

Verrekening van bronbelasting en toepassing van de dooruitdelingsfaciliteit bij dividenden uit het Verenigd Koninkrijk in verband met de Britse tax credit

17 oktober 2006/Nr. IFZ 2006/351M
 Directoraat-generaal voor Fiscale
 Zaken, Directie Internationale Fiscale
 Zaken

De Minister van Financiën heeft het volgende besloten:

1. Inleiding

De belastingwetgeving in het Verenigd Koninkrijk (verder: het VK) voorziet voor haar eigen inwoners in een tegemoetkoming voor aandeelhouders om de dubbele belastingdruk op dividenden van Britse vennootschappen, die ontstaat door heffing van vennootschaps- en inkomstenbelasting, te verzachten. Deze tegemoetkoming staat bekend als een 'tax credit'. In artikel 10, derde lid, van het op 7 november 1980 gesloten belastingverdrag tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk, is overeengekomen dat het Verenigd Koninkrijk deze tax credit onder voorwaarden ook zal verlenen aan in Nederland woonachtige of gevestigde aandeelhouders. In Nederlandse gevestigde lichamen die middellijk of onmiddellijk ten minste 10% van het aantal stemmen in het dividendbetalende lichaam beheersen, hebben recht op een halve tax credit.

Andere aandeelhouders – voornamelijk natuurlijke personen – hebben recht op de gehele tax credit. Indien een inwoner van Nederland recht heeft op een (halve) tax credit, mag het Verenigd Koninkrijk echter wel belasting heffen over het totaal van het dividend en de tax credit. Deze belasting bedraagt in het eerste geval (halve tax credit) maximaal 5% en in het tweede geval (hele tax credit) maximaal 15%.

Het toekennen van een tax credit door het VK aan de aandeelhouders van Britse vennootschappen hield in het verleden verband met de 'Advance Corporation Tax' (ACT). Deze belasting werd van vennootschappen geheven ter zake van winstuitkeringen. Met het toekennen van de tax credit aan de aandeelhouders werd bij de belastingheffing rekening gehouden met de reeds geheven ACT. Sinds 6 april 1999 is dit systeem in het Verenigd Koninkrijk sterk veranderd. Vanaf die datum is de ACT afgeschaft. De tax credit is evenwel blijven bestaan, zij het dat het tarief ervan aanzienlijk is verlaagd tot 1/9 van het uitgekeerde dividend. Dit tarief stemt overeen met het laagste tarief (het zogenaamde 'schedule F income') van de inkomstenbelasting in het VK over dividendinkomen.

De vraag is gerezen wat de gevolgen van deze wijzigingen zijn voor de verrekening van de Britse belasting over dividendinkomen en met name voor de berekening van de tegemoetkoming voor buitenlandse belasting bij beleggingsinstellingen in de zin van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Eenzelfde vraag is gesteld voor de toepassing van de dooruitdelingsfaciliteit van artikel 11 van de Wet op de dividendbelasting 1965.

2. Werking van de tax credit onder het belastingverdrag vanaf 6 april 1999

Zoals in paragraaf 1 is opgemerkt, bedraagt vanaf 6 april 1999 het tarief van de Britse tax credit 1/9 van het uitgekeerde dividend. Aangegeven is tevens dat op basis van het belastingverdrag dat Nederland met het VK heeft gesloten, en onder daarin opgenomen voorwaarden, Nederlandse aandeelhouders ook recht hebben op de (gehele of halve) tax credit. Het VK mag over het totaal van het dividend en de tax credit belasting heffen. Deze heffing bedraagt 5% in het geval van een halve tax credit (geval a) en 15% in het geval van een hele tax credit (geval b).

Uitwerking geval a:

Uitgekeerd dividend		450
Halve tax credit ($1/9 \times 1/2$ van 450)		25
		—
Inkomsten (basis van belastingheffing door het VK)		475
Belastingheffing in het VK (5% van 475)	23,75	
Netto te ontvangen tax credit (25 -/- 23,75)		1,25

Uitwerking geval b:

Uitgekeerd dividend		450
Hele tax credit (1/9 van 450)		50
		—
Inkomsten (basis van belastingheffing door het VK)		500
Belastingheffing in het VK (15% van 500)	75	
Netto te ontvangen tax credit (50 -/- 75)		-/- 25

De in bovenstaande voorbeelden te betalen belasting is door de Nederlandse aandeelhouder in beginsel te verrekenen met de verschuldigde vennootschaps- of inkomstenbelasting, zoals bepaald in artikel 22, tweede lid, onderdeel c, van het belastingverdrag.

In geval b overschrijdt de door het VK te heffen belasting het bedrag van de toe te kennen tax credit. In de wetgeving van het VK is evenwel bepaald dat de te heffen belasting niet meer kan zijn dan de toe te kennen tax credit. Hierdoor vallen de tax credit en de te betalen belasting tegen elkaar weg. Het VK heeft om administratieve redenen beslo-

ten de feitelijke toepassing van het systeem van toekenning van een tax credit en heffing van verschuldigde belasting achterwege te laten in deze situatie. Dit betekent onder meer dat er vanaf 6 april 1999 door de Britse fiscus geen bescheiden meer worden verstrekt waaruit de toekenning van de tax credit en de heffing van de belasting zou blij-

ken. Een en ander heeft geleid tot de vraag of in deze situatie sprake is van te verrekenen Britse belasting.

3. Verrekening

De verrekening van de Britse belasting over het totaal van de tax credit en het dividend is op grond van artikel 22, tweede lid, onderdeel c, van het belastingverdrag onder meer gelimiteerd tot de in het VK betaalde belasting (eerste limiet). In het geval dat een belastingplichtige valt onder artikel 10, derde lid, onderdeel a, onder (i), in verbinding met artikel 10, derde lid, onderdeel b van het belastingverdrag, doet zich echter de

bijzondere situatie voor dat er om praktische redenen zowel een voordeel voor de belastingplichtige niet wordt uitgekeerd (de tax credit) als een belasting niet feitelijk hoeft te worden betaald, omdat het saldo op nihil uitkomt. Het is voor Nederlandse aandeelhouders die dividend uit het Verenigd Koninkrijk ontvangen en in beginsel recht hebben op een hele tax credit ook niet feitelijk mogelijk om deze aan te vragen. Aan de andere kant kan worden gesproken over een juridisch recht op deze tax credit en de daaruit voortvloeiende onderworpenheid aan de Britse belasting. De administratieve afhandeling zou daar geen

afbreuk aan moeten doen. Daarom keur ik voorzover nodig goed dat de in het VK met de tax credit verrekenende belasting op uitgekeerde dividenden beschouwd kan worden als een betaalde belasting in de zin van artikel 22, tweede lid, onderdeel c, van het belastingverdrag. Zodoende kan er recht op verrekening bestaan. Daarvoor moet dan uiteraard wel worden voldaan aan de overige voorwaarden van artikel 10 van het belastingverdrag.

Hieronder volgt een voorbeeld dat laat zien hoe de verrekening bij een aandeelhouder die recht heeft op een hele tax credit, vervolgens uitwerkt:

Uitgekeerd dividend		450
Hele tax credit (1/9 van 450)		50
		—
Inkomsten (basis van belastingheffing door het VK)		500
In aanmerking te nemen Britse belasting (10% van 500)	50	
Feitelijk ontvangen door Nederlandse aandeelhouder		450
In Nederland te betalen belasting over box 3 grondslag (stel)	500	
Aan te geven als te verrekenen buitenlandse bronbelasting*	-/- 50	
Te betalen in Nederland		450

* Op het document dat wordt ontvangen van de uitbetalende bank of andere instantie (de 'dividendnota') staat meestal het in aanmerking te nemen bedrag aan verrekenbare bronbelasting vermeld.

4. Beleggingsinstellingen

Indien wordt belegd via een zogenoemde fiscale beleggingsinstelling, hebben de beleggers niet direct recht op verrekening, maar kan de beleggingsinstelling een tegemoetkoming claimen ter hoogte van het bedrag dat zonder de tussenschakeling van de beleggingsinstelling ingevolge de door Nederland gesloten belastingverdragen verrekenbaar zou zijn in de inkomstenbelasting. In artikel 28, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in verbinding met artikel 6 van het Besluit beleggingsinstellingen staat dat het daarbij moet gaan om een buiten Nederland door inhouding geheven belasting. Onder verwijzing naar hetgeen in paragraaf 3 is opgemerkt over de verrekening van Britse bronbelasting bij rechtstreekse participatie in Britse vennootschappen, keur ik voorzover nodig goed dat de Britse belasting die wordt geheven over het gezamenlijke bedrag van het uitgekeerde dividend en de tax credit wordt aangemerkt als een door inhouding geheven belasting als bedoeld in artikel 28, eerste lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting

1969 in verbinding met artikel 6 van het Besluit beleggingsinstellingen. Ook in dit geval geldt dat moet worden voldaan aan de overige voorwaarden van artikel 10 van het belastingverdrag.

5. Dooruitdelingsfaciliteit

Op grond van artikel 11 van de Wet op de dividendbelasting 1965 is de zogenoemde dooruitdelingsfaciliteit beschikbaar. Deze faciliteit strekt ertoe een vermindering te verlenen op de af te dragen Nederlandse dividendbelasting in de situatie dat uit het buitenland ontvangen dividend wordt dooruitgedeeld. De vermindering ziet op de in het buitenland ingehouden bronbelasting. Tegen de achtergrond van hetgeen in het voorgaande is opgemerkt, keur ik goed dat de Britse belasting op het totaal van de tax credit en het dividend wordt beschouwd als een ingehouden bronbelasting in de zin van artikel 11, eerste lid, onder 2° van de Wet op de dividendbelasting 1965.

6. EU-aspect

Over het beschreven Engelse systeem van creditverlening zijn prejudiciële vragen aanhangig bij het Hof van Justi-

tie EG (zaak C-374/04). Nauwlettend zal worden gevolgd of de oordelen van het Hof over dit credietstelsel gevolgen zullen hebben voor het in aanmerking nemen van de Engelse bronheffing als beschreven in dit Besluit.

7. Ingetrokken besluit

Het volgende besluit is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit:

Resolutie van 28 januari 1980, nr. 079-2810.

8. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit. Thans lopende verzoeken, bezwaren en aangiften kunnen conform dit besluit worden afgedaan.

*De Minister van Financiën,
namens deze:
de Directeur-Generaal Fiscale Zaken,
M. Brabers.*