



Vennootschapsbelasting. Inkomstenbelasting Winst. Dividendbelasting. Internationaal Belastingrecht.

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek Besluit van 16 juni 2023, nr. 2023-11648

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit besluit bevat mijn uitleg van voorschriften die zijn opgenomen in belastingverdragen, het besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en bepaalde artikelen in de Nederlandse heffingswetten in situaties die in de uitvoeringspraktijk ter zake van de belastingheffing in de winstfeer zijn voorgelegd. Een aantal van de hierin opgenomen standpunten is ontleend aan het ingetrokken besluit van 16 november 2004, nr. IFZ 2004/828M.

Tot slot is in onderdeel 2.8.1 van dit besluit verwerkt onderdeel 4 van het besluit van 4 april 2008, nr. IFZ2008/52M. Dat besluit wordt ingetrokken, omdat de andere onderdelen ervan hun belang hebben verloren.

1. Inleiding

Dit besluit betreft mijn uitleg van bepalingen ter voorkoming van dubbele belasting en dubbele niet-heffing in situaties die bij de belastingheffing in de winstfeer in de uitvoeringspraktijk zijn voorgelegd. Het gaat daarbij om de toepassing van de door Nederland gesloten belastingverdragen, de in relatie met de andere landen van het Koninkrijk geldende regelingen ter voorkoming van dubbele belasting, en relevante bepalingen die zijn opgenomen in de Nederlandse regelgeving waaronder het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

De in dit besluit opgenomen vragen en antwoorden zijn thematisch gerangschikt, met als hoofdindeeling: belastingverdragen, waaronder de Belastingregeling Nederland Curaçao (Hoofdstuk 2), het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Hoofdstuk 3), de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet inkomstenbelasting 2001 (Hoofdstuk 4) en de Wet op de dividendbelasting 1965 (Hoofdstuk 5). In Hoofdstuk 2 wordt zoveel mogelijk de volgorde aangehouden van de bepalingen die zijn opgenomen in het door de OESO (Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling) opgestelde modelbelastingverdrag¹.

Daarnaast bevat dit besluit verwijzingen naar andere besluiten die de toepassing betreffen van specifieke onderwerpen die zijn opgenomen in de regelingen ter voorkoming van dubbele belasting. Hiermee beoog ik de kenbaarheid van mijn uitvoeringsbeleid op het gebied van het internationale belastingrecht te waarborgen.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BRK	Belastingregeling voor het Koninkrijk
BRNC	Belastingregeling Nederland-Curaçao
BvdB	Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
MLI	Het Multilateraal Instrument ²
OMV	OESO-Modelbelastingverdrag
Wet BB	Wet Bronbelasting 2021
Wet DB	Wet op de dividendbelasting 1965
Wet IB	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet Vpb	Wet op de vennootschapsbelasting 1969

² Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguit-holling en winstverschuiving; Parijs, 24 november 2016 (Trb. 2017, 194.)

2. Belastingverdragen

Dit hoofdstuk bevat standpunten over de uitleg van bepalingen die zijn opgenomen in door Nederland

¹ OECD Model Convention on the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital.



met andere landen overeengekomen belastingverdragen. Hierbij is in voorkomende gevallen mede gebruikgemaakt van het Commentaar bij het OMV. Mede gelet op de hierover gewezen jurisprudentie (zie onder meer Hoge Raad 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436), is daarbij uitgegaan van, wat ik noem, een beperkt dynamische interpretatie. Dit houdt allereerst in dat voor verdragsbepalingen die zijn gemodelleerd naar de bepalingen van het OMV, het Commentaar zoals dat luidde ten tijde van het overeenkomen van het desbetreffende verdrag van grote betekenis is. Daarnaast kan ook een wijziging van het Commentaar nadien van belang zijn voor de uitleg van de desbetreffende verdragsbepaling, voor zover die wijziging van het Commentaar een precisering of verduidelijking is van de bepaling van het OMV. Een standpunt over de uitleg van een in een concreet belastingverdrag opgenomen bepaling dat (mede) is gebaseerd op dat Commentaar bij het OMV kan dan ook als richtsnoer worden genomen voor de uitleg van vergelijkbare bepalingen in andere belastingverdragen. Uiteraard zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld of er sprake is van voldoende vergelijkbaarheid met de bepalingen van het OMV, of een latere wijziging van het Commentaar kan worden aangemerkt als een precisering of verduidelijking en of de uitleg van een verdragsbepaling niet al uit het verdrag zelf of uit uitlatingen hierover door de verdragspartijen kan worden afgeleid. Voorts kan van belang zijn dat in een aantal verdragen een (protocol-) bepaling is opgenomen die ziet op de betekenis van het Commentaar bij het OMV (of het Commentaar bij het door de Verenigde Naties opgestelde modelbelastingverdrag) bij de uitleg van de verdragsbepalingen. In voorkomende gevallen moet dus ook de reikwijdte van zo'n "uitleg-bepaling" bij de beschouwing worden betrokken.

2.1 Personen op wie het verdrag van toepassing is

2.1.1 Verdragstoepassing hybride entiteit onder het verdrag met de Verenigde Staten (1993)

Ingevolge artikel 1, eerste lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten van Amerika (Trb. 1993, 77, en Trb. 2004, 166) is dit verdrag van toepassing op personen die inwoner zijn van een van de staten of van beide staten, tenzij in het verdrag anders is bepaald. Ingevolge artikel 4, eerste lid, van het verdrag wordt onder een inwoner van een van de staten verstaan iedere persoon die, ingevolge de wetgeving van die staat, aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding, plaats van oprichting of enige andere soortgelijke omstandigheid. Door verschillen in wetgeving kan een verschil ontstaan tussen de fiscale kwalificatie die Nederland aan een bepaalde entiteit geeft en de fiscale kwalificatie vanuit het oogpunt van de Verenigde Staten³. In dat geval is sprake van een zogenoemde hybride entiteit waarop artikel 24, vierde lid, van het verdrag betrekking heeft.

De vraag is opgekomen wie wordt beschouwd als de uiteindelijk gerechtigde in de situatie waarin een in de VS gevestigde hybride entiteit, die door Nederland als fiscaal niet-transparant wordt aangemerkt, dividenden ontvangt van een Nederlandse vennootschap. Meer in het bijzonder is het de vraag welk verdragstarief met betrekking tot de betaalde dividenden van toepassing zou kunnen zijn.

Het gevolg van de toepassing van artikel 24, vierde lid, van het verdrag, is dat de door de Nederlandse vennootschap betaalde dividenden voor verdragstoepassing hebben te gelden als zijnde betaald aan de achterliggende participant(en) van de Amerikaanse entiteit, voor zover deze dividenden bij deze persoon/personen in de VS voor de belastingheffing ook worden behandeld als het inkomen, de winst of het voordeel van deze persoon/personen. In dat geval worden de achterliggende participanten beschouwd als de uiteindelijk gerechtigden tot dat dividend, ervan uitgaande dat geen sprake is van andere uiteindelijk gerechtigden. Zijn de achterliggende participanten van de entiteit natuurlijke personen, dan betekent dit dat op het aan hen toe te rekenen dividendinkomen niet het verlaagde verdragstarief van 5% van artikel 10, tweede lid, onderdeel a, van het verdrag, van toepassing is, omdat hierop alleen aanspraak kan worden gemaakt als de uiteindelijk gerechtigde een lichaam is. Zijn de participanten lichamen, dan is het verlaagde verdragstarief van toepassing indien en voor zover deze lichamen bij rechtstreekse deelname zouden voldoen aan alle daarvoor geldende voorwaarden.

Voor de volledigheid wijs ik in dit verband ook op de voorbeelden over de toepassing van artikel 24, vierde lid, van het verdrag, die zijn opgenomen in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel tot ratificatie van het in 2004 gesloten wijzigingsprotocol bij het verdrag⁴ en de voorbeelden gegeven in de *technical explanation* van het U.S. Department of Treasury bij dat protocol.⁵

Voorts merk ik op dat in veel andere verdragen in wezen vergelijkbare bepalingen als artikel 24, vierde

³ Hierna: de VS.

⁴ Kamerstukken II, 2003–2004, 29 632, nr. 3, p. 29 onderaan en p. 30.

⁵ De Technical Explanation is een door het Department of Treasury opgestelde toelichting bij het Verdrag (<https://www.irs.gov/businesses/international-businesses/netherlands-tax-treaty-documents>)



lid, van het verdrag met de VS zijn opgenomen of als gevolg van de doorwerking van het MLI met betrekking tot dergelijke verdragen toepassing vinden. Ook voor de toepassing van die bepalingen kan worden aangesloten bij bovenomschreven interpretatie. Daarbij kan worden vermeld dat een en ander in overeenstemming is met het commentaar bij artikel 1 en 10 van het OMV, dat sinds de teksteditie van 2017 een bepaling bevat die is toegespitst op de verdragstoepassing bij hybride entiteiten, en het zogenoemde partnershipreport⁶ van de OESO waarnaar in dat Commentaar ook wordt verwezen.

Het Beleidsbesluit hybride-entiteitenbepalingen (Stcrt. 2022, 32363) verduidelijkt voor een specifieke casuspositie de toepassing van artikel 4, negende lid, Wet DB, en artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, gelezen in samenhang met het vierde lid, onderdeel a, van de Wet BB in lijn met de uitleg van artikel 24, vierde lid, van het verdrag met de VS (of daarmee inhoudelijk overeenkomende verdragsbepalingen).

Voorts merk ik nog voor de volledigheid het volgende op. Het is in de praktijk niet ongebruikelijk dat er sprake is van een keten van entiteiten. Bij elke entiteit zou dan sprake kunnen zijn van een hybride karakter. In voorkomende gevallen zal dan elke entiteit op de eigen merites moeten worden beoordeeld aan de hand van de bepalingen die in dat geval van toepassing zijn.

2.2 Belastingen waarop het verdrag van toepassing is

Gereserveerd

2.3 Algemene begripsbepalingen

Gereserveerd

2.4 Inwoner

2.4.1 Inwonerschap lichamen. Onderlinge overlegprocedure

Per 1 juli 2019 is voor Nederland het MLI in werking getreden⁷. Een van de maatregelen die hieruit kunnen voortvloeien, gelet op de keuze die door Nederland en de betrokken verdragspartij is gemaakt, is een onderlinge overlegprocedure tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragspartijen om het inwonerschap van niet-natuurlijke personen voor de toepassing van het betreffende belastingverdrag vast te stellen in de situatie dat een lichaam door beide verdragspartijen als inwoner wordt aangemerkt.

In het Besluit MAP-tiebreaker (Stcrt. 2019, 66227) zijn in verband hiermee enkele procedurele regels opgenomen en wordt toegelicht hoe moet worden omgegaan met reeds bestaande situaties op het moment dat het MLI voor een verdrag van toepassing wordt.

2.4.2 Inwonerschap vrijgestelde entiteiten onder het verdrag met Zuid-Afrika (2005)

Ingevolge artikel 1 van het belastingverdrag tussen Nederland en Zuid-Afrika (Trb. 2006, 6) is het verdrag van toepassing op personen die inwoner zijn van een of van beide verdragsluitende staten. Ingevolge artikel 4 wordt onder een inwoner verstaan iedere persoon die, ingevolge de wetgeving van die staat, aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of enige andere soortgelijke omstandigheid. In artikel 4, eerste lid, onderdeel b, van dat verdrag, is opgenomen dat een pensioenfonds dat volgens de wettelijke bepalingen van een verdragsluitende staat erkend is en aldaar onder toezicht staat en waarvan het inkomen in het algemeen is vrijgesteld van belasting in die staat, eveneens als inwoner kan worden aangemerkt.

De vraag is opgekomen wat dit betekent voor het verdragsinwonerschap van andere vrijgestelde entiteiten die niet expliciet in het verdrag zijn genoemd. Deze vraag kan worden gezien tegen de achtergrond van Hoge Raad 4 december 2009, ECLI:NL:HR:2009:BF0938, het zogenoemde VS-verenigingsarrest.

In het verdrag met Zuid-Afrika is een specifieke bepaling opgenomen waarin alleen erkende pensioenfonds als verdragsinwoner worden aangemerkt. Dit impliceert dat, gelet op de gestelde onderwor-

⁶ Het rapport "The Application of the OECD Model Tax Convention to partnerships" (1999) is opgenomen in Volume II van de zogenoemde *full version* van het OMV vanaf pagina R(15)-1, en is te raadplegen op de website van de OESO.

⁷ In artikel 35 van het MLI is geregeld vanaf wanneer de bepalingen van de MLI in relatie met een verdragspartij daadwerkelijk van toepassing worden.



penheid, andere subjectief vrijgestelde entiteiten niet als verdragsinwoner kunnen worden aangemerkt.⁸

Voor de volledigheid wordt hierbij nog het volgende opgemerkt. In de door Nederland gesloten belastingverdragen wordt in feite op twee verschillende manieren omgegaan met de verdragspositie van subjectief vrijgestelde entiteiten. Een eerste categorie wordt gevormd door de verdragen die een specifieke bepaling bevatten waarmee invulling wordt gegeven aan deze verdragspositie. In dat geval wordt op basis van die bepaling vastgesteld, mede gelet op de hiervoor genoemde jurisprudentie van de Hoge Raad, of een entiteit in beginsel als verdragsinwoner kan kwalificeren. Een tweede categorie wordt gevormd op basis waarvan in Nederland gevestigde maar voor de vennootschapsbelasting vrijgestelde entiteiten toegespitste bepaling ontbreekt. In dat geval is niet zonder meer duidelijk of een entiteit in beginsel voor verdragstoepassing in aanmerking kan komen.

In dit verband kan wat Nederland betreft worden gewezen op het besluit van 22 februari 2018, nr. 2018-20130, Stcrt. 2018, 17300, over de vermindering, (gedeeltelijke) vrijstelling en teruggaaf van dividendbelasting. In onderdeel 6.1. daarvan wordt ingegaan op de verdragspositie van voor de winstbelasting vrijgestelde entiteiten. Daarin is aangegeven dat indien een belastingverdrag een regeling bevat op basis waarvan in Nederland gevestigde maar voor de vennootschapsbelasting vrijgestelde entiteiten als verdragsinwoner worden aangemerkt, de Belastingdienst aan deze entiteiten, indien aan de desbetreffende bepalingen wordt voldaan, een woonplaatsverklaring kan verstrekken. Indien een belastingverdrag echter geen regeling voor verdragsinwonerschap bevat voor vrijgestelde entiteiten, zal de Belastingdienst op basis van wederkerigheid een woonplaatsverklaring kunnen verstrekken aan in Nederland gevestigde maar van vennootschapsbelasting vrijgestelde entiteiten. Daarbij kan van wederkerigheid worden uitgegaan, tenzij het tegendeel blijkt. In dat geval kan mogelijk in een onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en het betrokken andere verdragsland de verdragstoepassing aan de orde komen.

2.5 Vaste inrichting

2.5.1 Windmolenpark

Voor de toepassing van de BRK is de vraag gesteld of een windmolenpark kwalificeert als vaste inrichting in de zin van de in die regeling opgenomen definitie, die niet wezenlijk afwijkt van de algemene definitie in het OMV.

Dat is het geval, onder de veronderstelling dat het exploiteren van het betreffende windmolenpark kwalificeert als een ondernemingsactiviteit van de persoon tot wiens vermogen het windmolenpark behoort. Immers, het windmolenpark kwalificeert als bedrijfsinrichting en heeft een vaste locatie. Verder zal, gezien de aard van de activiteit, ook aan het duurzaamheidsvereiste zijn voldaan. Het ontbreken van eigen personeel doet aan het voorgaande niet af, aangezien dit geen criterium is voor de beoordeling of sprake is van een vaste inrichting.

2.5.2 'Sub-vi' is niet mogelijk

Een in Nederland gevestigde vennootschap beschikt over een vaste inrichting in Noorwegen conform het met Noorwegen gesloten belastingverdrag (Trb. 1990, 30). De Nederlandse vennootschap gaat, als verdwijnende vennootschap, een juridische fusie aan met een in Duitsland gevestigde vennootschap. De werkzaamheden van de voorheen Nederlandse vennootschap worden ongewijzigd voortgezet. Als gevolg hiervan beschikt de Duitse vennootschap over een in Nederland gelegen vaste inrichting in de zin van het met Duitsland gesloten belastingverdrag (Trb. 2012, 123). De vraag is gesteld of in die situatie de in Noorwegen gelegen vaste inrichting wordt toegerekend aan de in Nederland gelegen vaste inrichting (een zogenoemde 'sub-vi').

Dat is niet het geval. De in Noorwegen gelegen vaste inrichting moet aan het Duitse hoofdhuis worden toegerekend. In de eerste plaats kan er geen sprake zijn van een in Noorwegen gelegen vaste inrichting van een in Nederland gelegen vaste inrichting in de zin van het tussen Nederland en Noorwegen gesloten belastingverdrag. Noch de in Nederland gelegen vaste inrichting noch het Duitse hoofdhuis kunnen immers worden aangemerkt als een inwoner van Nederland in de zin van dat verdrag, zodat dat verdrag toepassing mist. In de tweede plaats sluit de toerekening van vermogensbestanddelen van het Duitse hoofdhuis aan de Noorse vaste inrichting vervolgens de toerekening aan een in Nederland gelegen vaste inrichting uit. Op basis van een functionele analyse kunnen dezelfde vermogensbestanddelen niet tegelijkertijd aan verschillende vaste inrichtingen worden toegerekend.

⁸ Zie ook Hoge Raad 4 december 2009, ECLI:NL:HR:2009:BF0938.



Daarnaast is het heffingsrecht van Nederland als gevolg van het van toepassing zijn van het met Duitsland gesloten belastingverdrag beperkt tot de winst die is toe te rekenen aan de, door middel van de alhier gelegen vaste inrichting, in Nederland uitgeoefende ondernemingsactiviteiten. Dat betekent dat winst die is toe te rekenen aan de, door middel van de in Noorwegen gelegen vaste inrichting, in Noorwegen uitgeoefende ondernemingsactiviteiten, niet kunnen worden gerekend tot het Nederlandse heffingsobject.

Dit laat onverlet dat er sprake kan zijn van prestaties van de in Nederland gelegen vaste inrichting, zoals het verlenen van diensten, levering van zaken of het (kortstondig) ter beschikking stellen van bedrijfsmiddelen, ten behoeve van de in Noorwegen gelegen vaste inrichting. Dit moet dan worden gezien als prestaties jegens het Duitse hoofdhuis, waarvoor op de voet van artikel 7 van het met Duitsland gesloten belastingverdrag een vergoeding in aanmerking dient te worden genomen.

2.6 Inkomsten uit onroerende zaken

2.6.1. Bepaling vrij te stellen voordeel grensboer onder het verdrag met België (2001)

Ingevolge artikel 6, eerste lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en België (Trb. 2001, 136), mogen inkomsten die een inwoner van een van de staten verkrijgt uit in de andere staat gelegen onroerende zaken in de andere staat worden belast. Daaronder worden ingevolge artikel 6, vierde lid, ook inkomsten uit landbouw- of bosbedrijven begrepen. De vraag is opgekomen hoe voor de toepassing van artikel 6 de door Nederland vrij te stellen voordelen moeten worden berekend van in België gelegen landbouwgronden die behoren tot een onderneming van een inwoner van Nederland.

Uit artikel 7, zevende lid, volgt dat als in de winst inkomstenbestanddelen zijn begrepen die afzonderlijk in andere artikelen van het verdrag worden behandeld, de bepalingen van die artikelen niet worden aangetast door de bepalingen van artikel 7 (winst uit onderneming). De aan artikel 7 ten grondslag liggende uitgangspunten voor het bepalen van het heffingsrecht over ondernemingswinsten zijn daarmee niet maatgevend voor het bepalen van de omvang van het heffingsrecht voor de inkomsten die worden bestreken door artikel 6 van het verdrag. Dat geldt evenzeer ingeval er sprake is van winsten die worden behaald uit een agrarische onderneming.

Het is België toegestaan om het heffingsrecht over de in België gelegen landbouwgronden te bepalen volgens de Belgische wetgeving.

Nederland is verplicht een vrijstelling te verlenen voor de inkomsten die volgens artikel 6 van het verdrag ter heffing aan België zijn toegewezen. Deze vrijstelling wordt evenwel berekend volgens de maatstaven waarnaar deze inkomsten in de Nederlandse belastingheffing worden betrokken, zoals voortvloeit uit het in artikel 23, tweede lid, onderdeel b, van het verdrag opgenomen grondslagvereiste.

Het feit dat het heffingsrecht over de winsten van agrarische ondernemingen door artikel 6 van het verdrag wordt bestreken en niet door artikel 7 van het verdrag doet er daarbij niet aan af dat er naar Nederlandse maatstaven sprake is van ondernemingswinsten. Deze winsten worden mitsdien in Nederland volgens het winstbegrip van de Wet IB of de Wet Vpb in de belastingheffing betrokken. Dit betekent vervolgens dat voor het bepalen van de te verlenen vrijstelling de omvang van de aan de in België gelegen landbouwgronden toe te rekenen voordelen wordt berekend op basis van het Nederlandse winstbegrip. Dit kan afwijken van de wijze waarop België de omvang van deze voordelen berekent.

2.6.2. Bepaling vrij te stellen voordeel grensboer. Verdrag met Duitsland (2012)

In de relatie tot Duitsland doet zich vergelijkbare grensproblematiek voor zoals beschreven in onderdeel 2.6.1. Voor de toepassing van het belastingverdrag met Duitsland (1959 en 2012) hebben de bevoegde autoriteiten van Duitsland en Nederland een regeling getroffen. Hierop ziet het besluit van 28 mei 2002, nr. IFZ2002/507M, dat de verdeling betreft van de winst van Duitse en Nederlandse land- en bosbouwbedrijven met grond in de andere verdragsstaat. De hierin opgenomen winstverdeling blijft ingevolge het besluit van 15 december 2015, nr. IZV 2015/1054M onverminderd van kracht onder het huidige belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland (Trb. 2012, 123).

2.7 Winst uit onderneming

Het Besluit winstallocatie vaste inrichtingen 2022 (Stcrt. 2022, 16683) biedt nader inzicht in de Nederlandse standpunten met betrekking tot de winstallocatie aan vaste inrichtingen.



2.8 Internationaal scheeps- en luchtvaartverkeer

2.8.1 Kortstondige opslag van containers in Nederland

Onder artikel 8 OESO-modelverdrag vallen in de eerste plaats de voordelen die de onderneming direct behaalt uit het vervoer van passagiers en goederen door de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in het internationaal verkeer.

Volgens paragraaf 4 van het OESO-commentaar op artikel 8 vallen daarnaast onder dit artikel (1) voordelen behaald met activiteiten die direct verbonden zijn met de internationale vervoersprestatie en (2) voordelen behaald met activiteiten die niet direct verbonden zijn met de internationale vervoersprestatie zolang deze activiteiten van ondergeschikte aard zijn aan deze vervoersprestatie. Paragraaf 4.2 van het commentaar zet vervolgens uiteen wat onder 'van ondergeschikte aard' moet worden verstaan. Het gaat hier om voordelen uit activiteiten die op zich zelf niet nodig zijn om de vervoersprestatie uit te voeren, die slechts beperkt van toegevoegde waarde zijn voor de vervoersactiviteiten en zo nauw gerelateerd daaraan zijn dat deze activiteiten geen aparte onderneming of een aparte bron van inkomen vormen voor de onderneming die de internationale vervoersprestatie per schip of vliegtuig uitvoert.

In het verleden zijn vragen gesteld over de (tijdelijke) opslag van containers in Nederland door of namens zeescheepvaartondernemingen of luchtvaartondernemingen, waarvan de werkelijke leiding in het andere verdragsland is gelegen. Het gaat dan om de situatie waarin buitenlandse vervoersondernemingen een inrichting in Nederland hebben waarvan de werkzaamheden o.m. bestaan uit het logistieke beheer van de containers (opslag, voor- en natransport), en de containers als onderdeel van de internationale vervoersprestatie, na per schip of vliegtuig te zijn gearriveerd, tijdelijk op de kade of op het vliegveld worden opgeslagen in afwachting van het natransport over land of per binnenschip naar de klant. De vraag is in hoeverre nog sprake is van de 'exploitatie van schepen of luchtvaartuigen' indien de containers langer dan gebruikelijk in Nederland worden opgeslagen.

In het navolgende wordt uitsluitend ingegaan op de toepassing van de zee- en luchtvaartartikelen uit de (belasting)verdragen die, voor zover hier relevant, overeenstemmen met artikel 8 OMV. Voor een overzicht van fiscale regelingen inzake de belastingheffing over voordelen uit de exploitatie van schepen en luchtvaartuigen in het internationale verkeer, zij verwezen naar de mededeling van 4 april 2008, nr. IFZ2008/100M.

Voor de beantwoording van de vraag in hoeverre nog sprake is van de 'exploitatie van schepen of luchtvaartuigen' in de zin van artikel 8 indien de containers langer dan gebruikelijk in Nederland worden opgeslagen, is de oorzaak van deze langer dan gebruikelijke opslag van belang. Steeds moet aan de hand van feiten en omstandigheden worden onderzocht of sprake is van opslag die direct verbonden is met dan wel van ondergeschikte aard is aan de internationale vervoersactiviteiten.

Afhankelijk van de feiten en omstandigheden is geen sprake van kortdurende opslag indien de containers – op verzoek van de klant – langer worden opgeslagen dan voor het uitvoeren van de vervoersprestatie nodig is. Te denken valt aan de situatie waarin de klant op zijn terrein nog geen ruimte heeft voor de te leveren goederen, en daarom aan de vervoersonderneming vraagt om de goederen langer op te (laten) slaan en het natransport uit te stellen. Deze opslag van de goederen zou als een aparte activiteit (dienst) kunnen worden gezien welke niet direct verbonden is met de internationale vervoersprestatie. Indien dit het geval is moet worden onderzocht of deze activiteit als van ondergeschikte aard aan de internationale vervoersprestatie kan worden beschouwd. Hiervan kan slechts sprake zijn indien het totaal van deze activiteiten binnen het geheel van de uitgeoefende internationale scheepvaart- of luchtvaartactiviteiten van ondergeschikte aard is. Een belangrijke aanwijzing hiervoor is als de opslagactiviteiten geen aparte onderneming of een aparte bron van inkomen vormen.

De vraag of in een voorkomende situatie sprake is van voordelen uit opslag-activiteiten die onder artikel 8 vallen, is derhalve sterk afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval. Om bij de beoordeling van die feiten en omstandigheden een praktisch handvat te bieden, mag ervan uit worden gegaan dat indien de periode van opslag, per geval bezien, niet meer dan 30 dagen bedraagt, de (winst uit de) opslag-activiteiten van ondergeschikte aard zijn en in elk geval onder artikel 8 vallen.

Gaat de periode van opslag de 30 dagen te boven, dan zal op basis van de feiten en omstandigheden moeten worden getoetst in hoeverre nog sprake is van opslag welke van ondergeschikte aard is aan de internationale vervoersactiviteiten. Van ondergeschikte aard is in deze situatie in elk geval geen sprake indien de opslagactiviteiten – buiten hetgeen nodig is voor de vervoersprestatie zelf – in totaal gezien een apart onderdeel van de vervoersonderneming of een zelfstandige bron van inkomsten voor die onderneming vormen.



Voor de volledigheid zij er verder op gewezen dat indien de opslagactiviteiten zodanige vorm aannemen dat deze niet meer onder artikel 8 vallen, dit tevens impliceert dat (de winst behaald met) een later natransport naar de klant in de regel eveneens niet meer onder artikel 8 valt. Van een voldoende direct verband met het internationale transport is dan geen sprake meer.

2.9 Gelieerde ondernemingen

In het Verrekenprijbesluit (Stcrt. 2022, 16685) wordt nadere invulling gegeven aan de toepassing van het zogenoemde arm's-length-beginsel zoals geformuleerd in artikel 9 OMV. Voor de interpretatie van het in artikel 9 OMV geformuleerde beginsel zijn de Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (OESO-richtlijnen) eveneens relevant.

2.10 Dividenden

2.10.1 Houdsterperiode deelnemingsdividend onder het verdrag met Japan (2010)

Op grond van artikel 10, derde lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en Japan (Trb. 2010, 249) kan onder voorwaarden aanspraak worden gemaakt op een nultarief voor deelnemingsdividenden. Naast de in artikel 10 van het verdrag opgenomen voorwaarden moet daarvoor eveneens zijn voldaan aan de in artikel 21 van het verdrag (beperking van voordelen) opgenomen voorwaarden. Volgens artikel 21, vierde lid, onderdeel a, van het verdrag is vereist dat de persoon, niet zijnde een natuurlijke persoon, die aanspraak maakt op het betreffende verdragsvoordeel, kort gezegd, gedurende een tijdvak van twaalf maanden voorafgaande aan de datum waarop de aanspraak op de dividenden wordt vastgesteld, voldoet aan de in artikel 21, tweede lid, onderdeel e, of de in het derde lid van dat artikel, opgenomen voorwaarden over het vereiste belang in die persoon en de daaraan verbonden stemgerechtigdheid.

De vraag is opgekomen of deze voorwaarde betekent dat de samenstelling van de groep personen die stemgerechtigd zijn gedurende deze periode van twaalf maanden ongewijzigd moet blijven. Dat is niet het geval. De voorwaarde gaat niet verder dan dat de stemgerechtigdheid gedurende de gestelde periode en in de vereiste mate in handen is geweest van gekwalificeerde personen zoals bedoeld in artikel 21, tweede lid, onderdeel e, van het verdrag of van gelijkwaardige gerechtigden zoals bedoeld in artikel 21, derde lid, van het verdrag.

2.10.2 Houdsterperiode deelnemingsdividend onder het verdrag met de Verenigde Staten (1993)

Voor toepassing van het nultarief van artikel 10, derde lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten van Amerika (Trb. 1993, 77 en 2004, 166), is een van de voorwaarden dat de aandelen in het lichaam dat de dividenden uitkeert gedurende een tijdvak van twaalf maanden voorafgaand aan de datum waarop de dividenduitkering plaatsvindt gehouden worden door de uiteindelijk gerechtigde van het dividend. De vraag is gesteld of dit tijdvak van 12 maanden opnieuw gaat lopen bij een overdracht van de aandelen binnen een concern.

Artikel 10, derde lid, van het verdrag bevat geen uitzondering voor de situatie waarin aandelen binnen een concern worden overgedragen. Dit betekent dat het tijdvak ook na een interne overdracht opnieuw gaat lopen. Dit is bovendien onafhankelijk van de reden van de overdracht en wordt niet anders als de interne overdracht het gevolg is van een of meer transacties die in economische zin overeenkomen met een fusie. Is de overdracht een gevolg van een daadwerkelijke juridische fusie waarbij sprake is van een volledige indeplaatsstreding door het verkrijgende lichaam, dan gaat het tijdvak niet opnieuw lopen.

2.10.3 Trusts en deelnemingsdividend onder artikel 10, derde lid, onderdeel c, van het verdrag met de Verenigde Staten (1993)

Volgens artikel 10, derde lid, van het belastingverdrag met de Verenigde Staten van Amerika (Trb. 1993, 77 en 2004, 166), worden dividenden die worden betaald door een lichaam dat inwoner is van een staat in die staat vrijgesteld van belasting als de persoon die de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden is een lichaam is dat inwoner is van de andere staat en overigens ook voldoet aan de in dat lid gestelde voorwaarden.

De vraag is opgekomen of een trust, aangegaan naar het recht van een van de staten van de VS, die aandelen houdt in een Nederlandse kapitaalvennootschap en in de VS zelfstandig is onderworpen aan de *federal income tax*, recht heeft op dat nultarief van artikel 10, derde lid, van het verdrag. Dat is doorgaans niet het geval.



Allereerst zij opgemerkt dat het belastingverdrag op de trust van toepassing is. De trust is immers, gelet op artikel 3, eerste lid, onderdelen d en e, van het verdrag, en de onderworpenheid van de trust aan de belastingheffing in de VS, op basis van artikel 4, eerste lid, van het verdrag, aan te merken als een lichaam dat inwoner is van de VS.

Om aanspraak te maken op het nultarief van artikel 10, derde lid, moet daarnaast worden voldaan aan ten minste een van de in dat derde lid, onderdelen a tot en met d, opgenomen voorwaarden. Dat betreft onder andere de in onderdeel b opgenomen voorwaarde dat de uiteindelijk gerechtigde een gekwalificeerde persoon is in de zin van artikel 26, tweede lid, onderdeel c, van het verdrag (beurs-toets) of de in datzelfde onderdeel c opgenomen voorwaarde dat de uiteindelijk gerechtigde voldoet aan de gelijkwaardige gerechtigden-toets van artikel 26, derde lid, van het verdrag.

Op grond van zowel artikel 26, tweede lid, onderdeel c, als artikel 26, derde lid, van het verdrag is vereist dat het lichaam dat de dividenden ontvangt een lichaam is met een in aandelen verdeeld kapitaal. Daarvan is bij een trust in principe geen sprake. Mitsdien kan een trust, als deze evenmin voldoet aan de in onderdeel a (deelnemingen gehouden sinds een datum gelegen voor 1 oktober 1998) of onderdeel d (goedkeurende beschikking op grond van vangnetbepaling) van artikel 10, derde lid, opgenomen voorwaarde, geen aanspraak maken op het nultarief van artikel 10, derde lid, van het verdrag.

2.10.4 Toepassing tijdelijke regeling artikel 30 BRNC bij deelnemingsdividenden als bedoeld in artikel 10, achtste lid, BRNC

Artikel 30 BRNC bevat een tijdelijke⁹ regeling voor deelnemingsdividenden (i.e. belangen van 25% of meer) uitgekeerd door een lichaam dat inwoner is van Nederland aan een lichaam dat inwoner is van Curaçao in situaties die op 4 juni 2014 al bestonden. Deze overgangsregeling betreft situaties waarin het Curaçaose lichaam niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 10, derde lid, al dan niet in samenhang met artikel 10, vijfde lid, BRNC. Op een dergelijk voor 1 januari 2020 uitgekeerd deelnemingsdividend is niet het huidige in artikel 10, tweede lid, BRNC opgenomen tarief van 15% van toepassing maar het aan de BRK ontleende tarief van 8,3%. Met dien verstande dat voor 8,3% steeds moet worden gelezen 5%, zodat in genoemde situaties een tarief van 5% wordt toegepast.

De vraag is opgekomen of de tijdelijke regeling van artikel 30 BRNC ook geldt in de situatie waarin Nederland in beginsel geen belasting mag heffen over uitgaande dividenden, omdat wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 10, achtste lid, BRNC, maar deze dividenden als gevolg van artikel 22 BRNC met toepassing van de antimisbruikbepaling van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb toch mag belasten.¹⁰ In het eerste lid van artikel 30 BRNC wordt namelijk niet verwezen naar artikel 10, achtste lid, BRNC.

Het antwoord op deze vraag luidt bevestigend. In de bedoelde situatie wordt namelijk voldaan aan de voorwaarde dat het lichaam ter zake van deze dividenden niet in aanmerking komt voor de voordelen van artikel 10, derde lid, al dan niet in samenhang met artikel 10, vijfde lid. Dat betekent dat Nederland in die situatie belasting mag heffen naar een tarief van 5% over het uitgaande dividend met toepassing van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb.

Op na 31 december 2019 uitgekeerde deelnemingsdividenden is deze tijdelijke regeling niet langer van toepassing. Dan doet zich de vraag voor tegen welk percentage het uitgaande dividend door Nederland met toepassing van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb in samenhang met artikel 22 BRNC in de heffing mag worden betrokken.

Artikel 22 BRNC ziet in het bijzonder op de situatie dat één of meer natuurlijke personen door het tussenschuiven van een lichaam dat aan de gestelde bezitseisen voldoet, Nederlandse belastingheffing willen voorkomen. De misgelopen belastingheffing bedraagt in die situatie 15%, zijnde het in artikel 10, tweede lid, BRNC opgenomen tarief dat geldt voor natuurlijke personen. Doel van artikel 22 BRNC is dus het veiligstellen van een heffing van 15%. Dit betekent dat na 31 december 2019, bij toepassing van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb in samenhang met artikel 22 BRNC, het uitgaande dividend tegen een tarief van 15% in de heffing mag worden betrokken.

2.10.5 Begrip 'Bedrijfsmatige activiteiten' in artikel 35 van het verdrag met de Verenigde Staten (1993)

In artikel 35 van het belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten van Amerika

⁹ Van toepassing tot en met 31 december 2019.

¹⁰ Per 1 januari 2018 bevat artikel 4, derde lid, onderdeel c, Wet DB een nieuwe antimisbruikbepaling waarvoor eveneens geldt dat als gevolg van artikel 22 BRNC, de bepalingen van de BRNC geen beletsel vormen voor de toepassing daarvan.



(Trb. 1993, 77 en Trb. 2004, 166) wordt de behandeling van dividend- en interestinkomen van vrijgestelde pensioenfondsen beschreven. Volgens het eerste lid zijn deze voordelen vrijgesteld van belasting in de bronstaat. Maar volgens het tweede lid geldt dit (onder meer) niet voor het inkomen dat een in het eerste lid bedoeld fonds, lichaam of andere organisatie behaalt met het uitoefenen van bedrijfsmatige activiteiten. Dit houdt in dat een onderscheid moet worden gemaakt tussen het beleggen van ingelegde pensioengelden en andere, bedrijfsmatige activiteiten, waarvoor genoemde vrijstelling niet geldt.

De vraag is opgekomen wat het begrip 'bedrijfsmatige activiteiten' inhoudt.

In het verdrag is geen omschrijving opgenomen van dit begrip 'bedrijfsmatige activiteiten'. Evenmin is dit begrip in de Nederlandse (belasting)wetten gedefinieerd. De corresponderende Engelse term in het verdrag, 'trade or business', wordt evenwel in de *federal income tax* in de VS gehanteerd om een onderneming aan te duiden. Het ligt daarom in de rede om bij de uitleg van dit begrip aan te sluiten bij de betekenis die hieraan onder Amerikaans belastingrecht wordt toegekend. Het begrip 'bedrijfsmatige activiteiten' kan in dit verband worden uitgelegd als 'activiteiten die worden verricht met het oog op het verkrijgen van een hoger rendement dan bij normaal vermogensbeheer kan worden verwacht'. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan professionele effectenhandel, een arbitrage-onderneming of dividendstripping.

2.10.6 Vergelijking MPT onder het verdrag NL-VK met de PPT uit het MLI

In artikel 10, derde lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland (Trb. 2008, 201) is een zogeheten main purpose test (hierna: MPT) opgenomen. Op grond hiervan wordt geen tegemoetkoming gegeven op basis van dit artikel 10 als het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen van een persoon is van de voordelen van dit artikel te profiteren. Door het MLI is deze MPT voor de toepassing van het verdrag vervangen door de zogenoemde principal purpose test (hierna: PPT). Op grond hiervan wordt een verdragsvoordeel met betrekking tot een inkomens- of vermogensbestanddeel niet toegekend wanneer redelijkerwijs kan worden geconcludeerd dat het verkrijgen van dat voordeel een van de voornaamste doelen was van een constructie of transactie die direct of indirect tot dat voordeel geleid heeft.

De vraag is opgekomen in hoeverre deze PPT afwijkt van de eerder geldende MPT. Ik ben van mening, mede gezien de voorbeelden die in het Commentaar bij het OMV bij de (in artikel 29, negende lid, daarvan opgenomen) PPT zijn gegeven, dat de strekking van de MPT overeenkomt met die van de PPT. Dat laat onverlet dat het gezien de tekstuele verschillen tussen de MPT en de PPT denkbaar is dat de toepassing ervan in specifieke situaties tot verschillende uitkomsten kan leiden. In veel gevallen evenwel zal als onder de MPT is geconstateerd dat er wel of geen aanspraak kan worden gemaakt op bepaalde verdragsvoordelen, dat bij gelijkblijvende feiten en omstandigheden, onder de PPT ook het geval zijn.

2.11 Interest

2.11.1 Betaling aangegroeide rente bij overdracht vordering onder het verdrag met Singapore (1971)

In de praktijk is gebleken dat als een inwoner van Nederland een vordering op een inwoner van Singapore overdraagt aan een andere inwoner van Singapore, waarbij sprake is van schuldig gebleven interest die aan de hoofdsom is toegevoegd (aangegroeide rente), Singapore deze aangegroeide rente op dat moment in de heffing betreft.

De vraag is opgekomen of de aangegroeide rente in die situatie kwalificeert als interest in de zin van artikel 11 van het belastingverdrag tussen Nederland en Singapore (Trb. 1971, 95), als gevolg waarvan Nederland verrekening zou moeten bieden voor de door Singapore geheven belasting.

Uit de slotzinsnede van artikel 11, vierde lid, van het verdrag, volgt dat de kwalificatie van de bronstaat bij het duiden van interest doorslaggevend is (het betreft op dit punt een van het OMV afwijkende bepaling). Nu de betaling van de koopprijs, voor zover deze een betaling vormde voor de aangegroeide rente, onder de belastingwetgeving van Singapore wordt gelijkgesteld met een reguliere rentebetaling, heeft deze ook als interest te gelden voor verdragsdoeleinden.

Ten overvloede merk ik op dat dit in lijn is met paragraaf 20.1 van het Commentaar bij artikel 11 OMV. Hierin staat dat de koopprijs van een obligatie ook aangegroeide, onbetaalde interest kan bevatten die, als de bronstaat deze belast, onder de definitie van interest valt. Hierdoor mag de bronstaat een bronheffing inhouden op deze interest als het desbetreffende verdrag daarin voorziet en moet de woonstaat alsdan verrekening verlenen voor de in de bronstaat geheven belasting.



2.11.2 Bronheffing met betrekking tot langlopende lening onder het verdrag met Maleisië (1988)

Volgens artikel 12, tweede lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en Maleisië (Trb. 1988, 27) mag interest onder voorwaarden in de bronstaat worden belast tot een percentage van maximaal 10%. Ingevolge het derde lid is de interest betaald aan of overgemaakt naar een inwoner van Nederland in bepaalde gevallen vrijgesteld van Maleisische belasting, waaronder in de situatie van een langlopende lening. Volgens artikel II van het Protocol bij het verdrag betekent de uitdrukking "langlopende lening" elke aangegane lening of gedeponeerde geldsom, zoals omschreven in Section 2 van de Income Tax Act, 1967 van Maleisië.

In de praktijk is gebleken dat Maleisië als bronstaat toch een bronbelasting heft als sprake is van een langlopende lening conform de in die Maleisische 'Income Tax Act' opgenomen definitie. Daarbij wordt opgemerkt dat deze definitie van "langlopende lening" al niet meer in de Maleisische wetgeving was opgenomen op het moment dat het verdrag werd ondertekend. De vraag is opgekomen of dit maakt dat de heffing van bronbelasting in overeenstemming is met het verdrag en Nederland daarvoor een verrekening moet verlenen dan wel kostenaftrek op de voet van artikel 36 BvdB. Dat is niet het geval. De verdragsluitende staten hebben beoogd een vrijstelling op te nemen voor interest ter zake van langlopende leningen die voldoen aan de criteria zoals die ten tijde van de onderhandelingen daarover in de wetgeving van Maleisië waren opgenomen. Het feit dat deze criteria niet langer in de wetgeving van Maleisië waren opgenomen op het moment van ondertekening doet daar niet aan af. Dat feit vormde ook geen aanleiding om de protocolbepaling te laten vervallen bij de totstandkoming van het verdrag of bij de latere wijzigingen van het verdrag.

2.11.3 Begrip 'onderneming' in artikel 11, derde lid, van het verdrag met België (2001)

Ingevolge artikel 11, tweede lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en België van 5 juni 2001 (Trb. 2001, 136) mogen interestinkomsten ook in de bronstaat worden belast overeenkomstig de wetgeving van die staat, maar ten hoogste tegen een tarief van 10% van het brutobedrag van die inkomsten. Ingevolge het derde lid, onderdeel a, mag interest echter niet in de bronstaat worden belast als de uiteindelijk gerechtigde tot die interest een onderneming van de andere verdragsluitende staat is en geen sprake is van interest van door effecten aan toonder vertegenwoordigde leningen of gelddeposito's.

De vraag is wat in dit verband onder "onderneming" moet worden verstaan. Artikel 3, eerste lid, onderdeel d, van het verdrag bepaalt dat de uitdrukking "onderneming van een verdragsluitende staat" betekent een onderneming gedreven door een inwoner van een verdragsluitende staat. Dit is in overeenstemming met het OMV. In het Commentaar op artikel 3 OMV wordt over het begrip "onderneming" opgemerkt dat dit steeds is uitgelegd conform de nationaalrechtelijke bepalingen van de verdragsluitende staten. Dit begrip omvat echter in ieder geval de uitoefening van elk bedrijf.¹¹ Ingevolge artikel 3, tweede lid, van het verdrag heeft voor de toepassing van dit verdrag door een verdragsluitende staat, tenzij de context anders vereist, elke daarin niet omschreven uitdrukking de betekenis welke die uitdrukking op dat ogenblik heeft volgens de wetgeving van die staat met betrekking tot de belastingen waarop het verdrag van toepassing is.

Past Nederland als bronstaat artikel 11, derde lid, onderdeel a, van het verdrag toe, dan is dus van belang welke betekenis aan het begrip "bedrijf" wordt gegeven in de Nederlandse wetgeving. Dit begrip kwam voor in de wetgeving die tot 1 januari 2016 van toepassing was op directe overheidslichamen. Op grond van die wetgeving was een direct overheidslichaam belastingplichtig voor zover het een in de wet omschreven bedrijf uitoefende. Het begrip "bedrijf" heeft daarbij dezelfde betekenis als het materiële ondernemingsbegrip, met die uitzondering dat bij het ontbreken van een winststreven nog steeds sprake kan zijn van een bedrijf.

Het voorgaande betekent dat geen sprake is van een onderneming in de zin van het verdrag als de activiteiten niet worden verricht met het oog op het verkrijgen van een hoger rendement dan bij normaal vermogensbeheer kan worden verwacht.

Ten overvloede zij opgemerkt dat in gelieerde verhoudingen onder voorwaarden een beroep kan worden gedaan op de rente- en royalty richtlijn¹².

¹¹ Zie punt 4 van het OESO-commentaar bij artikel 3 (2017).

¹² Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (PB EG 2003, L 157).



2.12 Royalty's

2.12.1 Kwalificatie geldstroom als royaltyvergoeding of als vergoeding voor dienstverlening onder het verdrag met Indonesië (2002)

In artikel 12, derde lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en Indonesië (Trb. 2002, 33), wordt de uitdrukking "royalty's" gedefinieerd. Dit omvat vergoedingen voor het gebruik of recht van gebruik van bijvoorbeeld een octrooi, een fabrieks- of handelsmerk, een recept of een werkwijze (kort gezegd: licentie-royalty's). Vergoedingen voor dienstverlening vallen hier niet onder.

De vraag is opgekomen of een vergoeding die deels wordt betaald voor een recept/werkwijze en deels voor het verrichten van een dienst volledig onder de royaltydefinitie valt.

In beginsel moet een scheiding worden gemaakt tussen de twee activiteiten waarvoor de vergoedingen worden betaald. Slechts de vergoeding voor de licentie-activiteiten kwalificeert als royalty. Volgens onderdeel 11.6 van het commentaar op artikel 12 OMV is afsplitsing van de dienstverleningscomponent niet nodig indien de licentie-activiteiten verreweg als het belangrijkste doel van het contract zijn te betitelen en de dienstverleningsactiviteiten als bijkomstig of heel weinig belangrijk zijn te beschouwen. De begrippen 'bijkomstig' en 'heel weinig belangrijk' zullen voor de bepaling van de royaltyvergoeding gekwantificeerd worden als een percentage van maximaal 10%.

2.12.2 Abonnementsgelden kwalificeren niet als royalty

De vraag is naar voren gekomen of abonnementsgelden voor de toegang tot en het gebruik van online producten en services die vanuit verschillende verdragslanden aan een uitgever worden betaald, en waarbij de afgenomen producten niet of slechts in zeer beperkte mate mogen worden gereproduceerd of verspreid, kwalificeren als royalty onder belastingverdragen met een royaltybepaling die is gebaseerd op artikel 12 OMV.

Dergelijke abonnementsgelden kwalificeren niet als royalty, nu deze betalingen niet zien op het (recht op) gebruik van een intellectueel eigendomsrecht. Het zijn betalingen van eindgebruikers waarover, kort gezegd, staten van waaruit die betalingen worden gedaan geen bronbelasting mogen heffen.

2.13 Vermogenswinsten

2.13.1 Tijdstip beoordeling onroerende-zaaklichaam onder het verdrag met de Verenigde Staten (1993)

Artikel 14 van het belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten van Amerika (Trb. 1993, 77 en Trb. 2004, 166) ziet onder andere op de toewijzing van het heffingsrecht over vermogenswinsten bij vervreemding van onroerende zaken. Volgens het eerste lid, onderdeel b, van dat artikel mogen ook voordelen verkregen bij de vervreemding van aandelen in een lichaam dat is gevestigd in de andere Staat, in die andere Staat worden belast, indien de activa van dit lichaam grotendeels bestaan uit onroerende zaken gelegen in die andere Staat (zogenoemde onroerende-zaaklichamen). Een belang in een zodanig onroerende-zaaklichaam wordt aangemerkt als "onroerende zaak". De vraag is opgekomen op welk tijdstip moet worden beoordeeld of er sprake is van een onroerende-zaaklichaam.

De beoordeling of een belang in een lichaam als een belang in een onroerende-zaaklichaam, en daarmee als onroerende zaak, kwalificeert onder artikel 14, eerste lid, onderdeel b, dient plaats te vinden naar de situatie op het moment dat het belang wordt vervreemd of het lichaam wordt geliquideerd. Dit betekent dat als op het moment van vervreemding of liquidatie de activa van het lichaam niet grotendeels bestaan uit in die staat gelegen onroerende zaken, het belang niet kwalificeert als een onroerende zaak waarop artikel 14 van het verdrag onder meer ziet.

2.14 t/m 2.22 Zelfstandige arbeid – Inkomen uit dienstbetrekking – Directeursbeloningen – Artiesten en sportbeoefenaars – Pensioenen – Overheidsfuncties – Studenten – Overig inkomen – Vermogen

Gereserveerd

2.23 Vermijden van dubbele belasting

Mijn beleid over het vermijden van dubbele belasting is opgenomen in het besluit Inkomstenbelasting, Vennootschapsbelasting. Vermijden van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen en andere regelingen ter vermijding van dubbele belasting (Stcrt. 2023, 12301).



Voorts wijs ik op de zogenoemde Syllabus VVV-IBR waarin een toelichting wordt gegeven op de uitgangspunten en methoden die ten grondslag liggen aan de berekeningen door de Belastingdienst van vermindering ter voorkoming van dubbele belasting in de vennootschapsbelasting. Deze syllabus is laatstelijk gepubliceerd bij besluit van 17 maart 2021, Stcrt. 2021-13012.

2.23.1 Tax Sparing Credit en geïmputeerde rente

In artikel 23, derde lid en vierde lid, onderdeel b, van het belastingverdrag tussen Nederland en Brazilië (Trb. 1990, 67) is een zogenoemde tax sparing credit opgenomen, op grond waarvan in bepaalde gevallen meer bronbelasting kan worden verrekend dan feitelijk is geheven. De vraag is opgekomen of ook recht bestaat op deze tax sparing credit in de situatie waarin een Nederlandse vennootschap een lening heeft verstrekt aan een gelieerde Braziliaanse vennootschap waarbij geen rentevergoeding is overeengekomen en de schuldenaar ook op een later moment geen rente heeft betaald of verschuldigd is geworden. Op basis van het arm's length-beginsel wordt in Nederland in die situatie een zakelijke rente tot de fiscale winst van de Nederlandse vennootschap gerekend. In de praktijk is gebleken dat in Brazilië in die situatie niet een zodanige winstcorrectie bij de schuldenaar plaatsvindt. Er wordt ook, mitsdien, in Brazilië geen belasting geheven ten laste van de Nederlandse vennootschap over de niet-betaalde rente.

Voor de genoemde tax sparing credit is vereist dat sprake is van interest die op basis van artikel 11, tweede lid, van het verdrag in Brazilië mag worden belast. Dat tweede lid ziet op interest die wordt *betaald* aan de, in dit geval, in Nederland gevestigde crediteur. Hoewel het begrip "betaald" volgens het commentaar bij artikel 11 OMV een ruime betekenis heeft, is wel ten minste vereist dat er sprake is van het voldoen van een verplichting van de debiteur om middelen aan de crediteur ter beschikking te stellen. Nu deze verplichting ontbreekt, is er geen sprake van rente die is betaald in de zin van het verdragsartikel. Het feit dat er in Nederland op basis van het arm's length-beginsel voor belastingdoel-einden een zakelijke interest bij de crediteur in aanmerking wordt genomen doet aan het ontbreken van deze verplichting niet af. Voor de goede orde merk ik hierbij op dat Brazilië weliswaar geen lid is van de OESO, maar dat uit de door Brazilië ingenomen posities met betrekking tot het commentaar bij artikel 11 OMV niet blijkt dat Brazilië op dit punt een andere uitleg van het interest-artikel voorstaat.

Hieraan kan nog worden toegevoegd dat het in deze situatie verlenen van een tax sparing credit ook niet in overeenstemming is met doel en strekking van de in artikel 23, vierde lid, opgenomen regeling. Doel en strekking is namelijk het voorkomen dat als een land ter bevordering van buitenlandse investeringen uit eigen beweging zijn bronbelasting verder matigt dan op grond van het verdrag is geboden, het effect daarvan via het verrekeningsmechanisme verloren gaat door een bijheffing van Nederlandse belasting. Een zodanige matiging van de op basis van het verdrag toegestane heffing van (bron-)belasting is in deze situatie niet aan de orde vanwege het ontbreken van een interestbetaaling.

Volledigheidshalve merk ik nog op dat in de geschetste situatie van een niet-rentedragende vordering, de door Nederland op basis van het arm's lengthbeginsel in aanmerking genomen rentebedrag niet leidt tot een bedrag dat bij de berekening van de zogenoemde "tweede limiet" (van in dit geval artikel 23, derde lid, van het verdrag) wordt betrokken (en dus niet bepalend is voor de zogenoemde "verrekeningsruimte" voor overigens door Brazilië geheven bronbelasting). De verrekening van bronbelasting wordt begrensd door de Nederlandse belasting die naar rato geheven wordt over het inkomen waarover door Brazilië ook (bron-) belasting is of mag worden geheven. Met de Nederlandse belasting wordt dan bedoeld, gelet op artikel 23, derde lid, van het verdrag, de belasting die wordt geheven over de in de Nederlandse heffingsgrondslag begrepen bestanddelen van het inkomen waarover, in dit geval, Brazilië ook mag heffen (grondslagvoorbehoud). Aangezien Brazilië geen heffingsrecht heeft over interest die niet wordt betaald, behoort de door Nederland geïmputeerde interest niet tot deze grondslag. Het grondslagvoorbehoud ziet met andere woorden op de bevoegdheid van Nederland, als woonland, belasting te mogen heffen over het inkomen waarover Brazilië (als bronland) ook een heffingsrecht toekomt.

2.24 Non-discriminatie

Gereserveerd

2.25 Procedure voor onderling overleg

Mijn beleid over de onderlinge overlegprocedure is opgenomen in het Besluit Onderlinge overlegprocedures (Stcrt. 2020, 32689).



2.26 t/m 2.28 Uitwisseling van informatie – Bijstand bij invordering van belastingsschulden – Diplomatieke en consulaire ambtenaren

Gereserveerd

2.29 Recht op voordelen

2.29.1 Toepassing antimisbruikbepaling Wet DB onder het verdrag met Duitsland (2012)

Ingevolge artikel 23, eerste lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland (Trb. 2012, 123) mag het verdrag niet zodanig worden uitgelegd dat de verdragsluitende staten worden belet hun nationale wettelijke bepalingen ter voorkoming van het ontgaan of vermijden van belasting toe te passen.

Uit artikel XV, derde lid, van het protocol bij het verdrag volgt dat als een natuurlijke persoon die inwoner is van Nederland aandelen bezit in een lichaam dat inwoner is van Duitsland via een of meer lichamen die inwoner zijn van Nederland, de Duitse nationale wetgeving bedoeld in artikel 23 van het verdrag niet van toepassing is als de Duitse belastingadministratie niet kan aantonen dat de tussenplaatsing van een Nederlands lichaam een door fiscale motieven gedreven opzet betreft. De tussenplaatsing vormt geen door fiscale motieven gedreven opzet indien inkomen, als dit wordt uitgekeerd aan de natuurlijke persoon, zal worden belast in Nederland.

De vraag is opgekomen of deze bepaling in de omgekeerde situatie in de weg kan staan aan toepassing door Nederland van artikel 4, derde lid, onderdeel c, Wet DB. Dat is niet het geval, omdat uit de tekst van artikel XV van het protocol blijkt dat deze bepaling geen wederkerig karakter heeft.

2.30 t/m 2.32 Uitbreiding tot andere gebieden – inwerkingtreding – Beëindiging

Gereserveerd

3. Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

Mijn beleid over het vermijden van dubbele belasting is opgenomen in het besluit Inkomstenbelasting, Vennootschapsbelasting. Vermijden van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen en andere regelingen ter vermindering van dubbele belasting (Stcrt. 2023, 12301).

Voorts wijs ik op de zogenoemde Syllabus VVV-IBR waarin een toelichting wordt gegeven op de uitgangspunten en methoden die ten grondslag liggen aan de berekeningen door de Belastingdienst van vermindering ter voorkoming van dubbele belasting in de vennootschapsbelasting. Deze syllabus is laatstelijk gepubliceerd bij besluit van 17 maart 2021, Stcrt. 2021, 13012.

4. Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en Wet inkomstenbelasting 2001

Dit onderdeel bevat de standpunten die zien op de uitleg van verschillende bepalingen uit de Wet Vpb en de Wet IB in de winstsfeer, waarbij sprake is van een internationale component.

4.1 Vestigingsplaatsfictie

4.1.1 Omzetting van een buitenlandse rechtspersoon in een Nederlandse rechtsvorm

De vraag is gesteld of de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vijfde lid, Wet Vpb van toepassing is na de omzetting van een buitenlandse rechtspersoon in een Nederlandse rechtsvorm.

Hiervoor is doorslaggevend of volgens de omzettingsakte civielrechtelijk sprake is van de oprichting van een nieuwe rechtspersoon naar Nederlands recht, dan wel van een omzetting met voortzetting van de bestaande rechtspersoon. In het laatste geval is de vestigingsplaatsfictie niet van toepassing.

4.1.2 Open CV

Aan mij is de vraag voorgelegd of op een open commanditaire vennootschap als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vijfde lid, Wet Vpb van toepassing is.

Deze vestigingsplaatsfictie geldt voor lichamen waarvan de oprichting naar Nederlands recht heeft plaatsgevonden. Daarmee wordt gedoeld op de lichamen genoemd in artikel 2, eerste lid, Wet Vpb. Het begrip "oprichting" heeft daarmee een ruime betekenis. Dat betekent dat als sprake is van een



open commanditaire vennootschap die tot stand is gekomen naar Nederlands recht, de oprichtingsfic-
tie op die vennootschap onverkort van toepassing is.

4.2 Aftrekbare kosten

4.2.1 Aftrek Zwitserse bronbelasting op deelnemingsdividend

Een in Nederland gevestigde vennootschap heeft een Zwitserse deelneming. De deelneming keert een dividend uit aan haar Nederlandse moedermaatschappij. Op het dividend wordt Zwitserse dividendbe-
lasting ingehouden. Op grond van de bepalingen uit het belastingverdrag tussen Nederland en
Zwitserland van 26 februari 2010 (Trb. 2010, 98) kan de Nederlandse vennootschap in Zwitserland om
terugbetaling van het gehele bedrag van de ingehouden dividendbelasting vragen. Met deze
teruggaafprocedure is echter enige tijd gemoeid. De Nederlandse vennootschap spreekt met de
Zwitserse fiscus af dat Zwitserland de teruggaafprocedure zal versnellen waarbij de Nederlandse
vennootschap niet het volledige bedrag van de ingehouden dividendbelasting zal terugvragen maar
ongeveer 2% minder. Omdat het uitgekeerde dividend in Nederland onder de deelnemingsvrijstelling
valt, is hierover geen vennootschapsbelasting verschuldigd. De Nederlandse vennootschap brengt de
Zwitserse dividendbelasting die niet is teruggevraagd als kosten ten laste van haar winst. De
Nederlandse vennootschap stelt dat deze kosten zijn gemaakt om de vordering die zij op de Zwitserse
fiscus had (versneld) te incasseren en de vordering zich niet van een willekeurige vordering op een
andere debiteur onderscheidt. Volgens de Nederlandse vennootschap zijn de kosten gemaakt in
verband met de incasso en derhalve aftrekbaar voor de vennootschapsbelasting.

Deze benadering volg ik niet. De 2% Zwitserse dividendbelasting die de vennootschap niet terugont-
vangt blijft het karakter van bronbelasting behouden, met de heffing waarvan de Nederlandse
vennootschap instemt, en kan niet worden aangemerkt als incassokosten. Ervan uitgaande dat de
dividenden die de Nederlandse vennootschap van haar Zwitserse deelneming ontvangt ingevolge
artikel 10 van het verdrag volledig zijn vrijgesteld van Zwitserse belastingheffing kan de ingehouden
Zwitserse dividendbelasting volledig worden teruggevraagd. Aldus wordt dubbele belasting voor-
komen. Op het gehele dividendbedrag is een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van
toepassing, en mitsdien kunnen deze belastingen vanwege artikel 10, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb
niet in aftrek worden gebracht.

4.3 Eindafrekening

4.4

4.4.1 Vrijval opwaarderingsreserve bij zetelverplaatsing

Ingevolge artikel 15c Wet Vpb wordt een belastingplichtige die niet meer wordt aangemerkt als
inwoner van Nederland zoals in dat onderdeel bedoeld, geacht de bestanddelen van zijn vermogen te
hebben vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer op het tijdstip onmiddellijk vooraf-
gaande aan het ophouden van het inwonerschap.

Ingevolge artikel 15d Wet Vpb worden voordelen die niet reeds uit anderen hoofde in aanmerking zijn
genomen, gerekend tot de winst van het jaar waarin de belastingplichtige ophoudt in Nederland
belastbare winst te genieten.

Ingevolge artikel 13ba Wet Vpb moet onder bepaalde omstandigheden een eerdere afwaardering van
een vordering worden teruggenomen, bijvoorbeeld als dit een vordering op een deelneming betreft en
deze vordering wordt omgezet in eigen vermogen, en mag ditzelfde bedrag gelijktijdig ten laste van de
winst worden toegevoegd aan een reserve, de opwaarderingsreserve. Deze reserve valt vervolgens
vrij in de winst naargelang de deelneming in waarde stijgt.

De vraag is opgekomen of in het geval van een zetelverplaatsing van een belastingplichtige met een
dergelijke opwaarderingsreserve, waarbij geen sprake is van een vaste inrichting in Nederland
waaraan deze reserve kan worden toegerekend, artikel 15d Wet Vpb meebrengt dat deze reserve op
dat moment moet vrijvallen in de Nederlandse winst.

Deze vraag dient bevestigend te worden beantwoord. Voor de opwaarderingsreserve geldt in
genoemde situatie dat belastingplichtige heeft opgehouden uit zijn onderneming in Nederland
belastbare winst te genieten, omdat met betrekking tot de opwaarderingsreserve de mogelijkheid van
in de toekomst in Nederland belastbare winst ontbreekt.

Als de belastingplichtige haar zetel verplaatst naar een lidstaat van de Europese Unie dan wel een
staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte, moet bij de
bedoelde vrijval artikel 25b Invorderingswet 1990 in acht worden genomen.



4.4 Objectvrijstelling

4.4.1 Kwalificatie Britse overzeese gebieden als staat in de zin van artikel 15e Wet Vpb

Ingevolge artikel 15e, eerste lid, Wet Vpb wordt bij een belastingplichtige met winst uit een andere staat de winst verminderd met de positieve en de negatieve bedragen van de winst uit die staat. Aangezien de Britse overzeese gebieden niet vallen onder de werking van het met het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland gesloten belastingverdrag (Trb. 2008, 201), moet voor winsten uit deze gebieden voor de toepassing van de objectvrijstelling worden gekeken naar artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb. Ook in die situatie, waarin er geen belastingverdrag van toepassing is, is van belang of sprake is van winst die afkomstig is uit een andere staat. De vraag is opgekomen of het Brits Antarctisch Territorium, Zuid-Georgia en de Falklandeilanden elk kunnen worden gezien als staat.

Artikel 2, tweede lid, letter d, AWR, verstaat onder een "staat" mede een "mogendheid". Op grond van Artikel 2, tweede lid, letter c, AWR, wordt onder een mogendheid mede begrepen een daarmee gelijk te stellen bestuurlijke eenheid. Het Brits Antarctisch Territorium, Zuid-Georgia en de Falklandeilanden kwalificeren elk als bestuurlijke eenheid en daarmee als "staat" in de zin van artikel 15e Wet Vpb.

4.4.2 Objectvrijstelling bij onopgeloste tiebreaker

In verschillende door Nederland gesloten belastingverdragen is geregeld dat als een belastingplichtige, niet zijnde een natuurlijke persoon, inwoner is van beide verdragsluitende staten, de vestigingsplaats voor de toepassing van het betreffende verdrag in onderling overleg wordt vastgesteld (tiebreaker). Gebeurt dit niet, dan kan, afhankelijk van wat hierover in het betreffende belastingverdrag is overeengekomen, het gevolg daarvan zijn dat de belastingplichtige geen aanspraak kan maken op een in het belastingverdrag voorziene vermindering of vrijstelling van belasting.

De vraag doet zich voor of in de situatie dat de tiebreaker (nog) niet is opgelost, en de belastingplichtige geen recht heeft op een vermindering of vrijstelling van belasting, voor de toepassing van de objectvrijstelling moet worden aangesloten bij artikel 15e, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb of bij artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb.

Onderdeel a is van toepassing in de situatie dat in relatie tot een andere staat een belastingverdrag van toepassing is dat voorziet in een regeling voor de heffing over de bestanddelen van de winst van de belastingplichtige. In de situatie van een niet-opgeloste tiebreaker is dat het geval. In de eerste plaats immers zou als er geen verdrag van toepassing zou zijn niet tot toepassing van de tiebreakerbepaling worden toegekomen. In de tweede plaats aangezien alle door Nederland gesloten belastingverdragen met betrekking tot het inkomen (en vermogen) zien op de verdeling van heffingsrechten. Desalniettemin kan geen beroep worden gedaan op toepassing van de objectvrijstelling van dit onderdeel a omdat dit onderdeel slechts van toepassing is voor zover Nederland op grond van het aan de orde zijnde verdrag een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting dient te verlenen. Ingeval van een (nog) niet-opgeloste tiebreaker ontbreekt deze verplichting.

Maar evenmin kan een beroep worden gedaan op de in onderdeel b opgenomen objectvrijstelling. Onderdeel b is van toepassing als er geen verdrag (of regeling) van toepassing is als bedoeld in onderdeel a. Daarmee wordt bedoeld op een belastingverdrag dat (of regeling die) voorziet in de verdeling van heffingsrechten. Aan deze voorwaarde voor toepassing van onderdeel b wordt derhalve dan niet voldaan.

Zolang er dus geen overeenstemming is bereikt door de bevoegde autoriteiten van Nederland en het betrokken andere verdragsland, kan er in beginsel geen aanspraak worden gemaakt op een (vermindering of) vrijstelling van belasting, waaronder ook te rekenen valt de toepassing van de objectvrijstelling. Wel biedt de tiebreaker-bepaling veelal de ruimte aan de bevoegde autoriteiten, ondanks het ontbreken van overeenstemming over de uitsluitende verdragswoonplaats, in een concrete situatie bepaalde verminderingen of vrijstellingen toe te kennen.

Bij het bereiken van een overeenstemming door de bevoegde autoriteiten over de oplossing van de tiebreaker, en dus de verdragswoonplaats, zullen de verdragsbepalingen in volle omvang van toepassing worden. Dat wil zeggen dat vervolgens van geval tot geval, zoals gebruikelijk, moet worden bezien of daadwerkelijk aanspraak kan worden gemaakt op de in een verdrag voorziene verminderingen of vrijstellingen.

Tot slot wordt opgemerkt dat de verdragsbepalingen over de tiebreaker geen regeling bevatten over de periode die wordt bestreken door een beslissing door de bevoegde autoriteiten over de tiebreaker.



Maar gewezen kan worden op paragraaf 24.3 van het Commentaar bij artikel 4, derde lid, van het OMV, over deze situatie. Daarin is aangegeven dat de bevoegde autoriteiten bij hun beslissing over de tiebreaker-bepaling moeten aangeven welke periode door de beslissing wordt bestreken. In paragraaf 2 van het in onderdeel 2.4.1. van dit besluit aangehaalde Besluit MAP-tiebreaker wordt dit voor Nederland ook bevestigd: het vaststellen van het moment vanaf wanneer aanspraak kan worden gemaakt op de verdragsvoordelen vormt een onderdeel van het onderlinge overleg onder de MAP-tiebreaker-procedure. De Nederlandse bevoegde autoriteit zal daarbij in de regel uitgaan van het moment waarop het dubbele inwonerschap is ontstaan.

Voor de goede orde zij daarbij opgemerkt dat de procedure voor een onderling overleg (MAP) voor het oplossen van een tiebreaker veelal door de belastingplichtige zal worden gestart, maar dat ook de bevoegde autoriteiten uit eigener beweging zo'n procedure kunnen starten.

4.4.3 Toerekening rente op vreemd vermogen aan vaste inrichting bij fiscale eenheid

Ingevolge artikel 15e, eerste lid, Wet Vpb wordt bij een belastingplichtige met winst uit een andere staat de winst verminderd met de positieve en de negatieve bedragen van de winst uit die staat. Een van de aspecten van het berekenen van de winst uit een andere staat is het bepalen van de rentelast ter zake van het aan een vaste inrichting gealloceerd vreemd vermogen. Daarbij zijn er verschillende methodes toepasbaar, maar heb ik de voorkeur voor de zogenoemde 'fungibility approach', waarbij na de allocatie van het vermogen de rentelast van het lichaam naar rato van het toegerekend vreemd vermogen wordt gealloceerd aan de vaste inrichting.¹³

Een bijzondere situatie in dat kader is die waarin sprake is van een fiscale eenheid. In zijn algemeenheid geldt de regel van artikel 15ac, vierde lid, Wet Vpb, namelijk dat de vermindering van belasting ingevolge voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting wordt berekend alsof de maatschappijen van de fiscale eenheid één belastingplichtige zijn.

Op deze hoofdregel wordt in artikel 15ac, vijfde lid, Wet Vpb evenwel een uitzondering gemaakt. Op basis van deze bepaling wordt, kort gezegd, de bij de berekening van een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting in aanmerking te nemen buitenlandse winst van de fiscale eenheid in bepaalde gevallen gecorrigeerd.

De vraag is gesteld wat dit vijfde lid betekent voor de in dit kader toe te rekenen rentelasten aan een in het buitenland gelegen vaste inrichting, met name of daarbij moet worden uitgegaan van de rentevoet van de gehele fiscale eenheid of van die van de maatschappij die over de vaste inrichting beschikt.

Voor het antwoord op deze vraag is relevant dat de bepaling van artikel 15ac, vijfde lid, Wet Vpb vanaf 1 januari 2018 inhoudelijk ingrijpend is aangepast.¹⁴ Vóór deze wijziging zag deze bepaling uitsluitend op interne financieringskosten die toerekenbaar zijn aan een vaste inrichting (of aan vastgoed), maar als gevolg van de fiscale eenheid niet in de winst van de fiscale eenheid tot uitdrukking komen. Deze bepaling zag dus niet op het, zoals in de gestelde vraag, bepalen van de te hanteren rentevoet. Bijgevolg kan dan, gelet op de hoofdregel van artikel 15ac, vierde lid, Wet Vpb, bij de toerekening van de financieringskosten aan de vaste inrichting worden uitgegaan van de gemiddelde rente over het vreemd vermogen van de gehele fiscale eenheid.

Vanaf 1 januari 2018 volgt uit artikel 15ac, vijfde lid, Wet Vpb dat bij toepassing van de objectvrijstelling door een fiscale eenheid in feite een vergelijking moet worden gemaakt tussen:

1. de objectvrijstelling toegepast op het niveau van de fiscale eenheid; en
2. de objectvrijstelling toegepast als ware er geen fiscale eenheid.

Als door de aanwezigheid van de fiscale eenheid bij de toepassing van de objectvrijstelling een ander bedrag aan buitenlandse winst in aanmerking wordt genomen dan zonder de fiscale eenheid het geval zou zijn, dan wordt bij de berekening van de objectvrijstelling van dat andere bedrag uitgegaan. Dit betekent in wezen dat voor de berekening van de onder de objectvrijstelling vrij te stellen winst de fiscale eenheid wordt weggedacht en dat het vennootschapsniveau – dat wil zeggen de winst van de vennootschap die over de desbetreffende vaste inrichting beschikt – bepalend is.

Artikel 15ac, vijfde lid, Wet Vpb vormt daarmee een uitzondering op het beginsel dat de vermindering van belasting ingevolge voorschriften ter voorkoming van dubbele belasting wordt berekend alsof de maatschappijen van een fiscale eenheid een enkele belastingplichtige zijn. Dit betekent dat in de situatie na 1 januari 2018 bij toepassing van de objectvrijstelling rentelasten aan een vaste inrichting worden toegerekend op basis van de gemiddelde rente over het vreemd vermogen van de gevoegde

¹³ Zie in dit verband ook het besluit "Besluit winstallocatie vaste inrichtingen 2022".

¹⁴ Overige fiscale maatregelen 2018.



vennootschap met de vaste inrichting in plaats van de gemiddelde rente over het vreemd vermogen van de gehele fiscale eenheid.

4.4.4 Jaar waarin stakingsverlies in aanmerking wordt genomen bij toepassing artikel 15j, tweede lid, Wet Vpb

Door toepassing van de objectvrijstelling worden verliezen van een vaste inrichting in beginsel niet in aanmerking genomen. Wordt een vaste inrichting gestaakt, dan kan op dat moment onder voorwaarden een stakingsverlies worden genomen. Dit geldt ingevolge artikel 15i, vijfde lid, onderdeel a, Wet Vpb echter niet als de vaste inrichting wordt voortgezet door een verbonden lichaam. Het potentiële stakingsverlies wordt dan op grond van artikel 15j, eerste lid, Wet Vpb doorgeschoven naar het betreffende verbonden lichaam. Artikel 15j, tweede lid, Wet Vpb bepaalt vervolgens dat een voortzetting in principe niet aanwezig wordt geacht ingeval van voortzetting in het zicht van staking, waarvan sprake is als er binnen drie jaar na de voortzetting wordt gestaakt. Bij voortzetting in het zicht van staking blijft het stakingsverlies achter bij de vennootschap die de vaste inrichting heeft overgedragen.

De vraag is opgekomen of in dat geval het stakingsverlies mag worden genomen in het jaar van overdracht van de vaste inrichting of pas in het jaar van daadwerkelijke staking.

Het antwoord hierop is dat het stakingsverlies pas in aanmerking kan worden genomen in het jaar van daadwerkelijke staking.

In de eerste plaats omdat pas op dat moment duidelijk is of artikel 15j, tweede lid, Wet Vpb van toepassing is, terwijl de aanslag over het jaar van overdracht van de vaste inrichting op dat moment mogelijk al onherroepelijk vaststaat.

In de tweede plaats vanwege doel en strekking van genoemde bepalingen. Doel van artikel 15i, vijfde lid, onderdeel a, Wet Vpb jo. artikel 15j, eerste lid, Wet Vpb is om te bewerkstelligen dat een stakingsverlies pas in aanmerking kan worden genomen nadat de activiteiten op het niveau van het concern daadwerkelijk zijn gestaakt. Het past daarin niet om bij toepassing van artikel 15j, tweede lid, Wet Vpb het stakingsverlies in aanmerking te nemen in een jaar voordat de activiteiten daadwerkelijk zijn gestaakt. Het doel van artikel 15j, tweede lid, Wet Vpb doet daaraan niet af. Deze bepaling kent namelijk een andere achtergrond, zijnde het voorkomen van onwenselijk gebruik door het naar willekeur verschuiven van een toekomstig stakingsverlies naar een andere belastingplichtige.

4.5 Buitenlandse belastingplicht

4.5.1 Vorming HIR bij einde buitenlandse belastingplicht

Een in het buitenland gevestigde, naar Nederlands recht opgerichte vennootschap kan voor de boekwinst behaald met de verkoop van al haar in Nederland gelegen onroerende zaken een of meer herinvesteringsreserves (hierna: HIR) vormen, mits deze vennootschap over een kwalificerend herinvesteringsvoornemen beschikt (zie Hoge Raad 22 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6710 en Hoge Raad 6 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:513). Van een kwalificerend herinvesteringsvoornemen is sprake als dit voornemen ziet op binnenlandse onroerende zaken.

Onduidelijk is of het voorgaande eveneens geldt voor een naar buitenlands recht opgerichte, buitenlands belastingplichtige vennootschap in overigens gelijke omstandigheden. Daarvoor is vereist dat het hebben van een kwalificerend herinvesteringsvoornemen binnen de reikwijdte van artikel 17a, onderdeel a, Wet Vpb valt.

Ik kan er mee instemmen dat ook in deze situatie een HIR wordt gevormd, mits het Nederlandse heffingsrecht over een eventuele vrijval van deze HIR in de praktijk gewaarborgd wordt, bijvoorbeeld door het sluiten van een vaststellingsovereenkomst.

4.6 Verliesverrekening

4.6.1 Opvolgende vaste inrichtingen: verliesverrekening mogelijk?

Een buitenlandse belastingplichtige met een vaste inrichting in Nederland mag verliezen uit die vaste inrichting verrekenen met de positieve resultaten in latere jaren. De vraag is opgekomen of dit ook geldt als gedurende een of meer tussenliggende jaren geen sprake is geweest van een vaste inrichting in Nederland.

Het antwoord luidt bevestigend. Verrekening van verliezen van een in Nederland gedreven vaste inrichting met de positieve resultaten in latere jaren uit een door dezelfde buitenlandse belastingplich-



tige in Nederland gedreven vaste inrichting vloeit voort uit het stelsel van de wet. Hieraan doet niet af dat deze belastingplichtige gedurende enige tijd geen Nederlands inkomen heeft genoten. Vanzelfsprekend moeten daarbij wel de regels uit, afhankelijk van het geval, de Wet IB of de Wet Vpb inzake verliesverrekening, waaronder de verliesverrekeningstermijn, in acht worden genomen.

5. Dividendbelasting

5.1 Dividendvergunning onder verdrag met PPT o.b.v. MLI

Een inhoudingsplichtige kan om een beschikking verzoeken waarmee zij wordt ontslagen van de verplichting om de dividendbelasting in te houden die op grond van een belastingverdrag niet verschuldigd is (hierna: de vergunning). Een vergunning wordt in principe alleen verleend als een inhoudingsplichtige geen beroep kan doen op de nationale inhoudingsvrijstelling uit de Wet DB.

De inhoudingsvrijstelling vindt onder meer geen toepassing als sprake is van misbruik in de zin van de Wet DB (artikel 4, derde lid, onderdeel c, Wet DB). Dit betekent dat een vergunning kan worden afgegeven in de situatie waarin wel sprake is van misbruik in de zin van de Wet DB, maar geen sprake is van misbruik als bedoeld in het betreffende belastingverdrag op grond waarvan verdragsvoordelen zouden kunnen worden geweigerd. In dat kader is de vraag opgekomen hoe de antimisbruikbepaling van artikel 4, derde lid, onderdeel c Wet DB zich verhoudt tot de principal purpose test (hierna: PPT) uit het MLI en vergelijkbare in belastingverdragen opgenomen PPT's.

Over de verhouding tussen de Nederlandse invulling van de PPT en nationale antimisbruikbepalingen heeft de wetgever opgemerkt:

- i) Met de implementatie van een afzonderlijke antimisbruikbepaling in de Wet DB (per 1 januari 2018) is tevens beoogd de nationale antimisbruikbepaling in lijn te brengen met de Nederlandse invulling van de PPT;¹⁵
- ii) De nationale antimisbruikbepaling is niet strenger dan de PPT en zal dus niet worden beperkt door de toepassing van een belastingverdrag;¹⁶
- iii) In de gevallen waarin Nederland als bronland fungeert zal Nederland bij het toepassen van de PPT niet verder gaan dan de reikwijdte van zijn nationale antimisbruikbepaling(en).¹⁷

Gelet op het voorgaande zal de situatie waarin artikel 4, derde lid, onderdeel c, Wet DB wel en de PPT niet van toepassing is zich in de praktijk niet voordoen.

6. Intrekking

Het besluit van 16 november 2004, IFZ 2004/828M¹⁸, en het besluit van 4 april 2008, IFZ 2008/52M¹⁹, zijn ingetrokken met ingang van inwerkingtreding van dit besluit.

7. Inwerkingtreding

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

8. Citeertitel

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit toepassing voorschriften internationaal belastingrecht in de winstsfeer

De citeertitel wordt afgekort tot: Besluit IBRW

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 16 juni 2023

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*

¹⁵ Kamerstukken II, 2017/18, 34 788, nr. 3, p. 16 en SvF, brief 14 juni 2019

¹⁶ Kamerstukken II, 2017/18, 34 853 (R2096), nr. 6, p. 28–29 en Kamerstukken II, 2017/18, 34 788, nr. 6, p. 7.

¹⁷ Kamerstukken II, 2017/18, 34 853 (R2096), nr. 6, p. 28–29.

¹⁸ Gepubliceerd in BNB 2005, 59.

¹⁹ Stcrt. 2008, 78.