewezen Mogendheden geheven belasting.

Zoals reeds in onderdeel 1 is opgemerkt, wordt bij de onderhavige verrekening de zogenoemde gezamenlijke methode toegepast, hetgeen voortvloeit uit de woorden «het gezamenlijke bedrag».

In de onderdelen a en b van het derde lid zijn de bij de forfaitaire verrekening te hanteren limieten opgenomen. Onderdeel a betreft de zogenoemde eerste limiet: de vermindering bedraagt niet meer dan het hiervoor reeds toegelichte forfaitaire bedrag. Onderdeel b betreft de zogenoemde tweede limiet: de vermindering wordt (voorts) beperkt tot een evenredig deel van de vennootschapsbelasting die drukt op de passieve winst uit onderneming. De in onderdeel b opgenomen voorkomingsbreuk, die is toegespitst op de vennootschapsbelasting, heeft als noemer de winst verminderd met de te verrekenen verliezen voorzover deze bestaan uit negatieve winst. Het gaat daarbij om de winst in de zin van artikel 8 van de wet op de vennootschapsbelasting 1969. De noemer wordt derhalve niet mede bepaald door de eventuele aanwezigheid van aftrekbare giften.

Een bijzondere situatie kan zich voordoen indien van de passieve winst uit buitenlandse onderneming inkomensbestanddelen deel uitmaken ter zake waarvan, naast in het land waarin de vaste inrichting is gelegen, in een ander land (bron-)belasting is geheven waarvoor krachtens een belastingverdrag aanspraak kan worden gemaakt op een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting volgens de verrekeningsmethode. In die situatie komen ter zake van in feite dezelfde inkomensbestanddelen twee verrekeningsmogelijkheden tezamen, namelijk de verrekening uit hoofde van het belastingverdrag en de verrekening uit hoofde van de onderhavige in het Besluit opgenomen regeling. Uit de onderlinge rangorde tussen de belastingverdragen en het Besluit enerzijds en de werkingssfeer van het Besluit anderzijds (dat van toepassing is voorzover niet reeds krachtens een andere regeling is voorzien in voorkoming van dubbele belasting) volgt echter dat in dat geval allereerst het belastingverdrag wordt toegepast en dat daarmee vervolgens bij het berekenen van de verrekening op de voet van de onderhavige regeling rekening wordt gehouden. Voorzover derhalve uit hoofde van een verdrag aanspraak kan worden gemaakt op een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting wordt de op de voet van de onderhavige forfaitaire berekende aftrek verminderd met de reeds verleende aftrek.

Op de voet van het vierde lid kan de belastingplichtige kiezen voor het achterwege laten van de forfaitaire regeling van het derde lid, onderdeel a. Bij de berekening van de in het derde lid, onderdeel a, opgenomen eerste limiet wordt in dat geval niet uitgegaan van een forfaitaire te betalen bedrag maar van de in een jaar vanwege een andere Mogendheid feitelijk geheven belasting. Voor de toepassing van de onderhavige verrekeningsmethode gaat het daarbij om de belasting die is geheven over de in de vaste inrichting opgekomen voordelen. Naast de belasting over de winst die is geheven in de Mogendheid waarin de vaste inrichting is gelegen, kan dit ook belasting zijn die vanwege andere Mogendheden is geheven over de voordelen die kunnen worden toegerekend aan de vaste inrichting. In de situatie echter dat met betrekking tot deze voordelen geen aanspraak op verrekening op de voet van het Besluit bestaat dan wel in Nederland of in een andere Mogendheid reeds is voorzien in een aftrek ter

⁹ Ingevolge de Wet van 18 mei 1995, Stb. 660, luidt artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 met ingang van 1 januari 1998: De belasting bedraagt 35% van het belastbare bedrag of het belastbare binnenlandse bedrag.

voorkoming van dubbele belasting ter zake van deze inkomensbestanddelen wordt de «achterliggende» belasting niet nogmaals bij het berekenen van de hier bedoelde eerste limiet in aanmerking genomen. Grosso modo zal derhalve als achterliggende belasting in aanmerking genomen kunnen worden de (bron-)belasting die wordt geheven door Mogendheden die voor de toepassing van het Besluit als ontwikkelingslanden zijn aangewezen.

De in het vierde lid opgenomen keuzemogelijkheid zou zonder nadere voorziening tot gevolg kunnen hebben dat de in het zesde lid opgenomen inhaalregeling met betrekking tot een negatief gezamenlijk bedrag aan passieve winst uit buitenlandse onderneming niet geheel tot zijn recht zou komen. Dit zou namelijk het geval kunnen zijn indien in het jaar waarin van de keuzemogelijkheid gebruik wordt gemaakt, zou worden uitgegaan van de in een jaar geheven buitenlandse belasting zonder daarbij rekening te houden met een negatief bedrag afkomstig uit een vorig jaar. In de tweede volzin is daarom voor deze situatie een voorziening opgenomen. Deze houdt in dat indien in een jaar de inhaalregeling van het zesde lid toepassing vindt, van de in een jaar feitelijk geheven buitenlandse belasting niet meer in aanmerking wordt genomen dan het bedrag dat tot die buitenlandse belasting van dat jaar in dezelfde verhouding staat als de passieve winst uit onderneming van dat jaar – berekend met inachtneming van de inhaalregeling van het vijfde lid – staat tot het gezamenlijke bedrag van de passieve winst uit onderneming van dat jaar. In bijlage 1 is een cijfermatige uitwerking van het bovenstaande opgenomen.

Op basis van de in het vijfde lid opgenomen regeling kan een in jaar onverrekend gebleven, forfaitair berekend, of, indien van de mogelijkheid van het vierde lid gebruik is gemaakt, feitelijk geheven bedrag aan buitenlandse belasting worden overgebracht naar een volgend jaar. Deze doorschuifregeling komt in grote lijnen overeen met de regeling van artikel 5, derde lid. Het op de voet van de onderhavige regeling naar een volgend jaar over te brengen bedrag wordt opgeteld bij het in dat jaar op de voet van het derde lid, onderdeel a, forfaitair te bepalen bedrag of, indien van de mogelijkheid van het vierde lid gebruik wordt gemaakt, bij de in dat jaar feitelijk geheven buitenlandse belasting, en bepaalt dan ook mede de hoogte van de eerste limiet van dat jaar. Voor deze overbrenging is vereist dat het naar een volgend jaar over te brengen bedrag door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking. De in artikel 3a en 3b opgenomen regelingen zijn hierbij van overeenkomstige toepassing. De toepassing van de onderhavige doorschuifregeling is in de tijd onbeperkt, overeenkomstig de regeling van artikel 5, derde lid.

Het zesde lid ziet op de situatie dat de passieve winst uit onderneming negatief is. Een dergelijk verlies wordt op een wijze die overeenkomt met de in artikel 3, vierde lid, opgenomen «inhaalregeling» overgebracht naar een volgend jaar, mits het over te brengen bedrag door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld. Ook de toepassing van deze inhaalregeling is in de tijd onbeperkt, overeenkomstig de inhaalregeling van artikel 3, vierde lid. Volledigheidshalve zij nog opgemerkt dat er met betrekking tot de behandeling van negatieve passieve winst uit onderneming geen inbreuk wordt gemaakt op het beginsel dat negatieve buitenlandse winst deel uitmaakt van de winst die de grondslag vormt voor de heffing van vennootschapsbelasting.

In het achtste lid wordt een volgorde aangebracht in het verlenen van verminderingen op de voet van achtereenvolgens artikel 3, 4 en 10, tweede lid. Zonder expliciete bepaling zou de volgorde waarin de verminderingen uit hoofde van deze artikelen worden verleend niet zonder meer uit de systematiek van het Besluit voortvloeien. Het aanbrengen van een volgorde is noodzakelijk voor situaties waarin er onvoldoende winst («ruimte») aanwezig is, om alle aanspraken op een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting in een jaar te effectueren. Gelet op het feit dat de toepassing van de verrekenings-

methode voor passieve winst uit buitenlandse onderneming niet is beperkt tot belasting die is geheven vanwege Mogendheden die als ontwikkelingsland zijn aangewezen, wordt na de toepassing van de vrijstellingsmethode vervolgens zoveel mogelijk verrekening verleend op de voet van artikel 4.

Artikel I, onderdeel D.4.

Dit onderdeel strekt ertoe de met ingang van 1 januari 1995 in artikel 10 opgenomen anti-misbruikbepaling ook van toepassing te laten zijn op ter zake van passieve winst uit onderneming bestaande aanspraken op een nog te verlenen vermindering.

Artikel II

De wijziging van de voorkomingsmethodiek (van de vrijstellings- naar een verrekeningsmethode) voor passieve winst uit buitenlandse onderneming brengt overgangsproblematiek met zich mee. Dit betreft het in aanmerking nemen in 1999 (het jaar waarin de wijziging van toepassing wordt) en later van bedragen die in het kader van de stallings- en inhaalregeling van artikel 3, derde en vierde lid, van het Besluit worden overgebracht naar het jaar 1999 en later, alsmede van naar die jaren over te brengen bedragen in de zin van artikel II, tweede, derde of zevende lid, van het Besluit van 23 december 1994 tot wijziging van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989¹⁰ (hierna: het Wijzigingsbesluit). Hierbij kan worden gedacht aan de situatie dat in het jaar 1999 uit een Mogendheid passieve winst uit buitenlandse onderneming wordt genoten terwijl met betrekking tot die Mogendheid naar dat jaar een negatief bedrag aan buitenlands onzuiver inkomen wordt overgebracht. Zonder nadere voorziening zou de wijziging van de voorkomingsmethodiek dan het ongewenste gevolg kunnen hebben dat bij het berekenen van de vermindering voor de passieve winst uit buitenlandse onderneming (op basis van de verrekeningsmethode) geen rekening gehouden zou kunnen worden met het overgebrachte negatieve bedrag. Ook kan worden gedacht aan de omgekeerde situatie waarbij in een jaar sprake is van een negatief bedrag aan passieve winst uit buitenlandse onderneming terwijl naar dat jaar buitenlands onzuiver inkomen is overgebracht waarvoor nog recht bestaat op een vermindering op basis van de vrijstellingsmethode.

Voor deze situaties is een regeling getroffen die als uitgangspunten heeft dat enerzijds op naar het jaar 1999 en latere jaren over te brengen bedragen aan buitenlands onzuiver inkomen in beginsel de vrijstellingsmethode van toepassing blijft, en anderzijds dat de wijziging van de voorkomingsmethodiek niet van toepassing wordt zolang naar het jaar 1999 of latere jaren overgebrachte negatieve bedragen aan buitenlands onzuiver inkomen in aanmerking kunnen worden genomen.

Met betrekking tot naar het jaar 1999 en later over te brengen buitenlands onzuiver inkomen wordt opgemerkt dat de systematiek van het Besluit, waarbij een naar een volgend jaar overgebracht bedrag aan buitenlands onzuiver inkomen uit een Mogendheid deel uit maakt van het buitenlands onzuiver inkomen uit die Mogendheid van dat volgende jaar¹¹, met zich brengt dat de wijziging van artikel 10 in beginsel geen afbreuk doet aan de toepassing van de vrijstellingsmethode op dit overgebrachte inkomen. Hiervoor is dan ook geen expliciete bepaling nodig. Ook indien in het jaar waarnaar wordt overgebracht sprake is van een negatief gezamenlijk bedrag aan (passieve) winst uit buitenlandse onderneming waarop de verrekeningsmethode van toepassing kan zijn, wordt de berekening van de vermindering voor het overgebrachte buitenlands onzuiver inkomen niet beperkt door het genoten negatieve gezamenlijke bedrag.

Met betrekking tot een naar het jaar 1999 en later op de voet van artikel

¹⁰ Stb. 1994, 964.

¹¹ Artikel 3, derde lid, van het Besluit, bepaalt dat een naar een volgend jaar over te brengen bedrag geacht wordt buitenlands onzuiver inkomen van dat jaar te vormen.

3, vierde lid, van het Besluit over te brengen negatief bedrag aan buitenlands onzuiver inkomen is daarentegen wel een specifieke bepaling opgenomen. Deze bepaling houdt in dat met betrekking tot een Mogendheid de wijziging van de voorkomingsmethodiek buiten toepassing blijft voorzover uit die Mogendheid nog een dergelijk negatief bedrag bij de berekening van de vermindering als bedoeld in artikel 3, eerste lid, in aanmerking kan worden genomen. Dit betekent dat op de in 1999 en latere jaren uit een Mogendheid te genieten winst uit buitenlandse onderneming, indien deze winst kan worden aangemerkt als passieve winst uit buitenlandse onderneming, allereerst een overgebracht negatief bedrag in mindering wordt gebracht op de voet van artikel 3, vierde lid, van het Besluit, alvorens voor het eventuele restant van de passieve winst uit buitenlandse onderneming een verrekening wordt verleend.

Bij het hiervoor genoemde Wijzigingsbesluit is een overgangsregeling getroffen met betrekking tot de overgang van de gezamenlijke op de afzonderlijke methode bij de toepassing van de vrijstellingsmethode. De bedragen die op de voet van deze overgangsregeling zijn vastgesteld, maken niet (zonder meer) deel uit van het buitenlands onzuiver inkomen van een Mogendheid. Teneinde ook voor deze bedragen in het kader van de onderhavige wijziging van de voorkomingsmethodiek een overgangsregeling te treffen is daarom een nadere voorziening nodig. In het tweede lid wordt met het oog hierop bepaald dat voor bedragen die op de voet van artikel II, tweede, derde of zevende lid, van het Wijzigingsbesluit in het jaar 1999 of later in aanmerking worden genomen, in een ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld. Daarbij zal worden aangesloten bij de nadere regels die zijn opgenomen in de Uitvoeringsregeling Besluit voorkoming dubbele belasting 1989. Dit houdt overigens met betrekking tot over te brengen positieve bedragen die onder de werkingssfeer van het Wijzigingsbesluit vallen in dat de berekening van de vermindering terzake wel wordt beperkt door een negatief bedrag aan (passieve) winst uit buitenlandse onderneming.

Artikel III

Deze bepaling regelt de inwerkingtreding van dit Besluit. Zoals in het tweede lid wordt bepaald, werkt dit Besluit wat betreft de (redactioneel van aard zijnde) wijzigingen die betrekking hebben op de Wet aanpassing loon- en inkomstenbelasting c.a. 1997 en de Wet van 13 december 1996 inzake de wijziging van het aanmerkelijk belangregime, terug tot en met 1 januari 1997. Hiermee wordt bereikt dat de onderhavige bepalingen aan blijven sluiten bij de in de Wet op de inkomstenbelasting 1964 per 1 januari 1997 aangebrachte, hier relevante, wijzigingen.

In het derde lid wordt bepaald dat de wijziging van de voorkomingsverlening, als-mede de in artikel II opgenomen overgangsregeling, van toepassing wordt met ingang van het (boek)jaar 1999. Tot het jaar 1999 blijft derhalve de in artikel 2 van het Besluit opgenomen vrijstellingsmethode van toepassing, mits uiteraard aan de daarvoor gestelde voorwaarden wordt voldaan, en wordt er nog geen onderscheid gemaakt in actieve of passieve winst uit buitenlandse onderneming.

De Staatssecretaris van Financiën,
W. A. F. G. Vermeend

BIJLAGE 1

Uitwerking van de in artikel 10, derde en vierde lid, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 opgenomen regeling zoals die met ingang van het jaar 1999 wordt toegepast. In het voorbeeld wordt uitgegaan van een Vpb tarief van 35%. Met de term «gezamenlijk bedrag» wordt bedoeld op het gezamenlijke bedrag van de in een jaar genoten passieve winst uit buitenlandse onderneming in de zin van artikel 10, tweede lid. Met de term «overige winstbestanddelen» wordt bedoeld op overige in de winst als bedoeld in artikel 8 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen resultaten.

	Jaar 1	jaar 2	jaar 3
gezamenlijk bedrag	100	- 50	100
overige winstbestanddelen	- 80	60	30
belastbaar bedrag (winst)	20	10	130

Jaar 1

Bij de berekening van de vermindering wordt uitgegaan van het forfait van artikel 10, derde lid, onderdeel a. Het te verrekenen bedrag (eerste limiet) bedraagt: $50\% \times 35\% \times 100 = 17,5$. De op de voet van onderdeel b berekende tweede limiet bedraagt: $20 \times 35\% = 7$. De vermindering bedraagt derhalve 7, het restant van 10,5 kan worden overgebracht naar jaar 2.

Jaar 2

Het gezamenlijke bedrag is negatief. Er is geen basis voor verrekening. Het uit jaar 1 overgebrachte bedrag van 10,5 alsmede het negatieve gezamenlijke bedrag wordt naar jaar 3 overgebracht.

Jaar 3

Het gezamenlijke bedrag van dat jaar bedraagt 100. In plaats van toepassing van het forfait van artikel 10, derde lid, onderdeel a, wordt gekozen voor verrekening van de feitelijk in jaar 3 geheven buitenlandse belasting. Deze bedraagt in dit voorbeeld 20. Dit bedrag kan bestaan uit in het land waarin de vaste inrichting is gelegen geheven belasting, maar ook uit in een derde land geheven belasting op aan de vaste inrichting toe te rekenen inkomen. Voorbeeld: de passieve winst uit onderneming bedraagt 100. Deze winst is in het land van de vaste inrichting onderworpen aan een belasting van 15%; er is derhalve 15 belasting geheven. De winst van de vaste inrichting bestaat voor 20 uit inkomsten uit een derde land, waarop een bronbelasting is ingehouden van 25%, derhalve een bedrag van 5. Op de met behulp van de vaste inrichting behaalde winst van 100 drukt in totaal aan belasting: 15 plus 5, is 20. Op basis van artikel 10, vierde lid, tweede volzin, wordt van de in het buitenland geheven belasting van 20 in aanmerking genomen: $100 - 50$ (overgebracht uit jaar 2) / $100 \times 20 = 10$. Hierbij wordt het doorgeschoven bedrag aan forfaitair berekende belasting van 10,5 opgeteld, zodat de eerste limiet 20,5 bedraagt. De tweede limiet bedraagt $100/130 \times (130 \times 35\%) = 35$, zodat de vermindering 20,5 bedraagt.