

---

## 197

### Besluit van 8 april 2005 tot wijziging van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 in verband met het arrest De Groot van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (C-385/00) en in verband met enkele overige technische aanpassingen

---

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 15 februari 2005, nr. IFZ2005-145; 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 14 maart 2005, nr. W06.05.0048/IV);

Gezien het nader rapport van de Staatssecretaris van Financiën van 4 april 2005, nr. IFZ2005-222U, Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken, Directie Internationale Fiscale Zaken;

Hebben goedgevonden en verstaan:

#### ARTIKEL I

Het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 wordt als volgt gewijzigd:

A

In **artikel 9, eerste lid, onderdeel a**, wordt «winst uit buitenlandse onderneming» vervangen door: belastbare winst uit buitenlandse onderneming.

B

**Artikel 10** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het vijfde lid wordt vervangen door:

5. Onder noemerinkomen wordt verstaan: het inkomen uit werk en woning verminderd met de – met overeenkomstige toepassing van afdeling 3.13, van de Wet inkomstenbelasting 2001 – te verrekenen negatieve bedragen aan noemerinkomen uit andere jaren.

2. Na het vijfde lid worden twee leden toegevoegd:

6. In afwijking van het vijfde lid wordt het noemerinkomen per Mogendheid vermeerderd met de op het inkomen uit werk en woning in het jaar in mindering gebrachte uitgaven voor inkomensvoorzieningen en persoonsgebonden aftrek voorzover deze bij de belastingheffing in die Mogendheid in aanmerking zijn genomen.

7. In afwijking van het vijfde lid, wordt, indien het inkomen van een belastingplichtige hoofdzakelijk uit een Mogendheid afkomstig is en die Mogendheid bij de belastingheffing van het inkomen de persoonlijke- en gezinssituatie van de belastingplichtige volledig in aanmerking neemt, of op grond van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap gehouden is deze volledig in aanmerking te nemen, het noemerinkomen, ook voor de bepaling van de vermindering wegens buitenlands inkomen uit andere Mogendheden, vermeerderd met de op het inkomen uit werk en woning in het jaar in mindering gebrachte uitgaven voor inkomensvoorzieningen en persoonsgebonden aftrek. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot een Mogendheid, niet zijnde een lidstaat van de Europese Unie, die als zij een zodanige lidstaat zou zijn, gehouden zou zijn om op grond van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap de persoonlijke- en gezinssituatie volledig in aanmerking te nemen.

C

In **artikel 11, eerste lid**, wordt de eerste volzin vervangen door: Een bedrag aan in een jaar vrij te stellen buitenlands inkomen uit werk en woning – per Mogendheid berekend met inachtneming van de verrekening volgens artikel 12 – dat door de toepassing van artikel 10, derde lid, niet leidt tot een vermindering van belasting over dat jaar, wordt overgebracht naar het volgend jaar.

D

In **artikel 13, derde lid**, wordt «vierde en vijfde lid» vervangen door: vierde, vijfde en zevende lid.

E

In **artikel 15, vijfde lid**, wordt «vierde en vijfde lid» vervangen door: vierde, vijfde en zevende lid.

F

**Artikel 19** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het vijfde lid wordt vervangen door:

5. Onder noemerinkomen wordt verstaan: het belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang.

2. Na het vijfde lid wordt een lid toegevoegd:

6. In afwijking van het vijfde lid, wordt, indien het inkomen van een belastingplichtige hoofdzakelijk uit een Mogendheid afkomstig is en die Mogendheid bij de belastingheffing van het inkomen de persoonlijke- en gezinssituatie van de belastingplichtige volledig in aanmerking neemt, of op grond van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap gehouden is de persoonlijke- en gezinssituatie volledig in aanmerking te nemen, het noemerinkomen vermeerderd met de op het inkomen uit aanmerkelijk belang in het jaar in mindering gebrachte persoonsgebonden aftrek. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot een Mogendheid, niet zijnde een lidstaat van de Europese

Unie, die als zij een zodanige lidstaat zou zijn, gehouden zou zijn om op grond van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap de persoonlijke- en gezinssituatie volledig in aanmerking te nemen.

G

In **artikel 23**, eerste lid, wordt na «Het buitenlandse voordeel uit sparen en beleggen bestaat uit» ingevoegd: het.

H

**Artikel 24** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het eerste lid, wordt «artikel 21» vervangen door: artikel 22.

2. In het tweede lid wordt «het gemiddelde van de rendementsgrondslag in het buitenland» vervangen door: het forfaitair rendement, bedoeld in artikel 5.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001, van het gemiddelde van de rendementsgrondslag in het buitenland. Voorts wordt «het gemiddelde van de rendementsgrondslag aan het begin en het einde van het jaar» vervangen door: het noemerinkomen.

3. In het derde lid wordt de tweede volzin vervangen door: Als noemerinkomen geldt de som van het naar tijdsgelang herleide noemerinkomen over de periode dat de belastingplichtige in Nederland woonde en het naar tijdsgelang herleide belastbare inkomen uit sparen en beleggen in Nederland over de periode dat hij niet in Nederland woonde.

4. Na het vijfde lid worden twee leden toegevoegd:

6. Onder noemerinkomen wordt verstaan het belastbare inkomen uit sparen en beleggen verminderd met de overeenkomstig artikel 5.3, derde lid, onder b, van de Wet inkomstenbelasting 2001 niet in aanmerking genomen verplichtingen.

7. In afwijking van het zesde lid, wordt, indien het inkomen van een belastingplichtige hoofdzakelijk uit een Mogendheid afkomstig is en die Mogendheid bij de belastingheffing van het inkomen de persoonlijke- en gezinssituatie van de belastingplichtige volledig in aanmerking neemt, of op grond van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap gehouden is de persoonlijke- en gezinssituatie volledig in aanmerking te nemen, het noemerinkomen vermeerderd met de op het belastbaar inkomen uit sparen en beleggen in het jaar in mindering gebrachte persoonsgebonden aftrek, alsmede met het forfaitair rendement, bedoeld in artikel 5.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001, van het in aanmerking genomen heffingvrije vermogen. De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing met betrekking tot een Mogendheid, niet zijnde een lidstaat van de Europese Unie, die als zij een zodanige lidstaat zou zijn, gehouden zou zijn om op grond van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap de persoonlijke- en gezinssituatie volledig in aanmerking te nemen.

I

In **artikel 32** worden na het vijfde lid twee nieuwe leden toegevoegd:

6. Voor de toepassing van het eerste lid wordt de buitenlandse winst uit een andere Mogendheid bepaald met inachtneming van het bedrag van € 500 000, bedoeld in artikel 10d, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Ingeval er uit meerdere Mogendheden buitenlandse winst wordt behaald wordt het bedrag van € 500 000 toegerekend aan een buitenlandse onderneming uit een andere Mogendheid in de verhouding waarin het teveel aan vreemd vermogen,

bedoeld in artikel 10d, vierde lid, van de wet, van die onderneming, voor vermindering met het bedrag van € 500 000, staat tot het teveel aan vreemd vermogen, bedoeld in artikel 10d, vierde lid, van de wet, van de buitenlandse ondernemingen gezamenlijk, voor vermindering met het bedrag van € 500 000.

7. Voor de toepassing van het eerste lid wordt de buitenlandse winst uit een andere Mogendheid bepaald met inachtneming van artikel 10d, tiende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Ingeval er uit meerdere Mogendheden buitenlandse winst wordt behaald, wordt het bedrag aan rente dat, volgens artikel 10d, tiende lid, van de wet, bij het vaststellen van de buitenlandse winst uit een andere Mogendheid maximaal niet in aftrek komt, verdeeld over de buitenlandse ondernemingen uit andere Mogendheden, waarvan bij de bepaling van de winst rente in aftrek wordt beperkt als gevolg van artikel 10d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 naar de verhouding waarin de niet aftrekbare rente, bedoeld in artikel 10d, eerste lid, van de wet, van de buitenlandse onderneming, staat tot de niet aftrekbare rente, bedoeld in artikel 10d, eerste lid, van de wet, van de buitenlandse ondernemingen gezamenlijk.

J

In **artikel 33**, vierde lid, wordt «de winst verminderd met de – met overeenkomstige toepassing van hoofdstuk IV van die wet – te verrekenen negatieve winst uit andere jaren.» vervangen door: het belastbare bedrag, bedoeld in artikel 7, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

K

**Artikel 46** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het derde lid wordt vervangen door:
  3. Artikel 20a, tweede, derde, vierde, vijfde, zesde, zevende, achtste, tiende, elfde en twaalfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is van overeenkomstige toepassing.
2. Na het derde lid wordt een lid toegevoegd:
  4. Artikel 15ae van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is van overeenkomstige toepassing.

L

**Artikel 47** wordt als volgt gewijzigd:

1. De titel van het artikel wordt vervangen door: Vermindering recht van successie bij in Nederland wonende erflater.
2. In het eerste lid wordt een volzin toegevoegd: Deze bepaling geldt niet bij een verkrijging krachtens erfrecht door het overlijden van iemand die op grond van artikel 1, vierde lid, eerste volzin, of artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956 geacht wordt ten tijde van het overlijden in Nederland te hebben gewoond.
3. Het derde lid, onderdeel a, wordt vervangen door: de waarde van de in het eerste lid bedoelde bezittingen verminderd met de waarde van de schulden in verband met die bezittingen.

4. Het derde lid, onderdeel b, wordt vervangen door: de waarde van alle verkregen bezittingen verminderd met de waarde van alle schulden die op grond van de Successiewet 1956 in aftrek komen en verminderd met de vrijstellingen, bedoeld in artikel 32 van de Successiewet 1956, voorzover belastingplichtige daarvoor in aanmerking komt.

5. Na het derde lid worden twee leden toegevoegd:

4. De vermindering volgens dit artikel bedraagt ten hoogste het bedrag aan recht van successie dat volgens de Successiewet 1956 verschuldigd zou zijn zonder de toepassing van dit besluit.

5. Met onroerende zaken als bedoeld in het eerste lid worden gelijkgesteld:

a. de – niet tot een buitenlandse onderneming, als bedoeld in artikel 9, eerste lid, onderdeel a, behorende – economische eigendom, bedoeld in artikel 2, tweede lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, van de binnen het gebied van een andere Mogendheid gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen;

b. aandelen in lichamen en lidmaatschapsrechten als bedoeld in artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer, welke onroerende zaken en in dit artikel daarmee gelijkgestelde goederen binnen het gebied van een andere Mogendheid vertegenwoordigen. De waarde van de aandelen en lidmaatschapsrechten is gelijk aan de waarde van de onroerende zaken en daarmee gelijkgestelde goederen die door de aandelen en lidmaatschapsrechten middellijk of onmiddellijk worden vertegenwoordigd, verminderd met de waarde van de schulden in verband met die zaken en goederen.

M

**Artikel 48** wordt als volgt gewijzigd:

1. Het eerste lid wordt vervangen door:

1. Bij een verkrijging krachtens erfrecht door het overlijden van iemand die op grond van artikel 1, vierde lid, eerste volzin, of artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956 geacht wordt ten tijde van het overlijden in Nederland te hebben gewoond, wordt ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van het recht van successie verleend voor in die verkrijging begrepen bezittingen, voorzover ter zake van de verkrijging van die bezittingen vanwege een andere Mogendheid, waarin de erflater ten tijde van het overlijden zijn daadwerkelijke woonplaats had, een gelijksoortige belasting is geheven. Deze vermindering is niet van toepassing ten aanzien van die bezittingen over de verkrijging waarvan op de voet van artikel 5 van de Successiewet 1956 recht van overgang zou zijn verschuldigd, indien artikel 1, vierde lid, eerste volzin, of artikel 3, eerste lid, van die wet niet van toepassing zou zijn.

2. In het tweede lid, onderdeel b, vervalt «verminderd met de waarde van de tot een onderneming behorende schulden, daaronder begrepen schulden voortspuitende uit een medegerechtigdheid anders dan als aandeelhouder, en met de waarde van de niet tot een onderneming behorende schulden verzekerd door hypotheek op een onroerende zaak of een recht waaraan deze is onderworpen».

3. Na het tweede lid worden twee leden toegevoegd:

3. Voor de toepassing van het tweede lid wordt:

a. de waarde van de in het eerste lid bedoelde bezittingen verminderd met de waarde van alle schulden, behoudens de waarde van de schulden in verband met de bezittingen, bedoeld in artikel 5, derde lid, van de Successiewet 1956.

b. de waarde van alle verkregen bezittingen verminderd met de waarde van alle verkregen schulden en verminderd met de vrijstellingen, bedoeld in artikel 32 van de Successiewet 1956, voorzover belastingplichtige daarvoor in aanmerking komt.

4. De vermindering volgens dit artikel bedraagt ten hoogste het bedrag aan recht van successie dat volgens de Successiewet 1956 verschuldigd zou zijn zonder de toepassing van dit besluit.

N

In **artikel 51** wordt als volgt gewijzigd:

1. In het tweede lid wordt na «op grond van» ingevoegd: artikel 1, vierde lid, tweede volzin, of.

2. Na het tweede lid wordt een lid toegevoegd.

3. Voor de overeenkomstige toepassing van artikel 47, tweede lid, onderdeel b, en artikel 48, tweede lid, onderdeel b, wordt de waarde van alle verkregen bezittingen tevens verminderd met de vrijstellingen, bedoeld in artikel 33 van de Successiewet 1956, voorzover belastingplichtige daarvoor in aanmerking komt.

## **ARTIKEL II**

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

2. In afwijking in zoverre van het eerste lid, werkt artikel I, onderdeel I, terug tot en met 1 januari 2004.

3. In afwijking in zoverre van het eerste lid, werken de overige onderdelen van artikel I, behoudens onderdelen A en K, terug tot en met 1 januari 2005.

4. In afwijking van het eerste lid, treedt artikel I, onderdeel A, en artikel I, onderdeel K, in werking met ingang van 1 januari 2006.

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

's-Gravenhage, 8 april 2005

Beatrix

De Staatssecretaris van Financiën,  
J. G. Wijn

Uitgegeven de *eenentwintigste* april 2005

De Minister van Justitie,  
J. P. H. Donner

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 10 mei 2005, nr. 88.

# NOTA VAN TOELICHTING

## Algemeen

### *Inleiding*

De belangrijkste reden voor de aanpassing van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: Besluit 2001) is het arrest De Groot van 12 december 2002<sup>1</sup> waarin het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: HvJ EG) heeft geoordeeld dat de Nederlandse methode van voorkoming van dubbele belasting niet verenigbaar is met het EG-recht. Met de aanpassing is gewacht tot de Hoge Raad – met inachtneming van de antwoorden van het HvJ EG – het arrest heeft gewezen in de vervolgzak De Groot en een andere zaak over dit onderwerp. Deze arresten van de Hoge Raad geven meer duidelijkheid over de praktische uitwerking van het arrest van het HvJ EG. Mede vanwege de complexiteit heeft de aanpassing daarna nog de nodige tijd gevegd. Vooruitlopend op de aanpassing van het Besluit 2001 zijn twee beleidsbesluiten uitgevaardigd waarin is beschreven in welke gevallen al uitvoering kon worden gegeven aan het arrest.

In het navolgende zal het arrest van het HvJ EG, de vervolgjurisprudentie van de Hoge Raad, de beleidsbesluiten en de implicaties ervan voor de voorkoming van dubbele belasting nader worden toegelicht. Vervolgens wordt ingegaan op de belangrijkste wijzigingen in het Besluit 2001 waartoe de arresten aanleiding hebben gegeven. Verder heeft het arrest De Groot ook tot aanpassing van de voorkomingsregels voor de vennootschapsbelasting, het recht van successie en het recht van schenking aanleiding gegeven.

Daarnaast is van de gelegenheid gebruik gemaakt om in het Besluit 2001 bepalingen op te nemen voor de vaststelling van vaste inrichtingswinst bij toepassing van de zogenoemde thincap-regeling (artikel 10d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Ten slotte zijn een aantal technische wijzigingen aangebracht in het Besluit 2001. Het gaat hierbij onder meer om aanpassing van verkeerde verwijzingen en aanpassingen die voortvloeien uit wijzigingen in de nationale wetgeving.

### *HvJ EG arrest De Groot, vervolgjurisprudentie en beleidsbesluiten*

### *Casus en arrest De Groot*

In de casus van het arrest De Groot ontving belanghebbende in 1994 salaris en een ontslaguitkering van een Nederlandse BV. Tevens ontving hij bedragen van in Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk gevestigde groepsmaatschappijen. Voor deze laatste inkomsten verleende Nederland op basis van de relevante verdragen voorkoming van dubbele belasting volgens de vrijstellingsmethode. Eveneens in 1994 betaalde belanghebbende een bedrag aan (afkoopsom) alimentatie. Onderdeel van de door Nederland gehanteerde vrijstellingsmethode is de toerekening naar evenredigheid van persoonlijke aftrekposten en tegemoetkomingen, zoals alimentatie en buitengewone uitgaven, aan zowel het binnenlandse als het buitenlandse inkomen. Voorzover de aftrekposten aldus worden toegerekend aan toch al vrijgestelde buitenlandse inkomsten leveren zij belastingplichtige per saldo geen fiscaal voordeel op. Doordat de werkstaat in veel gevallen geen rekening zal houden met dergelijke aftrekposten, kan uiteindelijk een deel van de aftrekposten in geen van beide staten worden geëffectueerd. Het Hof oordeelde dat sprake is van een nadeel, veroorzaakt door de wijze waarop Nederland de voorkoming van dubbele belasting toepast, dat onderdanen van Nederland er van kan

<sup>1</sup> Jurisprudentie I-11819, BNB 2003/182.

weerhouden om arbeid in loondienst te gaan verrichten in andere lidstaten (dus een belemmering van het vrije verkeer van werknemers).

### *Vervolgjurisprudentie*

Op 7 mei 2004 (nr. 34.782, V-N 2004/28.10) heeft de Hoge Raad, met inachtneming van de door het HvJ EG gegeven antwoorden, arrest gewezen in de vervolgzaak De Groot. Belangrijke uitkomst van dat arrest is dat het hanteren van de evenredigheidsmethode als methode ter voorkoming van dubbele belasting door de Hoge Raad is bevestigd. Wel moet het noemerinkomen met inachtneming van het arrest van het HvJ EG worden verminderd. Het voorgaande betekent dat de vermindering die op grond van de evenredigheidsmethode wordt verleend niet meer hoeft te bedragen dan het bedrag aan belasting dat zonder de toepassing van de voorkoming in Nederland aan inkomstenbelasting verschuldigd zou zijn. Mocht in een jaar niet volledig voorkoming worden verleend doordat het buitenlandse inkomen groter is dan het noemerinkomen, dan kan (een deel van) het buitenlandse inkomen op grond van de doorschuifregeling worden overgebracht naar het volgende jaar. In de casus van het arrest De Groot was door de vermindering van de noemer met de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen (met name een afkoopsom alimentatie) het bedrag aan buitenlands inkomen uit de verschillende staten groter dan het noemerinkomen (de belastbare som). De uiterste grens van vermindering van dubbele belasting is echter bereikt indien de verschuldigde belasting op nihil wordt vastgesteld.

In een eveneens op 7 mei 2004 gewezen arrest (nr. 38.067, V-N 2004/28.11) heeft de Hoge Raad verder uitsluitel gegeven over de bepaling van het noemerinkomen in de evenredigheidsbreuk indien Nederland als woonstaat het volledige profijt van de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen aan de belastingplichtige moet verlenen. Volgens de Hoge Raad moet in die situatie een voorkomingsbreuk worden gehanteerd waarvan het noemerinkomen is verminderd met de belastingvrije som, en met de persoonlijke verplichtingen, buitengewone lasten en aftrekbare giften als bedoeld in artikel 3, derde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, behoudens voorzover in de werkstaat persoonlijke fiscale tegemoetkomingen zijn verleend.

### *Beleidsbesluiten*

In het besluit van 28 februari 2003, nr. IFZ2003/189, V-N 2003/15.11, is aangegeven in welke gevallen en op welke wijze, vooruitlopend op aanpassing van de nationale wetgeving, al uitvoering kon worden gegeven aan het arrest. Daarna is het besluit van 25 oktober 2004, nr. IFZ2004/728M, V-N 2004/59.7, verschenen waarin de lijst van persoonlijke fiscale tegemoetkomingen nader is aangevuld. In dit besluit is de beslissing van de Hoge Raad in het arrest van 7 mei 2004, nr. 38.067, over het hanteren van het noemerinkomen als uitgangspunt genomen, (vooralnog) met uitzondering van de premies voor lijfrenten ter zake van de omzetting van de stakingswinst van een buitenlandse onderneming.

### *Gevolgen voor Besluit 2001*

Direct gevolg van het arrest is dat Nederland, in elk geval richting EU/EER-landen<sup>1</sup>, de voorkomingsystematiek moet aanpassen. Voorzover de relevante belastingverdragen met deze landen voor de uitwerking van de vrijstellingsmethode naar het Besluit 2001 verwijzen, kan dit door aanpassing van dit Besluit 2001. Voor verdragen die een zelfstandige regeling van de vrijstellingsmethode kennen, zal in een beleidsbesluit worden aangegeven hoe het arrest hiervoor uitpakt. In dit beleidsbesluit

<sup>1</sup> Daaronder begrepen niet EU/EER-landen waarmee een (associatie)verdrag geldt op grond waarvan enige of alle vrijheden uit het EU-verdrag eveneens van toepassing zijn.



zal uiteraard eenzelfde benadering worden gevolgd als voor het Besluit 2001.

### *Geografische reikwijdte en vrijstellingsmethode*

De aanpassing van het Besluit 2001 is voor het belangrijkste deel een direct uitvloeisel van de arresten van de Hoge Raad en het HvJ EG. Op een aantal onderdelen was het nodig om een specifieke keuze te maken over de gevolgen van de betreffende jurisprudentie voor het Besluit 2001. De belangrijkste daarvan was de vraag of de aanpassing van de vrijstellingsmethode moet worden beperkt tot inkomsten waarvan het heffingsrecht is toegewezen aan een EU-land of een aanverwant land. Aanverwant zijn de landen die onder de EER (Noorwegen, IJsland en Liechtenstein) vallen of waarmee de EU een associatieverdrag heeft gesloten op grond waarvan de beginselen van het vrije verkeer van overeenkomstige toepassing is. Voor inkomsten waarvan het heffingsrecht aan niet-EU of -aanverwante landen is toegewezen, zou de huidige systematiek van evenredige toerekening kunnen blijven gelden. Met name vanuit praktisch oogpunt acht ik het niet gewenst om structureel onderscheid te maken tussen inkomsten uit verschillende landen. Een dergelijk onderscheid zou de regelgeving verder compliceren omdat er dan twee systemen naast elkaar zouden bestaan, hetgeen tot hogere uitvoeringslasten zou leiden. Daarom geldt de wijziging van het Besluit 2001 voor alle landen. De hiermee gemoeide budgettaire gevolgen zijn overigens beperkt, omdat voorkoming van dubbele belasting bij natuurlijke personen zich veelal binnen de EU afspeelt.

Tegen dezelfde achtergrond is er vooralsnog voor gekozen om niet over te stappen naar de door Advocaat-Generaal Wattel in zijn conclusies bij de hiervoor genoemde arresten van de Hoge Raad bepleite voetvrijstelling. Conceptueel is er in beginsel veel te zeggen voor een voetvrijstelling als methode van voorkoming van dubbele belasting omdat de inkomsten in het bronland ook veelal aan de voet zullen worden belast. Bij een voetvrijstelling moet echter, anders dan bij de bestaande voorkomingsmethode, onderscheid worden gemaakt tussen inkomsten uit verschillende landen. De verdragslanden waarmee een zelfstandige regeling is overeengekomen, gaan namelijk uit van de evenredige vrijstellingsmethode. Het hanteren van verschillende methodes voor de vrijstelling van buitenlands inkomen, afhankelijk van het land waaruit dergelijk inkomen afkomstig is, stuit op praktische bezwaren. Een andere reden voor het handhaven van huidige voorkomingsmethode is dat een voetvrijstelling bij de voorkoming in box 1 de vermindering van de Nederlandse belasting aanzienlijk zou beperken door de (huidige) lage belastingtarieven in de eerste twee schijven. Hierdoor zou de voorkoming bij een voetvrijstelling vaak lager uitpakken dan de in het bronland verschuldigde belasting. Ook tegen deze achtergrond is een wijziging in een voetvrijstelling op dit moment ongewenst.

### *Begrip persoonlijke fiscale tegemoetkomingen*

Zoals eerder vermeld heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 7 mei 2004, nr. 38.067, beslist met welke persoonlijke fiscale tegemoetkomingen uit de Wet op de inkomstenbelasting 1964 het noemerinkomen moet worden verminderd als voorkoming van dubbele belasting wordt verleend over het buitenlandse inkomen. De aftrekposten onder de Wet IB 2001 zijn niet meer dezelfde als onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964. De belastingvrije som is bijvoorbeeld vervangen door een systeem van heffingskortingen. Voor de tegemoetkomingen onder de Wet IB 2001 dient daarom apart te worden beslist of zij al dan niet als persoonlijke fiscale tegemoetkomingen kwalificeren. Voor belastingjaren voorafgaand aan de

aanpassing van het Besluit 2001 is in het besluit van 25 oktober 2004, nr. IFZ2004/728M duidelijkheid gegeven over de vaststelling van het noemerinkomen bij voorkoming van dubbele belasting in de boxen 1 en 3. De persoonlijke fiscale tegemoetkomingen die in dit besluit worden genoemd zijn:

box 1: de uitgaven voor inkomensvoorzieningen (op één uitzondering na), uitgaven voor kinderopvang en de persoonsgebonden aftrek; en

box 3: het heffingvrije vermogen (inclusief verhoging voor minderjarige kinderen en de ouderentoeslag), de persoonsgebonden aftrek (nadat het bedrag is vermenigvuldigd met 25), en de schuldendrempel voorzover deze bij de berekening van de rendementsgrondslag in aanmerking is genomen.

De opsomming uit het besluit van 25 oktober 2004 is voor het Besluit 2001 als uitgangspunt overgenomen. Een uitzondering geldt voor de uitgaven voor kinderopvang omdat deze vanaf 2005 niet langer meer in de Wet IB 2001 zijn opgenomen. Verder is de uitzondering voor de zogenoemde stakingslijfrente niet gehandhaafd (zie hierna). Voor de heffingskortingen was er geen aanpassing nodig omdat de heffingskorting voor de inkomstenbelasting op grond van artikel 2.7, eerste lid, van de Wet IB 2001 in mindering komt op de verschuldigde inkomstenbelasting na toepassing van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting en dus al volledig betrekking heeft op de belasting over het Nederlandse deel van het inkomen.

#### *Premies voor lijfrenten*

Bij de herziening van het Besluit 2001 is opnieuw gekeken hoe premies voor lijfrenten bij de voorkoming van dubbele belasting behandeld moeten worden. Door de lijfrentepremie als persoonlijke fiscale tegemoetkoming aan te merken komt de aftrek volledig in mindering op het Nederlandse deel van het inkomen, zelfs indien het inkomen waarop de opbouw van de onderhoudsvoorziening betrekking heeft afkomstig is uit het buitenland en Nederland daarover voorkoming van dubbele belasting moet verlenen. Een uitzondering geldt indien de belastingplichtige zijn gehele of nagenoeg gehele inkomen in het buitenland verwerft.

De fiscale behandeling van premies voor lijfrenten bij de binnenlandse belastingplichtige met buitenlands inkomen kan niet los worden gezien van de aftrek van premies voor lijfrenten bij buitenlandse belastingplichtigen met Nederlands inkomen. De buitenlandse belastingplicht vormt immers het spiegelbeeld van de wijze waarop met persoonlijke fiscale tegemoetkomingen moet worden omgegaan bij de voorkoming van dubbele belasting over buitenlands inkomen voor binnenlandse belastingplichtigen. Als Nederland als woonland persoonlijke fiscale tegemoetkomingen verleent, dan zou Nederland deze tegemoetkomingen niet ook nog eens moeten verlenen als bronstaat. Met betrekking tot de behandeling van premies voor lijfrenten zijn globaal twee zienswijzen mogelijk. Eerste zienswijze gaat er van uit dat lijfrentepremieaftrek een persoonlijke fiscale tegemoetkoming is. De binnenlandse belastingplichtige mag over zijn wereldinkomen lijfrentevoorzieningen opbouwen en de premie komt volledig ten laste van het Nederlandse deel van zijn inkomen. De buitenlandse belastingplichtige kan in deze situatie geen lijfrentevoorzieningen in Nederland opbouwen, tenzij meer dan 90% van zijn inkomen in Nederland wordt belast. De tweede zienswijze gaat er van uit dat de lijfrentepremieaftrek een brongebonden aftrekpost is. In deze zienswijze wordt de aftrek van de lijfrentepremie gekoppeld aan het belasten van inkomsten. Over het inkomen dat in Nederland wordt belast, mag ten laste van dat inkomen lijfrentevoorzieningen worden opgebouwd. Het belasten van de inkomsten en het verlenen van

faciliteiten voor de oudedagsvoorziening over deze inkomsten hangen in die situatie met elkaar samen. Dat betekent wel dat binnenlandse belastingplichtigen voor de opbouw van hun oudedagsvoorzieningen over hun niet-Nederlandse inkomen afhankelijk zijn van de mogelijkheden in de werkstaat. Die mogelijkheden kunnen van geval tot geval verschillen.

De lijfrentepremieaftrek heeft zowel elementen van een persoonsgebonden aftrekpost als van een brongebonden aftrekpost. Tussen beide mogelijkheden moet echter een keuze worden gemaakt. Het aanmerken van de lijfrentepremieaftrek als persoonlijke fiscale tegemoetkoming heeft zowel voordelen als nadelen. Het voordeel is dat het doel van de lijfrente als gefacilieerde derde pijlervoorziening voor overige inkomsten ook mogelijk blijft als die overige inkomsten uit het buitenland afkomstig zijn. Daarbij moet worden aangetekend dat belastingplichtigen met een inkomen dat vrijwel volledig bestaat uit buitenlandse inkomsten zonder dat het inkomen geheel of nagenoeg geheel uit één ander land afkomstig is, in veel gevallen het effectieve fiscale voordeel niet genieten in het jaar waarin de lijfrentepremie wordt betaald, maar pas in een toekomstig jaar waarin het inkomen niet meer volledig bestaat uit buitenlands inkomen. Het effect van de lijfrentepremieaftrek leidt er immers toe dat over een deel van het buitenlandse inkomen geen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting kan worden verleend. Dat deel van het buitenlandse inkomen wordt doorgeschoven naar een volgend jaar. Pas op het moment dat het inkomen alsnog tot vrijstelling leidt, wordt het fiscale voordeel over de lijfrentepremieaftrek geëffectueerd.

Daar tegenover staat de vraag of het niet verlenen van lijfrentepremieaftrek aan buitenlandse belastingplichtigen met Nederlands inkomen (maar niet meer dan 90%) zich verdraagt met het Europese recht. Momenteel zijn er uitgebreide mogelijkheden voor buitenlandse belastingplichtigen om ten laste van hun Nederlandse inkomen voorzieningen voor de oude dag op te bouwen. Naar aanleiding van het arrest Wielockx is de opbouw van de fiscale oudedagsreserve mogelijk gemaakt voor buitenlandse belastingplichtigen die winst uit Nederlandse onderneming genieten. Verder bepaalt artikel 7.2, tweede lid, onderdeel h, van de Wet IB 2001 dat buitenlandse belastingplichtigen ook buiten de sfeer van de FOR uitgaven voor inkomensvoorzieningen van hun Nederlandse inkomen kunnen aftrekken. Kiezen voor het aanmerken van de lijfrentepremieaftrek als persoonlijke fiscale tegemoetkoming heeft echter als consequentie dat Nederland de ruime mogelijkheden voor aftrek onder de buitenlandse belastingplicht moet herzien.

Er zitten aan een keuze in beide gevallen zowel voordelen als nadelen. Uiteindelijk is ervoor gekozen om de beslissing van de Hoge Raad in het arrest van 7 mei 2004 om de lijfrentepremieaftrek als persoonlijke fiscale tegemoetkoming aan te merken, te volgen. Deze keuze sluit ook aan bij de plaats van de uitgaven voor inkomensvoorzieningen in de Wet IB 2001. Bovendien hebben deze uitgaven in de systematiek van de Wet IB 2001 meer het karakter van een aftrekpost op alle actieve inkomsten gezamenlijk dan een aftrekpost op specifieke arbeids-, of ondernemingsinkomsten. Als uitvloeisel van deze keuze wordt goedgekeurd dat, in afwijking van het besluit van 25 oktober 2004, ook voor de belastingjaren voorafgaand aan de aanpassing van het Besluit 2001 de premies voor lijfrenten ter zake van de omzetting van de stakingswinst van een buitenlandse onderneming in mindering komen op het noemerinkomen, indien aan alle overige vereisten van het besluit van 28 februari 2003 is voldaan.

Onder het Besluit 2001, zoals dat luidde voor de onderhavige aanpassing, komt de ondernemersaftrek in mindering bij de bepaling van het noemerinkomen. Bij de teller van de voorkomingsbreuk, het buitenlandse inkomen uit werk en woning, wordt geen rekening gehouden met de ondernemersaftrek. Gevolg hiervan is dat de ondernemersaftrek volledig ten laste van het Nederlandse deel van het inkomen wordt gebracht. In het licht van de per 1 januari 2001 aangebrachte wijzigingen in de inkomstenbelasting, waarbij bijvoorbeeld zelfstandigenaftrek kan worden opgebouwd over de buitenlandse ondernemingswinst, kan het voorgaande tot ongewenste uitkomsten leiden. Zo kan het voorkomen dat voorkoming wordt verleend over het volledige bedrag van de buitenlandse winst en dat daarnaast de ondernemersaftrek in mindering komt op overig Nederlands inkomen (waarmee het feitelijk geen enkel verband heeft) of een deel van de buitenlandse winst wordt doorgeschoven naar het volgende jaar. Om deze gevolgen te vermijden wordt in de teller, na de aanpassing in het Besluit 2001, bij de voorkoming van buitenlandse winst wel rekening gehouden met de ondernemersaftrek. De wijze waarop de ondernemersaftrek aan de buitenlandse winst moet worden toegerekend, zal nog nader moeten worden gezien. Hierbij speelt een rol de uitkomst van de lopende procedure bij de Hoge Raad tegen de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 1 augustus 2003, nr. 02/2896, V-N 2004/20.1.4, op de vraag of een deel van het arbeidskostenforfait bij de voorkoming van dubbele belasting kan worden toegerekend aan het buitenlandse inkomen. Ook de wijze waarop onder de buitenlandse belastingplicht de ondernemersaftrek dient te worden verleend zal daarbij in ogenschouw worden genomen. In verband hiermee kan vooralsnog een voor de belastingplichtige gunstige toerekening worden gevolgd. Hierop wordt nader ingegaan in de artikelsgewijze toelichting.

*Vennootschapsbelasting, recht van successie en recht van schenking*

Naast de aanpassing van de voorkoming van dubbele belasting voor de inkomstenbelasting is het arrest De Groot tevens doorgetrokken naar de voorkoming van dubbele belasting voor de vennootschapsbelasting, het recht van successie en het recht van schenking. Voor de vennootschapsbelasting wordt bij de voorkoming van dubbele belasting volgens de tot nu toe geldende systematiek in het noemerinkomen uitgegaan van de winst. Door uit te gaan van de winst (vóór vermindering van aftrekbare giften) in plaats van de belastbare winst als bedoeld in artikel 7, derde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 gaat een deel van het fiscale voordeel over de aftrekbare giften verloren doordat deze bij de voorkoming van dubbele belasting voor een evenredig deel wordt toegerekend aan de buitenlandse winst. Net als bij de inkomstenbelasting zal ook de voorkoming van dubbele belasting voor de vennootschapsbelasting zodanig worden aangepast dat giften volledig in mindering komen van het Nederlandse deel van het inkomen, in casu de winst. Artikel 33, vierde lid, van het Besluit 2001 wordt daarmee in overeenstemming gebracht.

Ook bij het heffen van het recht van successie en het recht van schenking worden bepaalde vrijstellingen en aftrekken verleend die kunnen worden aangemerkt als persoonlijke fiscale tegemoetkomingen welke invloed hebben op de persoonlijke draagkracht of die van het gezin. Voorbeelden hiervan zijn de subjectieve vrijstellingen in artikel 32, eerste lid, onder 4, en artikel 33, eerste lid, onder 5, van de Successiewet 1956, waarvan de hoogte afhankelijk is van de mate van verwantschap, en schulden die niet betrekking hebben op zogenoemde situsgoederen. Ook hierbij is de voorkoming zodanig aangepast dat niet een deel van deze

tegemoetkomingen verloren gaat bij de voorkoming van dubbel recht van successie en schenking.

### *Budgettaire en andere aspecten*

De budgettaire doorwerking van het arrest De Groot heeft in de afgelopen jaren reeds zijn beslag gekregen in de feitelijke belasting-opbrengst (naar schatting € 5 à 10 mln.). In het onderhavige besluit wordt uitbreiding gegeven aan de aanpassing van de voorkoming van dubbele belasting door deze ook toe te passen op inkomen van buiten de EU. Hiermee is een derving van € 1 à 2 mln. gemoeid. Deze uitbreiding heeft een gunstig effect op de uitvoering van de voorkoming van dubbele belasting. De voorgestelde wijziging van het Besluit 2001 heeft geen gevolgen voor het niveau van de administratieve lasten voor burgers of bedrijfsleven.

### **Artikelsgewijs**

#### *Artikel I, onderdeel A*

In artikel 9, eerste lid, onderdeel a, is een aanpassing opgenomen die ziet op de behandeling van de ondernemersaftrek (het gezamenlijke bedrag van de zelfstandigenaftrek, de aftrek voor speur- en ontwikkelingswerk, de meewerkaftrek en de stakingsaftrek) bij de bepaling van de buitenlandse winst. Vanaf 1 januari 2001 wordt bijvoorbeeld bij de toepassing van de zelfstandigenaftrek ook rekening gehouden met buitenlandse winst (en in het buitenland gewerkte uren). Dit betekent dat de zelfstandigenaftrek ook wordt verleend indien uitsluitend buitenlandse winst wordt genoten. Hierdoor kan zich de situatie voordoen dat voorkoming moet worden verleend over de buitenlandse winst en dat de ondernemersaftrek in mindering komt op overig Nederlands inkomen of dat tot een bedrag van de ondernemersaftrek de buitenlandse winst wordt doorgeschoven naar het volgende jaar om alsnog in aanmerking te komen voor vermindering. Deze situatie is ongewenst. Artikel 9, eerste lid, onderdeel a, bepaalt nu dat voorkoming wordt verleend over de belastbare winst uit buitenlandse onderneming (buitenlandse winst verminderd met de ondernemersaftrek). Zoals aangegeven in het algemene deel van de toelichting kan vooralsnog bij de toerekening van de ondernemersaftrek aan de buitenlandse winst een voor belastingplichtige gunstige benadering worden gevolgd. Is uitsluitend sprake van buitenlandse winst dan wordt de ondernemersaftrek volledig toegerekend aan de buitenlandse winst en wordt voorkoming verleend over de buitenlandse winst verminderd met de ondernemersaftrek. Bij zowel «Nederlandse» als buitenlandse winst komt de ondernemersaftrek eerst in mindering op de Nederlandse winst. Mocht de Nederlandse winst onvoldoende zijn om de ondernemersaftrek op in mindering te brengen dan wordt het restant aan ondernemersaftrek toegerekend aan de buitenlandse winst. In een verliessituatie kan de ondernemersaftrek in mindering worden gebracht op het Nederlandse deel van het inkomen, tenzij uitsluitend sprake is van een onderneming in het buitenland. In een beleidspublicatie zal voor de toepassing van de belastingverdragen een overeenkomstige regeling worden getroffen.

#### *Artikel I, onderdeel B*

In artikel 10, vijfde tot en met het zevende lid, zijn de aanpassingen opgenomen van het noemerinkomen voor de vrijstelling van buitenlands inkomen in box 1. Het vijfde lid gaat voor het noemerinkomen uit van het inkomen uit werk en woning. De in een jaar op het inkomen in mindering gebrachte uitgaven voor inkomensvoorzieningen en persoonsgebonden

af trek hoeven niet langer opgeteld te worden bij het inkomen. De uitgaven voor kinderopvang zijn met ingang van 1 januari 2005 komen te vervallen, waardoor deze in het noemerinkomen geen rol meer spelen. Door de aanpassing van de noemer gaat bij de voorkoming van dubbele belasting over buitenlands inkomen niet langer meer een deel van het fiscale voordeel verloren van de aftrek van – niet aan specifieke inkomsten gebonden – persoonlijke fiscale tegemoetkomingen.

In het zesde en zevende lid zijn uitzonderingen opgenomen op de hoofdregel van het vijfde lid. Het zesde lid betreft de situatie waarin de mogendheid waaruit het buitenlandse inkomen afkomstig is bij het belasten van dat inkomen, hoewel op grond van de rechtspraak van het HvJ EG daartoe niet verplicht, toch rekening houdt met een deel van de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen (uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek), terwijl Nederland als woonland in beginsel eveneens het volledige voordeel van de persoonlijke fiscale tegemoetkoming verleent. Te denken valt bijvoorbeeld aan de situatie waarin het bronland bij het belasten van het inkomen een aftrek verleent voor premies voor lijfrenten of voor ziektekosten. Om te voorkomen dat dezelfde aftrekpost twee keer wordt vergolden, één keer in Nederland als woonland en één keer in het bronland, wordt bij de voorkoming van dubbele belasting over het buitenlandse inkomen een deel van de aftrek teruggenomen door deze bij het noemerinkomen op te tellen. Voorzover het bronland bij de belastingheffing over inkomen van een niet-inwoner rekening houdt met persoonlijke fiscale tegemoetkomingen, bestaat er immers geen verplichting voor het woonland om daarvoor nogmaals een tegemoetkoming te verlenen. Dit valt af te leiden uit het arrest De Groot van het HvJ EG en het arrest van de Hoge Raad van 7 mei 2004, nr. 38.067. In het arrest van 7 mei 2004, nr. 38.067 merkt de Hoge Raad op:

«4.5. Gelet op hetgeen in evenbedoeld arrest voor recht is verklaard, dient Nederland te voorkomen dat belanghebbende door de wijze van berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting een deel van het profijt van zijn belastingvrije som en van zijn persoonlijke fiscale tegemoetkomingen verliest, behoudens indien en voorzover ook in Italië belanghebbendes persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking zijn genomen. Op grond van hetgeen in de onderdelen 8.3 tot en met 8.9 van de conclusie van de Advocaat-Generaal is uiteengezet, moeten tot de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen worden gerekend de persoonlijke verplichtingen en buitengewone lasten als bedoeld in artikel 3, lid 3, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Dat geldt ook voor de aftrekbare giften als bedoeld in dat artikel. Dit brengt mee dat ter berekening van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting voor de door belanghebbende in het onderhavige jaar (1993) in Italië verworven inkomsten een verminderingsbreuk had moeten worden gebruikt waarvan de noemer bestaat uit de belastbare som, behoudens indien en voorzover in Italië reeds een belastingvrije som is toegekend en/of fiscale tegemoetkomingen zijn verleend in verband met belanghebbendes hiervoor in 4.3 bedoelde uitgaven.»

Het moet bij de toepassing van het zesde lid dus gaan om een tegemoetkoming die ziet op dezelfde uitgave als de tegemoetkoming die in Nederland is verleend. Alleen voorzover sprake is van vergelijkbare tegemoetkomingen met in Nederland verleende tegemoetkomingen kan Nederland hiervoor een beperking toepassen, door het noemerinkomen hiermee te verhogen. De verhoging van het noemerinkomen blijft echter beperkt tot de voorkoming van dubbele belasting voor het inkomen uit het land dat de aftrek of de tegemoetkoming heeft verleend. De reden hiervoor is dat het bronland een systeem zou kunnen hanteren waarbij de tegemoetkoming (bijv. aftrek alimentatie) niet volledig wordt verleend,

maar naar de verhouding waarin het inkomen deel uitmaakt van het wereldinkomen. Dat is bijvoorbeeld het geval in relatie tot België, waarbij de belastingplichtige op grond van de non-discriminatieregeling in het belastingverdrag recht heeft op pro rata parte toepassing van de Belgische aftrekposten. Het bronland geeft dan alleen aftrek voor het deel van het inkomen dat in dat land wordt belast. Dat betekent dat de aftrekpost in dat land slechts voor een deel in aanmerking is genomen. Heeft deze belastingplichtige nog inkomsten uit een derde land waar bij de belastingheffing over dat inkomen geen aftrek is verleend, dan zou nog steeds een deel van de aftrek verloren kunnen gaan door de toerekening van de aftrekpost aan dat vrijgestelde inkomen. Om die reden hoeft het noemerinkomen bij de voorkoming van het inkomen uit dat derde land niet te worden verhoogd. Voor het buitenlandse inkomen uit dat derde land moet Nederland op grond van het arrest De Groot immers garanderen dat de aftrek volledig ten laste komt van het Nederlandse deel van het inkomen. Het gevolg hiervan is dat er bij de toepassing van het zesde lid sprake kan zijn van verschillende noemerinkomens in de situatie dat er voor inkomsten uit meerdere landen voorkoming van dubbele belasting moet worden verleend.

Het zevende lid bevat een beperking op de toepassing van het vijfde lid voor de situatie waarin het bronland bij de belastingheffing over het inkomen volledig rekening houdt met de persoonlijke- en gezinssituatie van de belastingplichtige. Sommige landen verlenen dergelijke tegemoetkomingen niet alleen als het gehele of nagenoeg gehele inkomen uit dat land afkomstig is, maar ook als bijvoorbeeld 75% van het inkomen uit dat land afkomstig is. Omdat het per land verschilt op welke wijze uitvoering is gegeven aan het arrest Schumacker, kan er niet een exacte inkomensgrens worden gesteld om te bepalen vanaf welk inkomen Nederland als woonland niet het volledige voordeel van de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen moet verlenen. Aangesloten wordt derhalve bij het systeem dat het andere land daarvoor hanteert. Bij de toepassing van het zevende lid is het niet van belang welke persoonlijke fiscale tegemoetkomingen door het bronland worden verleend, zolang de in dat land geldende tegemoetkomingen maar integraal, dat wil zeggen op dezelfde wijze als aan inwoners, worden verleend. De tegemoetkomingen in het bronland hoeven dus niet overeen te komen met de tegemoetkomingen die in Nederland worden verleend. Als de tegemoetkomingen in het bronland integraal worden verleend, kan ook bij de vrijstelling voor inkomen uit een derde land worden uitgegaan van het noemerinkomen dat wordt gehanteerd voor de vrijstelling van het inkomen uit het land dat de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen toekent.

Het noemerinkomen wordt eveneens vermeerderd met de in een jaar in mindering gekomen uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de persoonsgebonden aftrek, als het andere land op grond van het EU-recht gehouden is om aan de belastingplichtige de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen te verlenen. Deze eis wordt ook gesteld in relatie tot niet-EU-lidstaten. Ook hierbij maakt het niet uit of de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen vergelijkbaar zijn met de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen die in Nederland worden verleend. Gezien de onduidelijkheid van het EU-recht geldt vooralsnog een terughoudend standpunt of een ander land gehouden is om rekening te houden met de persoonlijke- en gezinssituatie van een belastingplichtige: alleen indien 90% of meer van het verzamelinkomen afkomstig is uit dat land en het inkomen in Nederland onvoldoende is om de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen mee te verrekenen. Bij de berekening van de 90%-grens kan ingeval van fiscaal partnerschap worden uitgegaan van het gezamenlijke bedrag van de verzamelinkomens van de belastingplichtige en zijn partner. Voor de berekening van de 90%-grens wordt aangesloten

bij de bij besluit van 25 augustus 2003, nr. CPP2003/1251M neergelegde breuk voor de berekening van de pro rata parte-regeling van het Nederlands-Belgische belastingverdrag van 2001 en de berekening van de 90%-eis van het grensarbeidersprotocol tussen Nederland en Duitsland van 13 maart 1980. In het besluit is aangegeven dat voor deze berekening wordt uitgegaan van het verzamelinkomen ingevolge artikel 2.18 van de Wet IB 2001 verminderd met de negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de negatieve persoonsgebonden aftrek, en vermeerderd met de uitgaven voor inkomensvoorzieningen, de uitgaven voor kinderopvang en de persoonsgebonden aftrek. Bij de berekening van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen wordt in dat kader afgezien van het in mindering brengen van het heffingvrije vermogen. Bij het bepalen van de 90%-grens kan het voorkomen dat het heffingsrecht over bepaalde inkomsten tussen woon- en bronstaat verdeeld is. Bijvoorbeeld als de bronstaat 15% mag heffen over de bruto-inkomsten en de woonstaat mag heffen over de netto-inkomsten onder verrekening van de buitenlandse bronbelasting. Om praktische problemen te voorkomen worden de gevolgen van bronheffingen over dividenden, interest en royalty's buiten de berekening gehouden. Deze inkomsten worden steeds volledig aan Nederland toegerekend. Betreft het ander inkomen waarover een bronheffing wordt ingehouden (bijv. directeursbeloningen, artiesten en sporters) dan wordt hier wel rekening mee gehouden voor de vraag of voldaan wordt aan de 90%-grens, omdat het voor die gevallen in het algemeen om een integrale heffing van de bronstaat gaat.

In principe zou – om dubbele tegemoetkomingen te vermijden – in ieder geval bij de toepassing van het zevende lid een voorkomingssystematiek moeten worden gehanteerd, waarbij deze persoonlijke fiscale tegemoetkomingen volledig worden toegerekend aan het buitenlandse inkomen. Dit resultaat kan worden bereikt door deze, voor zover er sprake is van dubbele tegemoetkomingen, in mindering te brengen op het buitenlandse inkomen of door een voorkomingssystematiek te hanteren waarbij wordt berekend wat de inkomstenbelasting is over het «Nederlandse» inkomen in plaats van een vermindering te verlenen over het buitenlandse inkomen. Vooralsnog is er evenwel, mede in relatie tot de toepassing van de voorkomingsbepalingen in de belastingverdragen, voor gekozen zo dicht mogelijk te blijven bij de bestaande voorkomingssystematiek. Het gevolg hiervan is echter wel dat slechts een deel van de dubbele tegemoetkoming wordt teruggenomen en niet het volledige bedrag.

#### *Artikel 1, onderdeel C*

In beginsel blijft de doorschuifregeling ongewijzigd voor de meestvoorkomende gevallen. Het buitenlandse inkomen uit werk en woning kan nog steeds worden doorgeschoven naar het volgende jaar indien dit inkomen groter is dan het noemerinkomen. Alleen als sprake is van buitenlands inkomen uit werk en woning uit verschillende mogendheden waarvoor bij de vrijstelling verschillende noemerinkomens moeten worden toegepast (artikel 10, zesde lid) volstaat de oude formulering niet langer. De formulering is daarom aangepast. De doorschuifregeling wordt volgens de nieuwe bepaling toegepast voor buitenlands inkomen uit werk en woning voor zover dit inkomen niet wordt vrijgesteld door de beperking dat de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting niet meer kan bedragen dan het bedrag van de belasting dat zonder de toepassing van het Besluit 2001 volgens de Wet IB 2001 verschuldigd zou zijn over het belastbare inkomen uit werk en woning. Het is hierbij van belang volgens welke volgorde verminderingen in aanmerking worden genomen. Deze volgorde is in artikel 3 Uitvoeringsregeling Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: UR Bvdb 2001) opgenomen.



Ter verduidelijking van de toepassing van de doorschuifregeling bij verschillende noemerinkomens is hieronder een voorbeeld opgenomen.

Een belastingplichtige ontvangt uit land A een inkomen van € 20 000 en uit land B een inkomen van € 15 000. Hij brengt voor € 5 000 uitgaven voor inkomensvoorzieningen in mindering. Zijn belastbare inkomen uit werk en woning bedraagt aldus € 30 000 en de verschuldigde belasting hierover € 10 000. In land A krijgt hij een tegemoetkoming voor de uitgaven voor inkomensvoorzieningen tot een bedrag van € 2 000. Land A en B zijn allebei verdragslanden. Volgens artikel 3 UR Bvdb 2001 wordt bij verminderingen van gelijke rangorde het laagste bedrag als eerste verminderd. Land B gaat dus voor. De vermindering voor land B bedraagt  $15\,000/30\,000 \times 10\,000 = €\,5\,000$ . Voor land A bedraagt de vermindering, zonder enige beperking,  $20\,000/32\,000 \times 10\,000 = €\,6\,250$ . Voor land A resteert evenwel een vermindering van belasting van ten hoogste € 5 000. Het met deze vermindering corresponderende buitenlandse inkomen kan worden berekend volgens de breuk: restant belasting voor vermindering/verschuldigde belasting x noemerinkomen = tellerinkomen. Het inkomen uit land A dat tot vermindering leidt is dan:  $5\,000/10\,000 \times (30\,000 + 2\,000) = €\,16\,000$ . Van het inkomen uit land A wordt € 4 000 doorgeschoven naar het volgende jaar.

#### *Artikel I, onderdelen D en E*

Artikelen 13, derde lid, en 15, vijfde lid, zijn aangepast aan de wijzigingen in artikel 10. Bij de verrekening van buitenlandse belasting kan de behandeling van de persoonlijke fiscale tegemoetkomingen een rol spelen bij de zogenoemde tweede limiet op grond waarvan de verrekening niet meer bedraagt dan de Nederlandse belasting over de relevante buitenlandse inkomsten. Met de wijziging wordt voorkomen dat persoonlijke fiscale tegemoetkomingen tot een vermindering van de verrekeningsruimte leiden. Bij het toepassen van de verrekeningsmethode geldt de gezamenlijke methode en hierbij kan slechts één noemerinkomen worden gehanteerd. Om deze reden is de verwijzing naar het zesde lid niet opgenomen.

#### *Artikel I, onderdeel E*

Artikel 15, vijfde lid, is aangepast aan de wijzigingen in artikel 10.

#### *Artikel I, onderdeel F*

In artikel 19, vijfde lid, is het noemerinkomen aangepast aan het arrest De Groot voor de verrekening van buitenlandse belasting op in het inkomen uit aanmerkelijk belang begrepen dividenden. Als er persoonsgebonden aftrek in mindering is gekomen op het inkomen uit aanmerkelijk belang, dan hoeft deze voor de bepaling van het noemerinkomen niet langer te worden opgeteld bij het inkomen uit aanmerkelijk belang. De persoonsgebonden aftrek wordt daarmee in box 2 op dezelfde wijze als bij de voorkoming van dubbele belasting in box 1 en 3 volledig in mindering gebracht op het Nederlandse deel van het inkomen. De aanvullende bepalingen in het zesde lid zijn afgeleid van artikel 10, zevende lid. Bij het toepassen van de verrekeningsmethode geldt de gezamenlijke methode en hierbij kan slechts één noemerinkomen worden gehanteerd. Om deze reden is de verwijzing naar artikel 10, zesde lid, niet opgenomen.

#### *Artikel I, onderdeel G*

Artikel 23, eerste lid, bevat een redactionele correctie.

#### *Artikel I, onderdeel H*

In artikel 24, eerste lid, is een onjuiste verwijzing naar een artikel gecorrigeerd. In plaats van te verwijzen naar artikel 21 moet worden verwezen naar artikel 22 waarin is bepaald dat een binnenlandse belastingplichtige is vrijgesteld van de inkomstenbelasting die betrekking heeft op buitenlands voordeel uit sparen en beleggen.

Het tweede lid is aangepast naar aanleiding van het arrest De Groot. Het gemiddelde van de rendementsgrondslag aan het begin en het einde van het jaar voldoet niet langer als omschrijving van het noemerinkomen, omdat het heffingvrije vermogen daarop niet in mindering is gebracht. Het noemerinkomen is nu afzonderlijk omschreven in het zesde lid. Voor het noemerinkomen wordt uitgegaan van het belastbare inkomen uit sparen en beleggen, verminderd met de in aanmerking genomen schuldendrempel. De aanpassing bestaat er uit dat het heffingvrije vermogen, de schuldendrempel en in voorkomend geval de in mindering gebrachte persoonsgebonden aftrek op de noemer in mindering zijn gebracht. Hierdoor worden deze aftrekposten toegerekend aan het Nederlandse deel van het inkomen. Bij het toepassen van de vrijstellingsmethode in box 3 geldt de gezamenlijke methode en hierbij kan slechts één noemerinkomen worden gehanteerd. Om deze reden is de verwijzing naar artikel 10, zesde lid, niet opgenomen. De aanvullende bepalingen in het zevende lid zijn afgeleid van artikel 10, zevende lid. Hiervoor zij verwezen naar de toelichting op artikel 10.

#### *Artikel I, onderdeel I*

Met ingang van 1 januari 2004 is in artikel 10d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de zogenoemde thincap-regeling opgenomen. In artikel 10d, elfde lid, is een delegatiebepaling opgenomen om bij algemene maatregel van bestuur nadere regels te geven met betrekking tot de toepassing van het negende en tiende lid van artikel 10d. Het negende en tiende lid bevatten regels over de toepassing van de thincap-regeling met betrekking tot de berekening van de winst van buitenlandse vaste inrichtingen waarvoor voorkoming wordt verleend. Zoals in de parlementaire behandeling is aangegeven dienen de volgende twee aspecten van de thincap-regeling in het Besluit 2001 te worden geregeld, indien de belastingplichtige beschikt over meerdere buitenlandse vaste inrichtingen:

- de verdeling van de franchise van € 500 000 uit het vierde lid van artikel 10d.
- de verdeling van het plafond uit het tiende lid van artikel 10d.

Artikel 10d, vierde lid, bevat een franchise van € 500 000 die tot gevolg heeft dat er alleen rente in aftrek wordt beperkt in zoverre het te veel aan vreemd vermogen meer bedraagt dan € 500 000. Omdat de thincap-regeling zelfstandig wordt toegepast op de winst van een vaste inrichting, geldt de franchise ook bij de bepaling van de vaste inrichtingswinst. Als sprake is van meerdere vaste inrichtingen zou de franchise zonder nadere regelgeving van toepassing zijn op de berekening van de vrij te stellen winst van iedere vaste inrichting afzonderlijk. Om dit te voorkomen wordt in het zesde lid daarvoor een regeling getroffen. Hierin wordt geregeld dat de franchise bij elkaar maar één keer in aanmerking hoeft te worden genomen bij de berekening van de vaste inrichtingswinst. Daartoe wordt de franchise toegedeeld aan de verschillende vaste inrichtingen naar de verhouding op basis van de volgende breuk:

### *Teveel aan vreemd vermogen bij de vaste inrichting vóór toepassing franchise*

Som aan teveel aan vreemd vermogen bij de vaste inrichtingen vóór toepassing franchise

De verdeling kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld. Belastingplichtige X beschikt over vier vaste inrichtingen A, B, C en D. Alle vier vaste inrichtingen hebben een gemiddeld eigen vermogen van € 200 000. A heeft een gemiddeld vreemd vermogen van € 1 000 000, B van € 1 500 000, C van € 800 000 en D van € 300 000. De vaste inrichtingen verkrijgen hun vreemd vermogen alleen van aan X verbonden lichamen. Het teveel aan vreemd vermogen bij de vier vaste inrichtingen bedraagt voor de toepassing van de franchise:

- bij A:  $1\ 000\ 000 - (3 \times 200\ 000) = 400\ 000$
- bij B:  $1\ 500\ 000 - (3 \times 200\ 000) = 900\ 000$
- bij C:  $800\ 000 - (3 \times 200\ 000) = 200\ 000$
- bij D:  $300\ 000 - (3 \times 200\ 000) = 0$  (geen teveel)

De franchise wordt als volgt verdeeld:

- aan A:  $(400\ 000 / 1\ 500\ 000) \times 500\ 000 = 133\ 333$
- aan B:  $(900\ 000 / 1\ 500\ 000) \times 500\ 000 = 300\ 000$
- aan C:  $(200\ 000 / 1\ 500\ 000) \times 500\ 000 = 66\ 667$
- aan D:  $(0 / 1\ 500\ 000) \times 500\ 000 = 0$

Na toepassing van de franchise bedraagt het te veel aan vreemd vermogen:

- bij A:  $400\ 000 - 133\ 333 = 266\ 667$
- bij B:  $900\ 000 - 300\ 000 = 600\ 000$
- bij C:  $200\ 000 - 66\ 667 = 133\ 333$
- bij D: 0

Hoewel de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in algemene zin van toepassing is op de berekening van de buitenlandse winst en daarmee ook de thincap-regeling, is in de eerste volzin van het zesde lid toch vermeld dat de vaste inrichtingswinst wordt bepaald met inachtneming van de franchise. Deze zin is bedoeld als aanloop naar de volgende volzin, waarin de regeling is opgenomen voor de situatie waarin sprake is van meerdere vaste inrichtingen.

Het plafond van artikel 10d, tiende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zorgt ervoor dat er bij de bepaling van de vrij te stellen winst van de buitenlandse vaste inrichting nooit meer rente in aftrek wordt beperkt als gevolg van de thincap-regeling dan de hoeveelheid rente die in aftrek wordt beperkt bij de berekening van de totale winst van de belastingplichtige. In de artikelsgewijze toelichting op artikel 10d is een rekenvoorbeeld opgenomen waarin de werking van het plafond bij de berekening van de voorkomingswinst is verduidelijkt<sup>1</sup>. Indien er echter sprake is van meerdere vaste inrichtingen moeten er nog regels worden gesteld aan de hand waarvan het plafond wordt verdeeld over deze vaste inrichtingen. Deze regels zijn in het zevende lid opgenomen. Volgens deze regels wordt het plafond alleen toegedeeld aan buitenlandse ondernemingen waarvan rente in aftrek wordt beperkt als gevolg van de thincap-regeling. De verdeling vindt plaats aan de hand van de volgende breuk:

### *Niet aftrekbare rente vaste inrichting na toepassing franchise*

Som van de niet aftrekbare rente vaste inrichtingen na toepassing franchise

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2003–2004, 29 210, nr. 8, blz. 21.

De verdeling van het plafond kan op basis van het vorige voorbeeld worden toegelicht. Stel dat het rentepercentage dat de vaste inrichtingen van X betalen 10% is. De vaste inrichtingen hebben verder geen rente-inkomsten. Bij de berekening van de totale winst van X is € 75 000 rente als gevolg van de thincap-regeling van aftrek uitgesloten. Dit plafond moet worden verdeeld over de vaste inrichtingen A, B en C. Bij de berekening van de winst van D wordt immers geen rente in aftrek beperkt als gevolg van de thincap-regeling. Eerst wordt de niet aftrekbare rente per vaste inrichting bepaald op basis van artikel 10d, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969:

- A:  $(266\ 667 / 1\ 000\ 000) \times 100\ 000 = 26\ 667$
- B:  $(600\ 000 / 1\ 500\ 000) \times 150\ 000 = 60\ 000$
- C:  $(133\ 333 / 800\ 000) \times 80\ 000 = 13\ 333$

Vervolgens kan het plafond van € 75 000 worden verdeeld:

- A:  $(26\ 667 / 100\ 000) \times 75\ 000 = 20\ 000$
- B:  $(60\ 000 / 100\ 000) \times 75\ 000 = 45\ 000$
- C:  $(13\ 333 / 100\ 000) \times 75\ 000 = 10\ 000$

Aangezien bij alle vaste inrichtingen van X het plafond lager is dan het bedrag aan rente dat bij zelfstandige toepassing van de thincap-regeling niet zou mogen worden afgetrokken, wordt bij iedere vaste inrichting het bedrag van het plafond aangemerkt als niet-aftrekbare rente.

Ook bij het zevende lid geldt dat de eerste volzin is opgenomen als aanloopje naar de tweede volzin. Aan het opnemen van de eerste volzin komt inhoudelijk geen betekenis toe.

#### *Artikel I, onderdeel J*

Ook voor de vrijstelling van de vennootschapsbelasting die betrekking heeft op buitenlandse winst heeft het arrest De Groot gevolgen. De aanpassing in artikel 33, vierde lid, is echter beperkt. Door voor de noemerwinst uit te gaan van het belastbare bedrag komen aftrekbare giften volledig in mindering op het Nederlandse deel van de winst. Dit geldt ook met betrekking tot aftrekbare giften die via verliesverrekening alsnog in aanmerking worden genomen. Het fiscale voordeel van de aftrekbare giften gaat op deze wijze niet (voor een deel) verloren bij de vrijstelling van buitenlandse winst. Om praktische redenen wordt geen voorbehoud gemaakt voor de mogelijkheid dat ook de bronstaat bij de heffing van een belasting naar de winst een fiscale tegemoetkoming verleent voor aftrekbare giften.

#### *Artikel I, onderdeel K*

Aan artikel 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 zijn op 1 januari 2002 twee artikelleden toegevoegd en zijn de bestaande artikelleden vernummerd<sup>1</sup>. Daardoor behoeft de in artikel 46 vermelde opsomming van leden die van overeenkomstige toepassing zijn voor de toepassing van het Besluit 2001 aanpassing. Tevens is een verwijzing naar artikel 15ae van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen in verband met de wijziging van het fiscale eenheidsregime per 1 januari 2003. In de algemene toelichting van de Uitvoeringsregeling fiscale eenheid en voorkoming dubbele belasting 2003 (Stcrt. 2004, 133) is deze verwijzing reeds aangekondigd.

#### *Artikel I, onderdeel L*

Artikel 47 is alleen nog van toepassing op de vermindering van het recht van successie dat wordt geheven bij overlijden van de daadwerkelijk in Nederland wonende erflater en de erflater (Nederlandse ambtenaar) die

<sup>1</sup> Wet van 14 december 2001, Stb. 2001, 641 (Belastingplan 2002 II – Economische infrastructuur),

op grond van artikel 2, eerste lid, van de Successiewet 1956, zijn fictieve woonplaats heeft in Nederland. De vermindering ten aanzien van de erflater die op grond van artikel 1, vierde lid, eerste volzin of artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956 zijn fictieve woonplaats heeft in Nederland is volledig opgenomen in artikel 48. Het onderscheid tussen beide situaties komt daarmee duidelijker tot uitdrukking.

Artikel 47 bevat de verrekeningsmethode voor het recht van successie over in het buitenland gelegen situsgoederen. De vermindering wordt gesteld op de door de andere Mogendheid geheven belasting (eerste limiet). Bij de verrekeningsmethode wordt daarnaast een tweede limiet gehanteerd. Deze tweede limiet bepaalt de vermindering van het recht van successie op ten hoogste het bedrag aan belasting dat in Nederland over de buitenlandse situsgoederen is geheven. Onderdeel van de tot dusver door Nederland gehanteerde methode is de toerekening naar evenredigheid van bepaalde subjectieve vrijstellingen en schulden, andere dan de schulden die betrekking hebben op situsgoederen, aan zowel de binnenlandse als de buitenlandse bezittingen. Voorzover deze vrijstellingen en schulden aldus worden toegerekend aan buitenlandse bezittingen beperken zij de verrekeningsruimte. Doordat de situsstaat in veel gevallen geen rekening zal houden met dergelijke tegemoetkomingen, kan uiteindelijk een deel van de tegemoetkomingen in geen van beide staten worden geëffectueerd.

In vervolg op het arrest De Groot en in overeenstemming met de verrekening in de inkomstenbelasting is ook voor het recht van successie de noemer van de breuk zodanig aangepast dat het fiscale voordeel van deze tegemoetkomingen volledig wordt toegerekend aan het Nederlandse recht van successie over alle bezittingen, met uitzondering van de buitenlandse situsgoederen. De aanpassing betreft artikel 47, derde lid, onderdeel b.

Voorbeeld: Tot de nalatenschap van de erflater behoren bezittingen ter waarde van 1 712 en schulden ter waarde van 700. De verkrijging bedraagt 1 012. Er geldt een vrijstelling van 12. De Nederlandse heffingsgrondslag is  $(1\ 012 - 12) = 1\ 000$ . Het Nederlandse recht van successie daarover bedraagt 200. Tot de nalatenschap behoort een buitenlandse woning van 500 waaraan een schuld is verbonden van 300. Over deze buitenlandse woning wordt voorkoming verleend. Over de buitenlandse woning is 45 buitenlandse successiebelasting geheven (eerste limiet). De tweede limiet bedraagt: waarde van de buitenlandse woning (500) verminderd met de schulden in verband met de buitenlandse woning  $(300) / \text{noemer } (1\ 000) = 200/1\ 000 \times 200 = 40$ . De vermindering bedraagt 40. Na vermindering is verschuldigd  $200 - 40 = 160$ .

Anders dan met betrekking tot de gevolgen van het arrest De Groot voor de inkomstenbelasting, wordt er geen voorbehoud gemaakt voor de situatie waarin de situsstaat bepaalde vrijstellingen verleent of bepaalde niet-situsschulden in mindering toelaat. Ook niet ingeval meer dan 90% van de waarde van de verkregen bezittingen zijn gelegen in een andere mogendheid. Door het verlenen van bepaalde tegemoetkomingen door de andere mogendheid, zal het bedrag van het buitenlandse successierecht verminderen. Het toepassen van de verrekeningsmethode als methode ter voorkoming van dubbel successierecht maakt daardoor een voorbehoud minder opportuun.

Uit de aanpassing in het derde lid, onderdeel b, volgt tevens dat een vrijstelling die specifiek betrekking heeft op een bezitting die in de verkrijging is begrepen, een zogenoemde objectvrijstelling, in mindering wordt gebracht op de waarde van de bezittingen die in de noemer zijn

opgenomen. Hiermee wordt voorkomen dat successierecht wordt toegerekend aan een object dat is vrijgesteld. De objectieve vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 32, eerste lid, onder 5, onder 9 en onder 10, alsmede artikel 33, eerste lid, onder 9, van de Successiewet 1956.

In het derde lid, onderdeel a, zijn de schulden die verband houden met de buitenlandse bezittingen verruimd. Daardoor komen ook de niet-hypothecaire schulden die zijn aangegaan ter verwerving, onderhoud of verbetering van een in een andere mogendheid gelegen onroerende zaak in mindering op de waarde van de bezittingen. Anderzijds komen hypothecaire schulden die geen verband houden met de buitenlandse onroerende zaak niet in mindering op de waarde van die bezittingen.

In het vierde lid wordt geregeld dat de verrekening nooit meer kan bedragen dan het verschuldigde recht van successie. De verrekening kan dus niet leiden tot een negatief bedrag aan verschuldigde belasting. Deze bepaling is bijvoorbeeld relevant als bij de toepassing van de tweede limiet de waarde van de noemer door de in mindering gebrachte vrijstellingen en schulden kleiner is dan de teller. Voorbeeld: Tot de nalatenschap van de erflater behoort uitsluitend een onroerende zaak in land A. De successiebelasting in land A over de onroerende zaak ter waarde van 100 bedraagt 40. In Nederland is een subjectieve vrijstelling verleend van 30 en Nederland heft 21 over de resterende grondslag van 70. Door het vierde lid bedraagt de vermindering niet 30 ( $100/70 \times 21$ ), maar komt belanghebbende in aanmerking voor een vermindering van ten hoogste 21, zijnde de belasting die zonder de toepassing van het besluit zou zijn verschuldigd. Er is geen mogelijkheid om de onverrekenbare buitenlandse belasting voort te wentelen. Het recht van successie is immers een tijdstipbelasting die eenmalig wordt geheven.

Het vijfde lid van artikel 47 is toegevoegd in verband met de uitbreiding van de omschrijving van het begrip onroerende zaak in artikel 5, derde en vijfde lid, van de Successiewet 1956. Door de uitbreiding van het begrip onroerende zaak valt hieronder ook de – niet tot het buitenlandse ondernemingsvermogen behorende – economische eigendom van een in het buitenland gelegen onroerende zaak, alsmede over in het buitenland gelegen fictieve onroerende zaken. Onder fictieve onroerende zaken worden in dit verband onder andere verstaan de aandelen in een vastgoedlichaam waarvan de bezittingen hoofdzakelijk bestaan uit binnen het gebied van een andere mogendheid gelegen onroerende zaken, mits deze onroerende zaken hoofdzakelijk dienstbaar zijn aan de verkrijging, vervreemding en exploitatie van die onroerende zaken. Door de verwijzing naar artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer is de verkrijgingseis van artikel 4, derde lid, van de Wet op belastingen van rechtsverkeer hierop van overeenkomstige toepassing.

#### *Artikel 1, onderdeel M*

Artikel 48 geeft een regeling voor de vermindering van het recht van successie dat wordt geheven bij het overlijden van de erflater die op grond van artikel 1, vierde lid, eerste volzin, of artikel 3, eerste lid, van de Successiewet 1956 zijn fictieve woonplaats heeft in Nederland. Zowel de vermindering voor de in het buitenland gelegen situsgoederen en schulden, alsmede de overige goederen en schulden zijn daarmee opgenomen in één artikel.

Indien de waarde van de bezittingen die onder het recht van overgang vallen meer dan 90% omvat van de waarde van de bezittingen die onder het recht van successie zou vallen als de erflater inwoner van Nederland zou zijn geweest, kan op grond van artikel 1, vierde lid, eerste volzin, van

de Successiewet op verzoek van alle verkrijgers de erflater als inwoner van Nederland worden aangemerkt. Door daarvoor te opteren komt men in aanmerking voor vrijstellingen die onder het recht van successie wel en onder het recht van overgang niet worden verleend. Het opteren voor het recht van successie heeft echter tot gevolg dat ook recht van successie wordt geheven over de niet-situsgoederen. Met betrekking tot deze goederen komt volgens internationale beginselen een sterker heffingsrecht toe aan het land waar de erflater ten tijde van het overlijden daadwerkelijk woonde. In het eerste lid is daarom bepaald dat ook deze situatie onder artikel 48 valt. Het recht van successie dat door het woonland is geheven over de in het buitenland gelegen situsgoederen en alle niet-situsgoederen komt daardoor voor verrekening op grond van artikel 48 in aanmerking.

Verder is in het eerste lid een technische wijziging opgenomen. In de huidige bepaling wordt de eis gesteld dat de gelijksoortige belasting in het buitenland is geheven, *omdat* de erflater daar zijn daadwerkelijke woonplaats had ten tijde van het overlijden. De belasting die het woonland heft zou echter ook voor verrekening in aanmerking moeten komen als het woonland heft op grond van een ander heffingsbeginsel dan het woonplaatsbeginsel. Dit is bijvoorbeeld het geval als het woonland heft, omdat de verkregen bezittingen (bijvoorbeeld banktegoeden) in het woonland zijn gelegen, of omdat de heffing in het woonland is gebaseerd op de woonplaats van de verkrijger. Hoewel in deze gevallen in het woonland strikt gezien niet wordt geheven op basis van de woonplaats van de erflater, heeft dit woonland wel een sterker heffingsrecht dan Nederland. Immers de erflater had daar zijn daadwerkelijke woonplaats, terwijl hij in Nederland slechts door wetsfictie woonplaats had. Door de nieuwe omschrijving komt de bedoeling van de bepaling beter tot uitdrukking.

In het derde lid zijn de gevolgen van het arrest De Groot opgenomen voor de vermindering van het recht van successie voor de fictief in Nederland wonende erflater. De berekening van de noemer wordt thans opgenomen in het derde lid, onderdeel b. De wijziging van de noemer van de verminderingsovereenkomst komt overeen met die van artikel 47, derde lid. In het derde lid, onderdeel a, is voorts een specifieke bepaling opgenomen voor de vaststelling van de waarde van de teller. Het bepaalt dat bij de toepassing van de tweede limiet van het tweede lid, onderdeel b, alle schulden anders dan de schulden die betrekking hebben op in Nederland gelegen onroerende zaken of een in Nederland gevestigde onderneming, in mindering komen op de bezittingen waarvoor de vermindering wordt verleend. Nederland verleent immers vermindering over alle bezittingen met uitzondering van de bezittingen waarover Nederlands recht van overgang zou zijn geheven, wanneer de erflater niet (fictief) in Nederland had gewoond. De waarde van de laatstbedoelde bezittingen verminderd met de waarde van de schulden in verband met die bezittingen maakt geen onderdeel uit van de teller.

Voorbeeld: Een Nederlander overlijdt binnen tien jaar na emigratie. Tot zijn nalatenschap behoren bezittingen ter waarde van 1 712 en schulden ter waarde van 700. De verkrijging bedraagt 1 012. Er geldt een vrijstelling van 12. De Nederlandse heffingsgrondslag is  $(1\ 012 - 12) = 999$ . Het Nederlandse recht van successie daarover bedraagt 200. Tot de nalatenschap behoort een Nederlandse woning van 500 waaraan een schuld is verbonden van 300. Het woonland heft 300 aan successiebelasting geheven, waarvan 240 (eerste limiet) betrekking heeft op de verkrijging van alle verkregen bezittingen en schulden met uitzondering van de Nederlandse woning en daarmee verband houdende schuld. De tweede limiet wordt als volgt berekend. De teller bestaat uit de waarde van alle

buitenlandse bezittingen (1 712) verminderd met de waarde van het Nederlandse situsgoed (500) en verminderd met de waarde van alle schulden voorzover deze niet betrekking hebben op het Nederlandse situsgoed (400). De noemer omvat de waarde van alle verkregen bezittingen (1 712) verminderd met alle daarop betrekking hebbende schulden (700) en met de vrijstelling (12). Dit leidt tot de volgende berekening:  $812/1\ 000 \times 200 = 163$ . De vermindering bedraagt 163. Na vermindering is verschuldigd  $200 - 163 = 37$ .

Dezelfde systematiek geldt indien de keuzeregeling van artikel 1, vierde lid, van de Successiewet 1956 van toepassing is.

De hoogte van de buitenlandse successiebelasting over de verkrijging waarover de vermindering wordt verleend (de eerste limiet), is afhankelijk van de berekeningswijze van het andere land. Als het andere land alleen de verkrijging belast waarover de Nederlandse vermindering wordt verleend, is de buitenlandse successiebelasting tevens de eerste limiet. Anders wordt het als het andere land ook vermogensbestanddelen belast waarvoor geen Nederlandse vermindering wordt gegeven. In dat geval zal een evenredigheidsberekening moeten worden gemaakt om de buitenlandse successiebelasting toe te rekenen aan de vermogensbestanddelen waarvoor Nederland vermindering verleent. Voor de toerekening van de buitenlandse belasting wordt in beginsel dezelfde formule gehanteerd als voor de toerekening van het Nederlandse recht van successie. Dit betekent dat de toerekening wordt bepaald door de in de andere mogendheid in aanmerking genomen waarde van de bezittingen minus schulden waarvoor door Nederland een vermindering wordt gegeven te delen door de in de andere mogendheid in aanmerking genomen waarde van alle bezittingen minus alle schulden en overige tegemoetkomingen.

#### *Artikel I, onderdeel N*

In artikel 51, tweede lid, is de vermindering van het recht van schenking opgenomen indien wordt geopteerd voor de 90%-regeling van artikel 1, vierde lid, tweede volzin, van de Successiewet 1956. Het derde lid betreft de gevolgen van het arrest De Groot voor de vermindering van het recht van schenking.

#### *Artikel II*

De wijzigingen in verband met het arrest De Groot werken terug tot 1 januari 2005. Voor de periode tussen de datum waarop het arrest is gewezen (12 december 2002) en 1 januari 2005 is in toepassing van het arrest voorzien door de besluiten van 28 februari 2003, nr. IFZ2003/189M en 25 oktober 2004, nr. IFZ2004/728M. De wijzigingen in verband met het arrest De Groot zijn begunstigend voor belastingplichtigen.

De wijzigingen in artikel I, onderdelen A en K, zijn vanaf 1 januari 2006 van toepassing. Aan onderdeel A en het tweede lid van onderdeel K wordt geen terugwerkende kracht toegekend omdat deze onderdelen niet begunstigend zijn voor belastingplichtigen.

In onderdeel K, eerste lid, wordt een onjuiste verwijzing in artikel 46 van het Besluit 2001 als gevolg van de aanpassing en vernummering van artikel 20a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 per 1 januari 2002, gecorrigeerd. Naar doel en strekking dient de verwijzing in artikel 46 voor de periode tot 1 januari 2006 op dezelfde wijze als in onderdeel K, eerste lid, te worden uitgelegd. Zie hiervoor ook vraag 3.5 van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 16 november 2004, nr. IFZ2004/828M.



De aanpassing in artikel I, onderdeel I, is vanaf 1 januari 2004 van toepassing. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de bepalingen over de toepassing van de thincap-regeling van artikel 10d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 op vaste inrichtingen aansluiten bij de inwerkingtreding van de thincap-regeling zelf. Dit geeft rechtszekerheid voor belanghebbenden. In de memorie van toelichting bij de introductie van de thincap-regeling is reeds aangekondigd dat er op basis van artikel 10, elfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ministeriële regels zouden worden vastgesteld aangaande de verdeling van het plafond van artikel 10d, tiende lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 in het geval de belastingplichtige meerdere buitenlandse vaste inrichtingen heeft (Kamerstukken II 2003/04, 29 210, nr. 8, blz. 21). Uit de nota naar aanleiding van het nader verslag blijkt dat ook zou worden geregeld op welke wijze de franchise van € 500 000 moet worden toegepast op buitenlandse vaste inrichting(en) (Kamerstukken II 2003/04, 29 210, nr. 25, blz. 33). Met deze wijziging van het Besluit 2001 wordt uitvoering gegeven aan deze aankondigingen. De nadere regels over de verdeling van het plafond zijn rekenregels. De verdeling van de franchise over de buitenlandse vaste inrichtingen vindt op een voor de belastingplichtige gunstige wijze plaats.

De Staatssecretaris van Financiën,  
J. G. Wijn