



Inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting, dividendbelasting, bronbelasting. Vermijden van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen en andere regelingen ter vermijding van dubbele belasting

Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek
Besluit van 13 december 2024, nr. 2024-31576

De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

Dit beleidsbesluit is een actualisering van het besluit van 18 april 2023, nr. 2023-2897 (Stcrt. 2023, 12301) en bevat het beleid over het vermijden van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen, het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en andere regelingen ter vermijding van dubbele belasting. In dit besluit zijn beleidswijzigingen aangebracht, nieuwe beleidsbeslissingen opgenomen en standpunten verduidelijkt.

1. Inleiding

Nederland belast inwoners over hun wereldinkomen. Voor de in het wereldinkomen begrepen buitenlandse inkomensbestanddelen waarover het heffingsrecht op basis van een belastingverdrag of een andere regeling ter vermijding van dubbele belasting (primair) aan een ander land is toegewezen, verleent Nederland een vermindering tot het vermijden van dubbele belasting. In het desbetreffende verdrag of de desbetreffende andere regeling is bepaald voor welke inkomsten een vermindering van belasting wordt verleend, of de vermindering wordt verleend volgens de vrijstellings- of verrekeningsmethode en welk bedrag aan buitenlandse (bron)belasting voor verrekening in aanmerking komt.

In dit besluit is het beleid over de (technische) wijze van bepaling van de vermindering geactualiseerd. De volgende onderdelen zijn toegevoegd aan dit besluit:

- in aanmerking te nemen kosten bij berekening 2^e limiet (onderdeel 3.2.2.1);
- berekening 2^e limiet bij wijziging van het vennootschapsbelastingtarief bij een van het kalenderjaar afwijkend boekjaar (onderdeel 3.2.2.2);
- geen kostenafrek voor fictieve bronbelasting (tax sparing credit) (onderdeel 3.6.4).

Verder is een tweetal aanpassingen aangebracht in verband met wijzigingen in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 per 1 januari 2025. De goedkeuring voor de verrekening van buitenlandse belasting op sporters- of artiesteninkomsten in de vennootschapsbelasting is toegespitst op de boekjaren die zijn aangevangen vóór 1 januari 2025 (onderdeel 3.5.1). Daarnaast is de goedkeuring die ziet op de keuze voor kostenafrek in verdragssituaties uitgebreid naar buitenlandse (bron)belasting die drukt op voordelen en inkomsten van sporters en artiesten die opkomen in een vennootschap (onderdeel 3.6.2.).

De overige wijzigingen zijn van redactionele aard. Hiermee zijn geen inhoudelijke wijzigingen beoogd.

1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BRK	Belastingregeling voor het Koninkrijk
Bvdb 2001	Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
Verdrag	Bilateraal belastingverdrag tot het vermijden van dubbele belasting en voorkoming van belastingontduiking. Hieronder wordt mede begrepen een regeling ter vermijding van dubbele belasting die is overeengekomen met een bestuurlijke eenheid, alsmede een regeling ter vermijding van dubbele belasting die is getroffen voor de relatie met één of meer landen binnen het Koninkrijk ¹ en de Belastingregeling voor het land Nederland. Landen waarmee alleen een overeenkomst voor de uitwisseling van informatie – Tax Information Exchange Agreement (TIEA) – is afgesloten of waarbij het belastingverdrag nog niet in werking is getreden, worden niet aangemerkt als verdraglanden.
Vermindering	Vermindering tot het vermijden van dubbele belasting
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet Vpb 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969

¹ Artikel 2, tweede lid, onderdelen e en f, AWR.



2. Vrijstelling

Op grond van afdeling 2.10a Wet Vpb 1969 wordt in de vennootschapsbelasting voor buitenlandse ondernemingswinsten doorgaans een objectvrijstelling toegepast. Met betrekking tot deze regeling is in dit besluit geen beleid opgenomen, omdat dit ziet op toepassing van het nationale recht.¹ Dit onderdeel is voornamelijk van belang voor de vrijstellingsmethode in de inkomstenbelasting.

2.1 Vrijstellingsmethode; verdragen met verwijzing naar nationale wetgeving

De door Nederland afgesloten verdragen bevatten een afzonderlijk artikel waarin de wijze van het bepalen van de vermindering is geregeld. De technische vormgeving hiervan kan per verdrag verschillen. In een groot aantal (recentere) verdragen wordt voor de bepaling van de vermindering volgens de vrijstellingsmethode integraal verwezen naar de bepalingen in de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting. Bij deze verdragen vindt de berekening van de vermindering volgens de vrijstellingsmethode dan ook (van rechtswege) plaats overeenkomstig de bepalingen van het Bvdb 2001.

2.2 Vrijstellingsmethode; verdragen met autonome regeling (m.u.v. BRK)

Een aantal andere (oudere) verdragen² kent een autonome regeling voor de door Nederland te verlenen vermindering. De voorkomingsbepaling (voorkomingsbreuk) is in die verdragen zelfstandig omschreven. Hieronder beschrijf ik mijn beleid voor deze verdragen, met uitzondering van de BRK die ik in onderdeel 2.3 behandel.

In verdragen met een autonome regeling voor vermindering wordt in de voorkomingsbreuk voor de noemer een formulering gebruikt als 'het bedrag van het gehele inkomen dat de grondslag vormt waarnaar de belasting wordt geheven'. In een protocol bij verdragen wordt vervolgens meestal aangegeven wat hieronder wordt verstaan. Deze verdragen kennen verder vaak een voorbehoud voor de toepassing van de bepalingen over de verliescompensatie in de nationale Nederlandse wetgeving of de eenzijdige voorschriften tot het vermijden van dubbele belasting. Deze verwijzing ziet op de doorschuif- en inhaalregeling uit het Bvdb 2001.³ De vermindering van de noemer (in de voorkomingsbreuk) met compensabele verliezen uit eerdere jaren volgt echter niet uit de tekst van deze verdragen.

Verdragen met een autonome regeling voor de vermindering hebben gemeenschappelijk dat de diverse voorkomingsbepalingen uitgaan van één inkomensbegrip. Dit heeft tot gevolg dat ze niet aansluiten bij de opzet en terminologie van de drie inkomensboxen in de Wet IB 2001. Voor de genoemde verdragen moet een vertaalslag plaatsvinden om voor belastingplichtigen in de inkomstenbelasting de vermindering te bepalen.

Een redelijke toepassing die recht doet aan doel en strekking van de verdragen brengt mee dat voor de bepaling van de vermindering aansluiting wordt gezocht bij de voorkomingstechniek uit het Bvdb 2001. Op deze wijze ontstaat een juiste koppeling tussen – de hoogte van – de belastingheffing over de buitenlandse inkomsten en de bepaling van de vermindering.

Het voorgaande houdt in dat voor de inkomstenbelasting ook bij de verdragen met een autonome regeling de vermindering volgens de vrijstellingsmethode per inkomensbox plaatsvindt, waarbij elke box zijn eigen grondslag en tarief kent. Daarnaast wordt aangesloten bij het voor de betreffende box in het Bvdb 2001 beschreven noemerinkomen. Door de aansluiting bij het Bvdb 2001 worden automatisch de negatieve bedragen aan noemerinkomen uit eerdere jaren (verliesverrekening) in aanmerking genomen bij de vermindering in box 1. Daarnaast heeft deze aansluiting bij het Bvdb 2001 tot gevolg dat latere aanpassingen van het Bvdb 2001 doorwerken naar de verdragen met een autonome regeling.

2.3 Belastingregeling voor het Koninkrijk

De BRK kent ook een autonome regeling voor de te verlenen vermindering. In de BRK wordt in artikel 24, eerste lid, de noemer van de voorkomingsbreuk omschreven als 'het totale belastbare inkomen'. In het tweede lid wordt bepaald dat bij de te verlenen vermindering rekening wordt gehouden met de verrekening van negatieve en positieve bestanddelen. Deze laatste verwijzing heeft

¹ Het beleid over de objectvrijstelling is opgenomen in onderdeel 4 van het besluit van 16 juni 2023, nr. 2023-11648, Stcrt. 2023, 17534-n1 (Besluit toepassing voorschriften internationaal belastingrecht in de winstfeer).

² Per 1 januari 2023 gaat het om de verdragen met Australië, Filippijnen, Frankrijk, Israël, Korea, Luxemburg, Malta, Marokko, Oostenrijk, Singapore, Spanje, Suriname, Slowakije en Tsjechië. Ook de BRK kent een autonome regeling.

³ HR 27 november 1985, ECLI:NL:HR:1985:AW8149.



betrekking op de doorschuif- en inhaalregeling uit het Bvdb 2001.⁴

De autonome regeling in de BRK sluit niet aan bij de systematiek van de drie inkomensboxen in de Wet IB 2001. Een redelijke toepassing die recht doet aan doel en strekking van de BRK brengt mee dat voor de bepaling van de vermindering aansluiting wordt gezocht bij de voorkomingstechniek uit het Bvdb 2001. Hierbij wordt rekening gehouden met het begrip 'totale belastbare inkomen' uit artikel 24 BRK. In afwijking van artikel 10, vijfde lid, Bvdb 2001 moet daarom voor de voorkomingsbreuk als noemer worden gehanteerd het belastbare inkomen uit werk en woning. Het zesde en zevende lid van artikel 10 Bvdb 2001 gelden niet voor het noemerinkomen onder de BRK.

2.4 Objectieve vrijstelling; studietoelagen van in Nederland wonende studenten onder de BRK

Veel van de door Nederland met andere landen gesloten verdragen bevatten een vrijstelling voor studietoelagen die studenten, die uit die landen afkomstig zijn, ontvangen van buiten Nederland. Deze vrijstelling is een objectieve vrijstelling zonder progressievoorbehoud.

De BRK bevat eveneens een objectieve vrijstelling voor studietoelagen. Op grond van de enigszins afwijkende structuur van de BRK is echter in het verleden een evenredige vermindering tot het vermijden van dubbele belasting (vrijstelling met progressievoorbehoud) verleend. Door hetgeen is bepaald in artikel 3.104, onderdeel q, Wet IB 2001 geldt voor die wet een algemene vrijstelling voor uitkeringen op grond van buitenlandse regelingen die naar aard en strekking overeenkomen met uitkeringen als bedoeld in de onderdelen a tot en met p van dat artikel. Voor zover er studietoelagen uit een andere Mogendheid worden ontvangen die buiten de reikwijdte vallen van artikel 3.104, onderdeel q, Wet IB 2001, kan in relatie tot de BRK eveneens een objectieve vrijstelling zonder progressievoorbehoud worden toegepast.

2.5 De dagenbreuk bij belastbaar loon (box 1)

Het belastbare loon waarvoor een werknemer in verband met in het buitenland verrichte werkzaamheden in aanmerking komt voor een vermindering moet onder omstandigheden worden bepaald door een dagenbreuk toe te passen op het van de werkgever ontvangen loon. De Hoge Raad⁵ heeft de berekening van het belastbare loon volgens de dagenbreuk bepaald op (de teller): het aantal dagen waarop daadwerkelijk in de werkstaat is gewerkt, inclusief ziekte-dagen waarop belastingplichtige, als hij niet ziek zou zijn geweest, in de werkstaat zou hebben gewerkt; en gedeeld door (de noemer): het aantal kalenderdagen van het desbetreffende jaar, verminderd met de weekeinddagen, de ter zake van arbeid in dat jaar overeengekomen vakantiedagen, en de feestdagen en dergelijke waarop niet behoefde te worden gewerkt.

Onder 'in een jaar overeengekomen vakantiedagen' wordt verstaan de daadwerkelijk door een werknemer in een kalenderjaar opgenomen vakantiedagen. Dit sluit aan bij het vaststellen van het aantal dagen waarop daadwerkelijk in de werkstaat is gewerkt. Deze uitleg wordt ook gevolgd voor de toepassing van het Bvdb 2001 en de buitenlandse belastingplicht van hoofdstuk 7 Wet IB 2001.

3. Verrekening

3.1 Verrekeningsmethode; aansluiting bij het Bvdb 2001

De door Nederland afgesloten verdragen kennen een (grotendeels) autonome regeling van de door Nederland te verlenen belastingvermindering volgens de verrekeningsmethode. Voor de verrekeningsmethode wordt in beginsel dus niet verwezen naar het Bvdb 2001. Alleen in de omschrijving van de zogenoemde 2^e limiet komt in veel (recentere) verdragen een formulering voor als 'het bedrag van de vermindering die zou zijn verleend indien de aldus in het inkomen begrepen bestanddelen van het inkomen de enige bestanddelen van het inkomen zouden zijn geweest die uit hoofde van de bepalingen in de Nederlandse wetgeving zijn vrijgesteld'.

Net als bij de vrijstellingsmethode geldt ook voor de in de verdragen opgenomen verrekeningsmethode met (grotendeels) autonome regeling dat deze formulering niet aansluit bij de opzet en terminologie van de drie inkomensboxen in de Wet IB 2001. Daarom moet ook hier een vertaalslag plaatsvinden om voor belastingplichtigen in de inkomstenbelasting de vermindering volgens de verrekeningsmethode te bepalen.

Een redelijke wetstoepassing die recht doet aan doel en strekking van de verdragen brengt mee dat voor de bepaling van de tegemoetkoming ter voorkoming van dubbele belasting onder de verdragen

⁴ Hof Amsterdam 13 januari 1988, ECLI:NL:GHAMS:1988:AW7495.

⁵ HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AP1424.



volgens de verrekeningsmethode aansluiting wordt gezocht bij de verrekeningstechniek uit het Bvdb 2001. Ook voor de overige aspecten van de verrekeningstechniek wordt aangesloten bij het Bvdb 2001 waarbij alle bepalingen uit het Bvdb 2001, voor zover relevant, van toepassing zijn.

Voor de inkomstenbelasting betekent het voorgaande dat de verrekening per box afzonderlijk wordt bepaald. Het heeft ook tot gevolg dat kan worden uitgegaan van het noemerinkomen zoals dat is geformuleerd in de verrekeningsbepalingen van het Bvdb 2001. Hiermee wordt voorkomen dat bij de toepassing van de gezamenlijke methode onder omstandigheden verschillende noemerinkomens van toepassing kunnen zijn.

Het toepassen van de verrekeningstechniek uit het Bvdb 2001 betekent op een aantal punten een tegemoetkoming aan belastingplichtigen ten opzichte van in de verdragen neergelegde regelingen.

3.2.2e limiet bij dividenden, interest en royalty's

3.2.1 Inkomstenbelasting, inkomen uit sparen en beleggen

Voor buitenlandse dividenden, interest en royalty's die worden genoten uit rechten die behoren tot de bezittingen als bedoeld in artikel 5.3 Wet IB 2001 (rendementsgrondslag inkomen uit sparen en beleggen), kent artikel 25, tweede lid, Bvdb 2001 geen 2^e limiet. Wel wordt de te verrekenen belasting beperkt tot maximaal 15% van het brutobedrag van de betreffende dividenden, interest of royalty's.

In bepaalde verdragen met een autonome regeling is wel een 2^e limiet opgenomen.

Ik hecht belang aan uniformiteit in voorkomingsystematiek. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur voor zover nodig goed dat ook voor de verdragen die een autonome verrekeningsmethode kennen, bij de verrekening in box 3 wordt aangesloten bij de methode van artikel 25 Bvdb 2001. Dit houdt in dat geen 2^e limiet wordt toegepast, maar dat de te verrekenen belasting wel wordt gemaximeerd op 15% van het brutobedrag van de betreffende dividenden, renten of royalty's.

3.2.2 Vennootschapsbelasting

Voor buitenlandse dividenden, interest en royalty's bepaalt artikel 36, tweede lid, onderdeel b, Bvdb 2001 de 2^e limiet door vermenigvuldiging van de buitenlandse inkomsten met het hoogste Vpb-tarief. Op royalty's die tot de innovatiebox behoren is een afwijkende heffingsgrondslag van toepassing, daarom geldt hiervoor een afwijkende 2^e limiet. Artikel 36a, tweede lid, onderdeel b, Bvdb 2001 bepaalt de 2^e limiet door vermenigvuldiging van de royalty's met 9/100⁶.

Oudere verdragen kennen een autonome verrekeningsmethode, waarbij de 2^e limiet de uitkomst is van de volgende formule:

$$\text{Buitenlandse dividenden, interest en royalty's} \\ \text{-----} * \text{Vpb over belastbare bedrag} \\ \text{Winst}^1$$

¹ De verdragen die zijn overeengekomen tussen 1967 en 1980, alsmede het verdrag met de Filipijnen van 1989 definiëren de noemer als 'het bedrag van het gehele inkomen (...) dat de grondslag vormt waarnaar de belasting wordt geheven'. Blijkens het protocol bij deze verdragen wordt onder grondslag verstaan: 'de winst in de zin van de Nederlandse wet (...) op de vennootschapsbelasting'. Dit betekent dat in de noemer rekening wordt gehouden met de wereldwijd behaalde winst (artikel 8 e.v. Wet Vpb 1969). De noemer van de breuk onder deze oudere verdragen bevat dus niet het belastbare bedrag als bedoeld in het artikel 7, tweede lid Wet Vpb 1969.

Deze in oudere verdragen gehanteerde 2^e limiet kan minder gunstig zijn dan de 2^e limiet die het Bvdb 2001 voorschrijft. Dat komt omdat bij de berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting ook het lagere Vpb-tarief (tariefopstapje) in aanmerking wordt genomen. Bij aanwezigheid van te verrekenen verliezen kan daarnaast de noemer van de breuk groter zijn dan het belastbare bedrag waarover de vennootschapsbelasting wordt berekend. Dat komt doordat te verrekenen verliezen niet in aanmerking worden genomen in de noemer van de breuk, maar wel bij het bepalen van het belastbare bedrag. Hierdoor kan de 2^e limiet in oudere verdragen lager uitvallen en tot minder verrekening leiden.

⁶ Dit is het percentage zoals geldend in het Bvdb 2001 zoals dat luidt op 31 december 2024. Het is mogelijk dat dit percentage in de jaren na 2024 wijzigt.



Ik hecht belang aan uniformiteit in voorkomingsystematiek. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur voor zover nodig goed dat ook voor de verdragen die een autonome verrekeningsmethode kennen die afwijkt van de methode in het Bvdb 2001, de 2^e limiet voor dividenden, interest en royalty's krachtens artikel 36, tweede lid, onderdeel b, Bvdb 2001 en voor innovatieboxroyalty's krachtens artikel 36a, tweede lid, Bvdb 2001 wordt bepaald.

3.2.2.1 In aanmerking te nemen kosten bij berekening 2^e limiet

Uitgangspunt bij de bepaling van de 2^e limiet is dat geen hoger bedrag aan voorkoming van dubbele belasting wordt verleend dan het bedrag van de Nederlandse vennootschapsbelasting dat over de netto buitenlandse inkomsten is verschuldigd. De buitenlandse inkomsten worden daartoe vermindert met alle met die inkomsten verband houdende kosten (netto-methode). Voor dividenden, interest en royalty's is dit geregeld in artikel 36, vierde lid, Bvdb 2001 en voor innovatieboxroyalty's in artikel 36a, derde lid, Bvdb 2001.

Kosten die niet in aftrek zijn toegestaan op grond van het nationale recht, en als gevolg daarvan niet ten laste van de winst komen, hoeven niet in aanmerking genomen te worden bij het bepalen van de 2^e limiet voor de verrekening van buitenlandse bronbelasting.⁷ Te denken valt bijvoorbeeld aan rentelasten die niet in aftrek komen op grond van artikel 10a Wet Vpb 1969. Niet-aftrekbare kosten verminderen de te betalen vennootschapsbelasting niet en beperken dan evenmin de verrekeningsruimte. Dit geldt zowel voor (recentere) verdragen die voor de berekening van de 2^e limiet expliciet verwijzen naar de Nederlandse nationale wetgeving, als voor verdragen die een autonome regeling kennen voor de verrekening van bronbelasting en niet verwijzen naar het Bvdb 2001.

Bij de berekening van de 2^e limiet blijven kosten die in eerdere of latere jaren in aftrek zijn gebracht buiten aanmerking.⁸ Gedacht kan bijvoorbeeld worden aan voortbrengingskosten van een immaterieel activum die ineens afgeschreven worden (op grond van artikel 8, eerste lid, Wet Vpb 1969 jo. artikel 3.30, derde lid, Wet IB 2001), terwijl dit immaterieel activum pas in latere jaren gaat renderen en resulteert in de ontvangst van royalty's uit het buitenland waarop buitenlandse bronbelasting is ingehouden. Bij de berekening van de 2^e limiet is *matching* over de jaargrens niet mogelijk indien kosten en inkomsten in verschillende jaren opkomen. Bij de berekening van de 2^e limiet staat ieder jaar op zichzelf (zie ook het Braziliaanse valutaverliesarrest⁹). Dit geldt voor de verrekening van buitenlandse bronbelasting ter zake van dividenden, interest en royalty's en innovatieboxroyalty's.

3.2.2.2. Berekening 2^e limiet bij tariefwijziging Vpb bij een van het kalenderjaar afwijkend boekjaar

Bij de toepassing van de 2^e limiet moet rekening worden gehouden met het hoogste tarief, bedoeld in artikel 22 Wet Vpb 1969. Met ingang van 1 januari 2022 is het hoogste tarief in artikel 22 Wet Vpb 1969 verhoogd van 25% naar 25,8%. Artikel 31 Wet Vpb 1969 regelt de gevolgen van de samenloop van een van een kalenderjaar afwijkend boekjaar en een wijziging van het hoogste tarief in artikel 22 Wet Vpb 1969 op een bepaalde tijdsevenredige wijze.

Artikel 31 Wet Vpb 1969 werkt echter niet automatisch door naar artikel 36, tweede lid, aanhef en onderdeel b, Bvdb 2001. Voor de toepassing van artikel 36, tweede lid, aanhef en onderdeel b, Bvdb 2001 wordt daarom, gelet op de tekst van die bepaling, uitgegaan van 'het hoogste tarief' dat op enig moment van toepassing is in het desbetreffende boekjaar.¹⁰

3.3 Gezamenlijke methode dividenden, interest en (innovatiebox)royalty's

3.3.1 Toepassing gezamenlijke methode onder de verdragen

Onder het Bvdb 2001 vindt verrekening plaats volgens de gezamenlijke methode. Alle dividenden, interest en (innovatiebox)royalty's uit Mogendheden die als ontwikkelingsland¹¹ kwalificeren en die zijn onderworpen aan in dat jaar geheven (bron)belasting¹² worden opgeteld en als één bedrag in

⁷ Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2022:1, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

⁸ Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2022:4, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

⁹ HR 17 juni 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP1473.

¹⁰ Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2023:2, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

¹¹ Artikel 6 Bvdb 2001.

¹² Artikelen 15, eerste lid, 36, eerste lid, en 36a, eerste lid, Bvdb 2001.



aanmerking genomen.¹³ Verrekenbaar is de som van de door de verschillende Mogendheden geheven (bron)belasting (1^e limiet). De verrekening wordt beperkt tot maximaal het bedrag van de Nederlandse belasting over deze dividenden, interest en royalty's (2^e limiet).¹⁴ Voor dividenden geldt nog een 3^e limiet. Van de over dividenden geheven buitenlandse belasting kan namelijk geen hoger bedrag in aanmerking worden genomen dan tot 15% van het brutobedrag van die dividenden¹⁵. Het hogere bedrag aan belasting wordt niet verrekend en wordt evenmin voortgewenteld op grond van de artikelen 17 of 37 Bvdb 2001.

Onder de verdragen vindt verrekening per Mogendheid plaats, de afzonderlijke methode. Dividenden, interest en royalty's worden per Mogendheid in aanmerking genomen (1^e limiet). Dit bedrag kan worden verrekend tot maximaal het bedrag van de Nederlandse inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting die over de som van de netto buitenlandse winstbestanddelen, eveneens per Mogendheid afzonderlijk, is geheven (2^e limiet).

Ik hecht belang aan uniformiteit in voorkomingssystematiek. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat ook onder de verdragen de verrekening volgens de gezamenlijke methode plaatsvindt op de wijze zoals hierna vermeld onder 'Te volgen systematiek'.

Te volgen systematiek

1. De gezamenlijke methode wordt toegepast op de dividenden, interest en royalty's afkomstig uit alle Mogendheden gezamenlijk, respectievelijk op de innovatieboxroyalty's afkomstig uit alle Mogendheden gezamenlijk. Dat zijn dus alle ontwikkelingslanden en alle verdragslanden tezamen.¹⁶ Er kan niet voor gedeeltelijke toepassing van de gezamenlijke methode worden geopteerd.
2. Onder de gezamenlijke methode worden voor de berekening van de 2^e limiet ook dividenden, interest en royalty's in aanmerking genomen waarover Mogendheden op grond van een verdrag (bron)belasting mogen heffen, maar zij daarvan op grond van hun nationale recht hebben afgezien. Vindt geen heffing plaats omdat een internationale regeling (zoals Richtlijn 2003/49/EG) de heffingsbevoegdheid van de Mogendheid beperkt, dan worden de dividenden, interest en royalty's niet voor de 2^e limiet in aanmerking genomen. Ter bepaling van de 2^e limiet wordt voorts geen rekening gehouden met dividenden, interest en royalty's afkomstig uit Mogendheden waarmee in het verdrag een uitsluitende woonstaatheffing is overeengekomen.
3. Een onder een verdrag voor interest of royalty's overeengekomen 'tax sparing credit' kan niet worden verrekend als de aan de inkomsten onderliggende vordering, het onderliggende recht of het onderliggende eigendom tot stand is gekomen, verkregen of overgedragen met als voornaamste doel het voordeel te verkrijgen of te vergroten van de gezamenlijke methode. In dat geval kan de extra verrekeningsruimte (het verschil tussen de geheven (bron)belasting en de 2^e limiet) die de gezamenlijke methode biedt slechts worden benut voor de verrekening van de daadwerkelijk geheven (bron)belasting.
4. Voor zover dividenden, interest of royalty's in Nederland op grond van een verdrag al zijn vrijgesteld van belasting, vindt niet ook verrekening van buitenlandse (bron)belasting plaats.¹⁷ Gedacht kan worden aan uit een land ontvangen dividenden, interest of royalty's die tevens deel uitmaken van de winst van een buitenlandse vaste inrichting in een ander land. Zowel de op deze dividenden, interest of royalty's ingehouden buitenlandse bronbelasting, als de inkomsten zelf worden niet in aanmerking genomen bij de toepassing van de gezamenlijke methode.

Het toepassen van de gezamenlijke methode is voor een belastingplichtige meestal voordeliger dan de afzonderlijke methode. Daarom wordt deze methode bij het vaststellen van de aanslag standaard gebruikt, ook als een verdrag van toepassing is. Mocht een belastingplichtige de afzonderlijke methode willen gebruiken, dan kan hij dit kenbaar maken aan de inspecteur. Deze keuze kan per jaar worden gemaakt zolang de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat. Een keuze voor het toepassen van de afzonderlijke methode blijft zonder gevolgen voor de overige in dit besluit vermelde tegemoetkomingen.

¹³ In box 3 speelt, vanwege het ontbreken van een 2^e limiet, het onderscheid tussen afzonderlijke en gezamenlijke methode geen rol.

¹⁴ Artikelen 15, tweede lid, 36, tweede lid, en 36a, tweede lid, Bvdb 2001.

¹⁵ Artikelen 15, derde lid, en 36, derde lid, Bvdb 2001.

¹⁶ Het betreft de Mogendheden waarvoor een verdrag van kracht is alsmede de Mogendheden waarop het Bvdb 2001 toepassing vindt.

¹⁷ Zie ook HR 8 februari 2002, ECLI:NL:HR:2002:AB2825.



3.3.2 Toepassing gezamenlijke methode en rangorde verrekening

De te verrekenen (bron)belasting kan niet meer bedragen dan de berekende inkomstenbelasting over het belastbare inkomen uit werk en woning¹⁸ of de verschuldigde vennootschapsbelasting.¹⁹ Is de verschuldigde inkomsten- of vennootschapsbelasting onvoldoende om alle (bron)belasting te verrekenen dan geldt een rangorde tussen de aanspraken op verrekening. De artikelen 28a en 44a Bvdb 2001 bepalen dat de verminderingen die voortvloeien uit een andere regeling ter vermijding van dubbele belasting voorgaan op de verminderingen die uitsluitend voortvloeien uit het Bvdb 2001. Vervolgens worden de verminderingen in aanmerking genomen in de volgorde die blijkt uit de overige bepalingen van het Bvdb 2001. De verminderingen worden in aanmerking genomen in volgorde van toenemende grootte. Ingeval van samenloop tussen de verrekening bij dividenden, interest en royalty's enerzijds en de verrekening bij sporters- en artiesteninkomsten anderzijds, worden de verminderingen gescheiden in aanmerking genomen in volgorde van toenemende grootte. Als de verminderingen even groot zijn, wordt van elk een evenredig gedeelte in aanmerking genomen. Daarna volgen de verminderingen uit hoofde van de Wet Vpb 1969 wegens de verrekening bij een niet kwalificerende buitenlandse beleggingsdeelneming, een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming en een gecontroleerd buitenlands lichaam. De rangorde kan als volgt worden samengevat.

Aanspraken uit hoofde van een verdrag

1. Vrijstelling doorgeschoven winsten van vóór 2012
2. Verrekening bij dividenden, interest en royalty's en de verrekening bij sporters- of artiesteninkomsten
3. Verrekening bij innovatieboxroyalty's

Aanspraken uit hoofde van het Bvdb 2001

4. Vrijstelling doorgeschoven winsten van vóór 2012
5. Verrekening bij dividenden, interest en royalty's en de verrekening bij sporters- of artiesteninkomsten
6. Verrekening bij innovatieboxroyalty's

Aanspraken uit hoofde van de Wet Vpb 1969

7. Verrekening bij een niet kwalificerende buitenlandse beleggingsdeelneming²⁰
8. Verrekening bij een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming²¹, tenzij voor de winst ervan vrijstelling moet worden verleend onder een verdrag²²
9. Verrekening bij winst uit een gecontroleerd buitenlands lichaam²³

Aanspraken op verrekening uit hoofde van een verdrag zijn van hogere orde dan die uit hoofde van het Bvdb 2001. Wordt echter voor de verdragen de gezamenlijke methode van het Bvdb 2001 toegepast, dan zal de aanspraak op verrekening in rangorde dalen naar het niveau van het Bvdb 2001. Dit acht ik ongewenst bij toepassing van de gezamenlijke methode.

Als voor de verdragen de gezamenlijke methode wordt toegepast dan acht ik het niet bezwaarlijk dat de voorkomingsaanspraak met de 5^e rang wordt samengevoegd met de 2^e rang en die van de 6^e rang wordt samengevoegd met de 3^e rang. De verminderingen die voortvloeien uit het Bvdb 2001 verkrijgen in zoverre dezelfde rang als die voortvloeien uit een andere regeling ter vermijding van dubbele belasting.

3.4 Voortwenteling niet verrekende (bron)belasting

3.4.1 Voortwenteling onder de verdragen

In het geval dat de 2^e limiet of de verschuldigde belasting de verrekening van de buitenlandse (bron)belasting beperkt, is onder het Bvdb 2001 onder voorwaarden verrekening mogelijk in een later jaar.²⁴ Dit wordt de voortwenteling van niet verrekende (bron)belasting genoemd. Het is mogelijk dat

¹⁸ Artikel 15, zesde lid, Bvdb 2001.

¹⁹ Artikel 36, zesde lid, en 36a, vijfde lid, Bvdb 2001.

²⁰ Artikel 23c, zesde lid, Wet Vpb 1969.

²¹ Artikel 23d, vierde lid, Wet Vpb 1969.

²² Artikel 15e, zevende lid, Wet Vpb 1969 bepaalt dat de objectvrijstelling wel van toepassing is als de winst van de laagbelaste beleggingsonderneming op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting in Nederland voor een vrijstelling in aanmerking komt. Als de objectvrijstelling van toepassing is, kan daarnaast geen verrekening meer worden geclaimd.

²³ Artikel 23e, derde lid, Wet Vpb 1969.

²⁴ Artikelen 37 en 44 Bvdb 2001.



een verdrag niet voorziet in een dergelijke mogelijkheid. Dit acht ik ongewenst. Voor dat geval keur ik daarom het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur voor zover nodig goed dat niet verrekenende (bron)belasting onder verdragen kan worden voortgewenteld op dezelfde wijze als niet verrekenende (bron)belasting waarop het Bvdb 2001 van toepassing is. De artikelen 14, 14a, 17, 20, 25a, 25ba, 28, 37 en 44 Bvdb 2001 zijn dan van overeenkomstige toepassing.

3.4.2 Voortwenteling bij statuswisseling van een ontwikkelingsland

Het kan voorkomen dat een Mogendheid haar status van ontwikkelingsland verliest. Ook in dat geval blijft het mogelijk om voortgewentelde nog niet verrekenende ingehouden buitenlandse (bron)belasting uit een jaar waarin de Mogendheid als ontwikkelingsland kwalificeerde, te verrekenen op grond van het Bvdb 2001²⁵.

Verrekening van de voortgewentelde buitenlandse (bron)belasting is niet mogelijk vanaf het moment dat met het voormalige ontwikkelingsland een verdrag is overeengekomen en in werking getreden. Wanneer hierdoor de (bron)belasting uit het voormalige ontwikkelingsland niet verrekend kan worden, geeft toepassing van de gezamenlijke methode (zie hiervoor) mogelijkheden om toch tot een verrekening van deze (bron)belasting te kunnen komen.

3.4.3 Voortwenteling bij wisseling van afzonderlijke naar gezamenlijke methode

Is bij toepassing van de afzonderlijke methode (bron)belasting voortgewenteld naar een jaar waarin de gezamenlijke methode van kracht wordt, dan ontbreekt een wettelijke basis voor verrekening. Dit acht ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat in het eerste jaar waarin belastingplichtige gebruikmaakt van de gezamenlijke methode de op basis van de afzonderlijke methode naar dat jaar voortgewentelde buitenlandse (bron)belasting als gezamenlijk bedrag wordt aangemerkt voor de toepassing van de gezamenlijke methode.²⁶ Dit bedrag kan in volgende jaren met elk land worden verrekend en is niet gebonden aan het land waaruit de (bron)belasting is opgekomen.

3.4.4 Voortwenteling bij wisseling van gezamenlijke methode naar afzonderlijke methode

Vanaf het jaar dat belastingplichtige de afzonderlijke methode toepast voor inkomsten uit verdragslanden kan de voortgewentelde (bron)belasting uit voorgaande jaren niet worden verrekend als in die voorgaande jaren de gezamenlijke methode is toegepast. Een wettelijke basis hiervoor ontbreekt. Dit acht ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder voorwaarde goed dat een belastingplichtige de voortgewentelde (bron)belasting uit jaren voor de wisseling van de gezamenlijke naar de afzonderlijke methode (het gezamenlijke bedrag) ook daarna kan blijven verrekenen op de wijze zoals hierna vermeld onder 'Te volgen systematiek'. De nog niet verrekenende (bron)belasting zal in het jaar waarin geen gebruik meer wordt gemaakt van de gezamenlijke methode beschikbaar blijven als gezamenlijk bedrag voor de verrekening en kan met elk afzonderlijk land worden verrekend.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de voorwaarde dat het gezamenlijke bedrag overeenkomstig de artikelen 25a of 37 Bvdb 2001 door de inspecteur bij beschikking is vastgesteld.

²⁵ Nota van toelichting bij het besluit van 21 december 2000 (Bvdb 2001), Stb. 2000, 642, p. 43.

²⁶ De gezamenlijke methode voor dividenden, interest en royalty's (artikel 15 en 36 Bvdb 2001) respectievelijk de gezamenlijke methode voor innovatieboxroyalty's (artikel 36a Bvdb 2001), buitenlandse inkomsten van sporters/artiesten (artikel 13 Bvdb 2001) en bestuurders.



Te volgen systematiek

1. De toerekening van het gezamenlijke bedrag vindt plaats voor zover de afzonderlijke landen nog verrekeningsruimte over hebben na verrekening van de (bron)belasting uit het jaar zelf.
2. De toerekening van het gezamenlijke bedrag vindt steeds plaats aan de Mogendheid met de kleinste resterende verrekeningsruimte.
3. Als vervolgens nog een gezamenlijk bedrag aan te verrekenen (bron)belasting resteert, wordt dit naar het volgende jaar overgebracht, mits dit bedrag door de inspecteur bij beschikking is vastgesteld. Op deze beschikking worden de bedragen die resteren uit het jaar dat de afzonderlijke methode is toegepast apart en per Mogendheid opgenomen. Deze bedragen worden in een volgend jaar als eerste in aanmerking genomen. Daarna wordt, zo mogelijk, het nog resterende deel uit de periode dat de gezamenlijke methode werd toegepast in aanmerking genomen zoals beschreven onder stap(en) 1 en 2.

3.5 Buitenlandse sporters- of artiesteninkomsten in de vennootschapsbelasting

3.5.1 Verrekening (bron)belasting

De goedkeuring in dit onderdeel is niet van toepassing in de gevallen dat een verdrag bepaalt dat op de betreffende inkomensbestanddelen de vrijstellingsmethode van toepassing is. Voor die gevallen voorziet artikel 15e, tweede lid, onderdeel a, onder 3°, Wet Vpb 1969 in vermindering van dubbele belasting.

Inkomsten van sporters- en artiesten kunnen ook opkomen in de sfeer van een vennootschap. De voordelen die een artiest of sportbeoefenaar behaalt met een optreden of sport binnen het gebied van een andere mogendheid en die toekomen aan een binnenlands vennootschapsbelastingplichtig lichaam, worden in het algemeen in de heffing van die andere Mogendheid betrokken. De verrekening van geheven buitenlandse (bron)belasting op sporters- of artiesteninkomsten in de vennootschapsbelasting wordt in artikel 36c Bvdb 2001 geregeld voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2025.

Anders dan de meeste verdragen kent het Bvdb 2001 voor gevallen tot 2025 echter geen regeling om dubbele belasting te voorkomen. Dit acht ik ongewenst. Daarom keur ik voor de boekjaren die zijn aangevangen voorafgaand aan 1 januari 2025 het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat aan een binnenlands vennootschapsbelastingplichtig lichaam, ter verrekening van vanwege een andere Mogendheid geheven belasting, een vermindering van vennootschapsbelasting wordt verleend voor in de winst, maar niet in de winst van een vaste inrichting in een andere staat, bedoeld in artikel 15e, tweede lid, onderdeel a, onder 1°, en onderdeel b, onder 1°, Wet Vpb 1969, begrepen sporters- of artiesteninkomsten, behaald met een optreden of de uitoefening van een sport binnen het gebied van de andere Mogendheid.

De inspecteur zal de artikelen 44 en 44a Bvdb 2001 overeenkomstig toepassen. Daarbij zal hij voor de toepassing van artikel 44a Bvdb 2001 de (bron)belasting in aanmerking nemen volgens de 2^e en 5^e rang zoals genoemd in onderdeel 3.3.2. hiervoor.

Voorwaarde

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

1. De werkzaamheden zijn onderworpen aan een belasting naar de winst die vanwege de andere Mogendheid, al dan niet aan de bron, wordt geheven.
2. Artikel 36, tweede en vierde tot en met zesde lid, artikel 37, artikel 38, artikel 45 en artikel 46 Bvdb 2001 worden overeenkomstig toegepast.

3.5.2 Toepassing gezamenlijke methode

Voor de verrekening van (bron)belasting die van een vennootschap wordt geheven ter zake van werkzaamheden door een artiest of sportbeoefenaar kan de gezamenlijke methode van het Bvdb 2001 niet worden toegepast. Deze methode beperkt zich immers tot dividenden, interest en (innovatiebox)-royalty's. Dit acht ik ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarde goed dat de gezamenlijke methode ook kan worden toegepast op de verrekening van buitenlandse (bron)belasting ter zake van de inkomsten voor werkzaamheden door een artiest of sportbeoefenaar die aan de vennootschap kunnen worden toegerekend.



Voorwaarde

Voor deze goedkeuring geldt de volgende voorwaarde:
Net zoals de gezamenlijke methode ter verrekening van (bron)belasting op dividenden, interest en royalty's gescheiden van de gezamenlijke methode voor innovatieboxroyalty's wordt toegepast, moet ook de toepassing van de gezamenlijke methode ter verrekening van (bron)belasting die van een vennootschap wordt geheven ter zake van werkzaamheden door een artiest of sportbeoefenaar gescheiden plaatsvinden.

3.6 Kostenaf trek

3.6.1 Regeling volgens het Bvdb 2001 (Ontwikkelingslanden)

Voor in een jaar genoten dividenden, interest en royalty's afkomstig uit ontwikkelingslanden als bedoeld in artikel 6 Bvdb 2001 kunnen belastingplichtigen ervoor kiezen om alle (bron)belasting als kosten in aftrek te brengen.²⁷²⁸ Deze keuze kan per Mogendheid afzonderlijk worden gemaakt. De kostenaf trek komt in dat geval in de plaats van de verrekening van de (bron)belasting. Het is dus niet mogelijk om ten aanzien van één Mogendheid deels voor kostenaf trek en deels voor verrekening te kiezen. De keuze moet daarom worden gemaakt voor alle door de Mogendheid in dat jaar geheven (bron)belasting op dividenden, interest en royalty's. Kostenaf trek is in beginsel alleen mogelijk als geen gebruik wordt gemaakt van de gezamenlijke methode (zie echter nader onderdeel 3.6.3). Wordt voor kostenaf trek gekozen, dan valt de (bron)belasting in dat jaar niet onder de aftrekbeperking van artikel 3.14, zesde lid, onderdeel b, en artikel 4.15, vierde lid, onderdeel b, Wet IB 2001 en artikel 10, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969. Kostenaf trek is alleen mogelijk voor de in dat jaar ingehouden (bron)belasting op de genoten dividenden, interest of royalty's. De keuze voor kostenaf trek kan dus niet worden gemaakt voor voortgewentelde (bron)belasting.

3.6.2 Verdragslanden

Voor onder verdragen geheven (bron)belasting bestaat de keuzemogelijkheid om alle (bron)belasting als kosten in aftrek te brengen doorgaans niet. Omdat toepassing van de kostenaf trek methode onder omstandigheden gunstiger kan zijn dan de verrekeningsmethode acht ik dit ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Voor zover nodig keur ik goed dat de in onderdeel 3.6.1 beschreven behandeling per Mogendheid overeenkomstig kan worden toegepast op onder verdragen geheven (bron)belasting van dividenden, interest en royalty's, alsmede op buitenlandse (bron)belasting die drukt op voordelen en inkomsten van sporters en artiesten die opkomen in een vennootschap.

3.6.3 Samenloop gezamenlijke methode en kostenaf trek

De gezamenlijke methode geldt in beginsel voor alle Mogendheden gezamenlijk. Het is niet mogelijk te kiezen voor een gedeeltelijke toepassing van de gezamenlijke methode. In het geval dat geen verrekening van (bron)belasting mogelijk is doordat een verdrag ontbreekt (dat voorziet in de verrekeningsmethode) en in de situatie dat een andere Mogendheid niet als ontwikkelingsland wordt aangemerkt, acht ik een verplichte keuze tussen de gezamenlijke en kostenaf trek methode ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur goed dat (bron)belasting geheven door Mogendheden in relatie waarmee geen verdrag van kracht is (dat voorziet in de verrekeningsmethode) en die niet kwalificeren als ontwikkelingsland als kosten in aftrek worden gebracht, terwijl voor de overige landen de gezamenlijke methode wordt toegepast.

Als de (bron)belasting als kosten in aftrek is gebracht, dan kunnen uiteraard de daarmee samenhangende buitenlandse inkomsten niet ook deel uitmaken van de 2^e limiet van de gezamenlijke methode.

²⁷ Via artikel 18, 21 en 38 Bvdb 2001.

²⁸ De keuze is niet mogelijk voor (bron)belasting op innovatieboxroyalty's in de zin van artikel 36a Bvdb 2001.



3.6.4 Kostenaf trek niet mogelijk voor fictieve bronbelasting (tax sparing credit)

Onder bepaalde verdragen verleent Nederland verrekening voor een hoger bedrag aan bronbelasting dan feitelijk door het bronland is geheven over het desbetreffende inkomen (tax sparing credit). Een bekend voorbeeld hiervan is het verdrag met Brazilië.²⁹ Wanneer een vennootschapsbelastingplichtig lichaam afziet van de mogelijkheid om een dergelijke fictieve bronheffing (tax sparing credit) te verrekenen, dan kan deze fictieve bronheffing niet als kosten ten laste van de Nederlandse belastbare winst worden gebracht als het betreffende verdrag niet voorziet in de mogelijkheid in plaats van de tax sparing credit te kiezen voor (fictieve) kostenaf trek als voorkomingsmethode.³⁰ Evenmin is in deze situatie kostenaf trek mogelijk op basis van de hiervoor in paragraaf 3.6.2 opgenomen goedkeuring. Deze goedkeuring houdt in dat een belastingplichtige ook onder toepassing van een belastingverdrag kan verzoeken om kostenaf trek op grond van artikel 38 Bvdb 2001. Toepassing van artikel 38 Bvdb 2001 biedt in de hiervoor geschetste situatie geen soelaas. Deze bepaling eist voor kostenaf trek immers dat sprake is van 'geheven belasting'. De tax sparing credit is, zoals opgemerkt, geen feitelijk geheven bronbelasting, maar een fictieve bronbelasting. Hierdoor mist de goedkeuring voor kostenaf trek toepassing.

3.7 Verrekeningsruimte; meegekochte en meeverkochte rente

Bij de koop of verkoop van een obligatie wordt meegekochte of meeverkochte rente afzonderlijk verrekend.

Analoog aan de beslissing van de Hoge Raad³¹ dat meegekocht dividend in mindering moet worden gebracht op het daadwerkelijk ontvangen dividend, moet meegekochte rente in mindering worden gebracht op ontvangen rente. Deze afboeking verkleint de verrekeningsruimte. De opbrengst van meeverkochte rente heeft geen invloed op de verrekeningsruimte. Bij verkoop van een obligatie waarin in de verkoopopbrengst aangegroeide rente is begrepen is veelal geen sprake van (betaalde) rente in de zin van een verdrag. Alleen daadwerkelijk tot uitkering gekomen rente is van invloed op de verrekeningsruimte.

Om te voorkomen dat verrekening van (bron)belasting op obligaties verloren gaat en om ook recht te doen aan het karakter van de verkoopopbrengst voor zover die bestaat uit meeverkochte rente keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat bij de berekening van de 2^e limiet de obligatierente wordt vermeerderd met de meeverkochte rente tot maximaal het bedrag dat als meegekochte rente op die obligatierente is afgeboekt.

Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende twee voorwaarden:

- De berekening wordt per land afzonderlijk gemaakt.
- De meekoop en meeverkoop van de rente vinden plaats in hetzelfde jaar.

Voorbeeld

Een bv koopt op 1 januari van jaar 1 een obligatie voor € 1.000. De obligatie geeft op 1 april recht op 10% rente. De bv betaalt voor deze obligatie € 1.000 plus € 75 (zijnde de tegenwaarde van de sinds de laatste vervaldag aangegroeide rente). De koopsom bedraagt daarom € 1.075. Op 1 april ontvangt de bv aan rente € 100. Op dit bedrag wordt 15% bronbelasting ingehouden. De bv verkoopt de obligatie op 1 oktober van jaar 1. De prijs die wordt verkregen is € 1.000 plus € 50 voor de inmiddels weer aangegroeide rente.

Uitwerking

Limiet 1 (de buitenlandse bronbelasting) bedraagt € 15.
Limiet 2 (€ 100 – € 75 meegekochte rente + € 50 meeverkochte rente) * 25% = € 18,75

Door de verruiming in de teller van de 2^e limiet kan de bronbelasting voor het gehele bedrag van € 15

²⁹ Artikel 23, vierde lid, onderdeel c, verdrag Brazilië.

³⁰ Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2023:4, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

³¹ HR 26 november 1986, ECLI:NL:PHR:1986:BH6819.



in dat jaar worden verrekend. Zonder de goedkeuring zou in dat jaar slechts € 6,25 (100 rente –/– 75 meegekochte rente)*25%) aan bronbelasting verrekend kunnen worden.

3.8 Timingverschillen bij het vermijden van dubbele belasting

In sommige gevallen is er onderscheid tussen het moment waarop buitenlandse dividenden, interest of royalty's in Nederland in de belastingheffing worden betrokken en het moment waarop de andere Mogendheid een bronbelasting inhoudt over die dividenden, interest of royalty's. Deze situatie kan zich voordoen als op grond van goed koopmansgebruik winstnemering moet plaatsvinden, terwijl de daadwerkelijke inkomsten pas later toevloeien. In dat geval is er nog geen sprake van (betaalde) inkomsten in de zin van het van toepassing zijnde verdrag of het Bvdb 2001. In het jaar waarin de inkomsten op grond van goed koopmansgebruik in aanmerking worden genomen, is verrekening daarom nog niet mogelijk.

Op het moment dat over de daadwerkelijke inkomsten buitenlandse bronbelasting is ingehouden, is vervolgens in veel gevallen geen volledige verrekening mogelijk van deze ingehouden bronbelasting doordat de voor de berekening van de 2^e limiet in de grondslag van dat jaar betrokken buitenlandse inkomsten onvoldoende zijn. In dat jaar is immers voor deze inkomsten geen sprake van in de Nederlandse winst begrepen dividenden, interest en royalty's, omdat deze inkomsten in het eerdere jaar al in de winst waren begrepen op grond van goed koopmansgebruik. Daarom tellen zij in het jaar waarin buitenlandse bronbelasting is ingehouden dus niet meer mee als kwalificerende inkomsten in de zin van de 2^e limiet.

Ik acht het voorgaande ongewenst als het gehele bedrag van dergelijke inkomsten in Nederland belast is en bovendien, gezien over de totale duur, het bedrag van de (netto) inkomsten voldoende is om de daarover ingehouden bronbelasting te kunnen verrekenen. Daarom keur ik het volgende goed.

Goedkeuring

Ik keur met betrekking tot de verdragen en het Bvdb 2001 en onder toepassing van de volgende systematiek goed dat in het boekjaar van inhouding van buitenlandse bronbelasting een vermindering van belasting wordt verleend die overeenkomt met het bedrag van de vermindering die zou zijn verleend als de heffing van Nederlandse belasting en de inhouding van de buitenlandse bronbelasting in hetzelfde boekjaar had plaatsgevonden.

Systematiek

Voor deze goedkeuring geldt de volgende systematiek: Het bedrag dat zou meetellen als kwalificerende inkomsten in de zin van de 2^e limiet, als hierover heffing van Nederlandse belasting en inhouding van de buitenlandse bronbelasting in hetzelfde boekjaar had plaatsgevonden, wordt doorgeschoven naar het boekjaar waarin de buitenlandse bronbelasting is ingehouden.

Voorbeeld

Een bv met een boekjaar dat gelijk is aan het kalenderjaar koopt op 1 mei van jaar 1 een nieuw uitgegeven obligatie voor € 1.000 a pari. De obligatie geeft jaarlijks, op 30 april, recht op een couponrente van 6%, oftewel € 60 couponbetaling. De aan de rente toe te rekenen kosten bedragen in dit voorbeeld nihil. Overigens ontplooit de bv geen andere activiteiten. Het Vpb-tarief bedraagt 25%. Op 30 april van jaar 2 ontvangt de bv de eerste couponbetaling. Hierop wordt 20% bronbelasting ingehouden.

Uitwerking

In jaar 1 moet de bv op basis van goed koopmansgebruik € 40 tot haar winst rekenen. Dit is 8/12 deel van de couponbetaling die in jaar 2 zal plaatsvinden. Dit deel geldt niet als kwalificerend inkomen en de bv kan dus in jaar 1 geen bronbelasting verrekenen, omdat op dit deel (nog) geen bronbelasting is ingehouden. Dat gebeurt immers pas bij de couponbetaling in jaar 2.

In jaar 2 moet de bv € 60 tot haar winst rekenen. Dit is € 20 (4/12 deel) van de couponbetaling die in jaar 2 heeft plaatsgevonden en € 40 (8/12 deel) van de couponbetaling die in jaar 3 zal plaatsvinden. Slechts de € 20 geldt als kwalificerend inkomen, omdat op dit deel bronbelasting is ingehouden. Op de € 40 is dit (nog) niet gebeurd. Dat gebeurt pas bij de couponbetaling in jaar 3.

In jaar 2 bedraagt de 1^e limiet € 12. Dit is de ingehouden bronbelasting van 20% op de couponbetaling van € 60 in jaar 2.



De 2^e limiet bedraagt zonder goedkeuring € 5. Dit is het Vpb-tarief (25%) vermenigvuldigd met het kwalificerend inkomen in jaar 2 (€ 20). Met goedkeuring bedraagt de 2^e limiet € 15, omdat door de goedkeuring het kwalificerende inkomen in jaar 2 wordt verhoogd met het deel van de couponbetaling van jaar 2 dat toerekenbaar is aan jaar 1. Dit deel zou immers meetellen als kwalificerend inkomen als de inhouding van de bronbelasting op dit deel ook in jaar 1 had plaatsgevonden.

Verrekenbaar is de laagste van de twee limieten, dus € 12.

In jaar 3 bedraagt de 1^e limiet weer € 12 en de 2^e limiet door de goedkeuring weer € 15, zodat ook in jaar 3 kan worden verrekend. Bij elkaar kan over jaar 1 t/m 3 het totale bedrag aan bronbelasting ad € 24 worden verrekend.

Het bedrag van de winstneming op grond van goed koopmansgebruik mag in de situatie dat (nog) geen feitelijke betaling heeft plaatsgevonden, net als onder toepassing van de afzonderlijke methode, overigens ook niet worden meegenomen bij de toepassing van de zogenoemde gezamenlijke methode voor de bepaling van de verrekening van de buitenlandse bronbelasting op andere dividend-, rente- of royalty-ontvangsten. Van een betaling door een inwoner van een andere staat aan een inwoner van Nederland in de zin van de verrekeningsbepalingen is immers geen sprake.

4. Methode voor het vermijden van dubbele belasting voor bestanddelen die niet expliciet zijn benoemd

Verdragen bevatten een artikel dat de wijze van het vermijden van dubbele belastingheffing regelt. Soms komt het voor dat in dit artikel niet alle bestanddelen van het inkomen expliciet worden benoemd of dat in het artikel een onjuiste verwijzing is opgenomen. In dat geval kan onduidelijkheid ontstaan over de manier waarop Nederland een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent ten aanzien van die bestanddelen van het inkomen. Deze onduidelijkheid vind ik ongewenst. Daarom acht ik het gepast om als een verdrag met betrekking tot een inkomensbestanddeel als gevolg van een omissie of onjuiste verwijzing niet voorziet in een methode ter vermijding van dubbele belasting, de inspecteur een vermindering ter vermijding van dubbele belasting verleent volgens de methode die op het betreffende inkomensbestanddeel van toepassing zou zijn bij toepassing van het Bvdb 2001.

5. Intrekking besluiten

Het besluit van 18 april 2023, nr. 2023-2897 (Stcrt. 2023, 12301) is ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van dit besluit.

6. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van 1 januari 2025.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 13 december 2024

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
H.G. Roodbeen
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*