



Beleidsbesluit van de Staatssecretaris van Financiën van 6 augustus 2026, nr. 2026-15551 over de toepassing van bepalingen uit belastingverdragen, het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 en de Nederlandse heffingswetten bij de belastingheffing in de winstsfeer (Beleidsbesluit toepassing internationaal belastingrecht in de winstsfeer 2026)

De Staatssecretaris van Financiën,

Gelet op artikel 4:81 van de Algemene wet bestuursrecht;

Besluit:

1. Inleiding

Dit besluit bevat mijn beleid over de uitleg van bepalingen ter voorkoming van dubbele belasting en dubbele niet-belasting bij de belastingheffing in de winstsfeer. 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, alsmede de Belastingregeling Nederland Curaçao (hoofdstuk 2), Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hoofdstuk 3), Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en Wet inkomstenbelasting 2001 (hoofdstuk 4), en 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 modelbelastingverdrag.¹

Daarnaast bevat dit besluit verwijzingen naar andere beleidsbesluiten over 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.

Dit besluit vervangt het besluit van 16 juni 2023, nr. 2023-11648 (Stcrt. 2023, 17534).

In dit besluit zijn recente kennisgroepstandpunten opgenomen. In verband daarmee zijn de volgende onderdelen toegevoegd aan dit besluit:

- Toepassing van een belastingverdrag op scheepvaartwinst uit verschillende ondernemingen (onderdeel 2.8.2.);
- Kwalificatie Zwitserse Anlagestiftung onder het verdrag met Zwitserland (onderdeel 2.10.7.);
- Geen vermindering van dividendbelasting bij inkoop van aandelen onder de verdragen met Duitsland en Zwitserland (2.10.8.);
- Verbod extraterritoriale belastingheffing onder het verdrag met Frankrijk in relatie tot de Wet BB 2021 (onderdeel 2.10.9.);
- Verrekening van bronbelasting op interest over een mezzaninelening onder het verdrag met Duitsland (onderdeel 2.11.4.);
- Door bank ontvangen vergoedingen, het begrip interest en tweede limiet (onderdeel 2.11.5.);
- Kwalificatie van huurbetalingen inzake vorkheftrucks, vrachtwagens, containers en pallets als royaltyvergoeding onder de verdragen met Polen, Tsjechië, Italië en Portugal (onderdeel 2.12.3.);
- Kwalificatie van vergoedingen voor softwarelicentie onder het verdrag met China (2013) en het verdrag met Zuid-Korea (1978) (onderdeel 2.12.4.);
- Buitengaatsbepaling onder het verdrag met Denemarken (onderdeel 2.24.1.);
- Overgangsregeling oude inhaalverliezen, reikwijdte artikel 33b, derde lid, Wet Vpb 1969 (onderdeel 4.4.5.);

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.



- Kwalificatie locatie voor verhuur vervoermiddelen als vaste inrichting onder een belastingverdrag (onderdeel 4.5.2.).

Daarnaast bevat dit besluit een nadere verduidelijking over de afgifte van woonplaatsverklaringen aan in Nederland gevestigde maar van winstbelasting vrijgestelde lichamen (onderdeel 2.4.2). Tevens is in dit besluit een nieuw onderdeel opgenomen over de zogeheten thuiswerk-vaste inrichting (onderdeel 2.5.3.). De overige aanpassingen in het besluit zijn redactioneel van aard. Hiermee zijn geen inhoudelijke wijziging beoogd.

1.1. Gebruikte begrippen en afkortingen

AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BRK	Belastingregeling voor het Koninkrijk
BRNC	Belastingregeling Nederland Curaçao
Bvdb 2001	Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
Commentaar	OESO-commentaar bij het OMV
MAP	Mutual Agreement Procedure
MLI	Het Multilaterale Instrument ¹
OMV	OESO-modelbelastingverdrag 2017
Wet BB 2021	Wet bronbelasting 2021
Wet DB 1965	Wet op de dividendbelasting 1965
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet Vpb 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969

¹ 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 met andere landen overeengekomen belastingverdragen. Hierbij is in voorkomende gevallen mede gebruikgemaakt van het Commentaar. Mede gelet op de hierover gewezen jurisprudentie² 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. Dit is eveneens het geval als de andere verdragspartij een niet-OESO-land is.³ Als verdragspartijen de verdragstekst hebben gebaseerd op zowel het OESO- als het VN-modelverdrag, dan komt aan beide commentaren betekenis toe.⁴ Daarnaast kan ook een latere wijziging van het Commentaar – dat wil zeggen Commentaar dat is gepubliceerd nadat een belastingverdrag is gesloten – 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.⁵

Een standpunt over de uitleg van een in een concreet belastingverdrag opgenomen OESO-gemodelleerde bepaling dat (mede) is gebaseerd op het Commentaar kan als richtsnoer worden genomen voor de uitleg van vergelijkbare bepalingen in andere belastingverdragen. Uiteraard zal van geval tot geval moeten worden beoordeeld of 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 een verduidelijking, en of de uitleg van een verdragsbepaling niet al kan worden afgeleid uit het verdrag zelf of uit uitspraken hierover door de verdragspartijen. Voorts kan van belang zijn dat in een aantal verdragen een (protocol-)bepaling is opgenomen die ziet op de betekenis van het Commentaar (of het commentaar bij het door de Verenigde Naties opgestelde modelbelastingverdrag) bij de uitleg van de verdragsbepaling(en). In voorkomende gevallen moet dus ook de reikwijdte van zo'n 'uitleg-bepaling' bij de beschouwing worden betrokken.

Op 1 juli 2019 is voor Nederland het MLI in werking getreden. In het MLI zelf is geregeld hoe de MLI-bepalingen doorwerken naar bestaande belastingverdragen. In de kern geldt dat een bepaling uit het MLI doorwerkt naar een belastingverdrag als beide verdragspartners daarmee via het MLI hebben

² Zie o.a. Hoge Raad 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436.

³ Zie o.a. Hoge Raad 21 februari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2703, inzake Nigeria, Hoge Raad 21 februari 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF2699, inzake Brazilië, Hoge Raad 9 februari 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU3577, inzake Zuid-Afrika, en Hoge Raad 27 mei 2022, ECLI:NL:HR:2022:771, inzake Mexico.

⁴ Zie Hoge Raad 15 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:4, inzake India.

⁵ Hoge Raad 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436.



ingestemd en het MLI in beide landen in werking is getreden.⁶

2.1. Personen op wie het verdrag van toepassing is

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

Op grond van 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 één 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 de wetgeving van beide staten 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 Staten (hierna: VS). In dat geval is sprake van een zogenoemde hybride entiteit waarop artikel 24, vierde lid, van het verdrag betrekking heeft.

Volgens artikel 24, vierde lid, van het verdrag wordt een bestanddeel van het inkomen, de winst of een voordeel verkregen door een persoon dat fiscaal transparant is krachtens het recht van een van beide staten (een hybride entiteit) geacht te zijn verkregen door een inwoner van een staat voor zover dat bestanddeel voor de toepassing van het belastingrecht van die staat wordt behandeld als het inkomen, de winst of het voordeel van een inwoner.

Dit betekent dat wanneer een hybride entiteit – die door Nederland als fiscaal niet-transparant wordt aangemerkt en door de VS als fiscaal transparant wordt beschouwd – dividenden ontvangt van een Nederlandse vennootschap, deze dividenden voor verdragstoepassing geacht worden te zijn verkregen door een inwoner van de VS voor zover dit inkomensbestanddeel in de VS wordt belast bij die inwoner. Ingeval de achterliggende participant van de hybride entiteit een natuurlijke persoon tevens inwoner van de VS is, dan geldt ten aanzien van hem het verdragstarief van 15% (artikel 10, tweede lid, onderdeel b, van het verdrag). Ingeval de achterliggende participant van de hybride entiteit een lichaam tevens inwoner van de VS is, dan is het verlaagde verdragstarief van 5% van toepassing voor zover dit lichaam bij rechtstreekse deelname in de Nederlandse vennootschap zou voldoen aan alle daarvoor geldende voorwaarden (artikel 10, tweede lid, onderdeel a, van het verdrag).⁷

Voorgaande uitleg geldt eveneens voor andere belastingverdragen waarin vergelijkbare bepalingen als artikel 24, vierde lid, van het verdrag met de VS opgenomen zijn of van toepassing zijn als gevolg van de doorwerking van het MLI naar deze verdragen. Dit is in overeenstemming is met het Commentaar bij de artikelen 1 en 10 van het OMV (dat sinds 2017 een bepaling bevat die ziet op de verdragstoepassing bij hybride entiteiten) en het zogenoemde partnershipreport⁸ van de OESO waarnaar dat Commentaar verwijst.

Voor de volledigheid wijs ik in dit verband ook op het Beleidsbesluit hybride-entiteitenbepalingen (Stcrt. 2022, 32363). Dit besluit verduidelijkt voor een specifieke casuspositie de toepassing van artikel 4, negende lid, Wet DB 1965, en artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, gelezen in samenhang met het vierde lid, onderdeel a, van de Wet BB 2021 in lijn met de uitleg van artikel 24, vierde lid, van het verdrag met de VS (of daarmee inhoudelijk overeenkomende verdragsbepalingen).

In de praktijk komen vaak structuren voor die bestaan uit een keten van entiteiten, waaronder een of meer hybride entiteiten. In zulke situaties moet elke entiteit op eigen merites worden beoordeeld aan de hand van de bepalingen die in dat geval dan van toepassing zijn.

⁶ In artikel 35 van het MLI is geregeld vanaf wanneer de bepalingen van de MLI in relatie met een verdragspartij daadwerkelijk van toepassing worden. De MLI-posities (zoals welke verdragen zijn aangemeld en welke MLI-bepalingen een land wil laten doorwerken) van Nederland en zijn verdragspartners kunnen worden geraadpleegd via: <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>. Zie voor meer informatie ook <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/brochures/2022/07/12/multilateraal-instrument-mli-en-nederlandse-belastingverdragen>.

⁷ Zie in dit verband ook 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 verdrag (Kamerstukken II, 2003/04, 29 632, nr. 3, p. 29, onderaan, en p. 30), en de voorbeelden gegeven in de *technical explanation* van het U.S. Department of Treasury bij dat protocol. 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>).

⁸ 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.

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

Een maatregel die uit het MLI kan voortvloeien (afhankelijk van de vraag of de keuze van de betrokken verdragspartij 'matcht' met de keuze die door Nederland gemaakt is) is een onderlinge overlegprocedure tussen de bevoegde autoriteiten om het inwonerschap voor verdragstoepassing vast te stellen ingeval een lichaam door beide verdragsstaten als inwoner wordt aangemerkt (dubbel inwonerschap niet-natuurlijke personen).

In het Besluit MAP-tiebreaker (Stcrt. 2019, 66227) zijn hiervoor 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 lichamen onder het verdrag met Zuid-Afrika (2005)

Volgens 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. Artikel 4 van het verdrag bepaalt dat onder een inwoner wordt 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. Artikel 4, eerste lid, onderdeel b, van het verdrag regelt 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 verdragsinwoner wordt aangemerkt.

De vraag is opgekomen wat het voorgaande betekent voor het verdragsinwonerschap van andere van winstbelasting vrijgestelde lichamen die niet expliciet in het verdrag zijn genoemd. Deze vraag kan worden gezien tegen de achtergrond van het arrest van de Hoge Raad van 4 december 2009 (het zogenoemde VS-verenigingsarrest).⁹

In het verdrag met Zuid-Afrika is, zoals opgemerkt, een specifieke bepaling opgenomen waarin alleen erkende pensioenfondsen als verdragsinwoner worden aangemerkt. Dit impliceert dat, gelet op de vereiste onderworpenheid, andere van winstbelasting vrijgestelde lichamen, niet als verdragsinwoner kunnen worden aangemerkt.

Voor de volledigheid wijs ik in dit verband op onderdeel 6.1 van het besluit van 22 februari 2018, nr. 2018-20130 (Stcrt. 2018, 17300)¹⁰ over de vermindering, (gedeeltelijke) vrijstelling en teruggaaf van dividendbelasting. De Belastingdienst kan voor alle belastingverdragen op basis van wederkerigheid een woonplaatsverklaring verstrekken aan in Nederland gevestigde maar van winstbelasting vrijgestelde lichamen. Er kan daarbij van wederkerigheid worden uitgegaan, tenzij het tegendeel blijkt. Nederland zal, gelet op deze wederkerigheid, in beginsel door verdragspartners afgegeven woonplaatsverklaringen erkennen en dienovereenkomstig verdragsvoordelen verlenen indien aan de eisen in het desbetreffende verdrag wordt voldaan.

Voor meer recent gesloten verdragen volgt uit de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011¹¹ (en de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020¹²) dat het Nederlandse verdragsbeleid erop is gericht om (door de opname van een specifieke bepaling in belastingverdragen) alle van winstbelasting vrijgestelde lichamen, in beginsel¹³, als onderworpen aan te merken.¹⁴

⁹ Hoge Raad van 4 december 2009, ECLI:NL:HR:2009:BF0938.

¹⁰ Laatstelijk gewijzigd bij besluit van 18 september 2023, nr. 2023-20339 (Stcrt. 2023, 26401).

¹¹ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7, bijlage 99875 (blz. 32).

¹² Kamerstukken I 2019/20, 25 087, N.

¹³ Technisch gezien regelt de bedoelde bepaling dat een subjectief vrijgesteld lichaam, de niet-ondernemende vereniging en stichting daaronder begrepen, wordt geacht te zijn onderworpen aan een belasting naar de winst. Daarmee staat het verdragsinwonerschap evenwel nog niet volledig vast, omdat voorts moet worden voldaan aan de voorwaarde dat de betreffende entiteit niet slechts mag zijn onderworpen ter zake van inkomsten uit bronnen in, kort gezegd, de vestigingsstaat. De invulling van het begrip onderworpenheid ('liable to tax') door de bedoelde bepaling laat de toepassing van artikel 4, eerste lid, *tweede zin*, OMV dus onverlet.

2.5. Vaste inrichting

2.5.1. Windmolenpark

Voor de toepassing van de BRK kan een windmolenpark kwalificeren als vaste inrichting in de zin van artikel 2, eerste lid, onderdeel e, van de BRK. De in deze bepaling opgenomen definitie van een vaste inrichting wijkt niet wezenlijk af van de algemene definitie van een vaste inrichting in het OMV.

Bij het voorgaande wordt ervan uitgegaan dat het exploiteren van het 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. De aanwezigheid van eigen personeel vormt niet een vereiste voor de beoordeling of er 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 in de zin van het belastingverdrag met Noorwegen (Trb. 1990, 30). De Nederlandse vennootschap gaat, als verdwijnende vennootschap, vervolgens een juridische fusie aan met een in Duitsland gevestigde vennootschap. De werkzaamheden van de voorheen Nederlandse vennootschap worden na de fusie 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 in Noorwegen gelegen vaste inrichting wordt in dat geval niet toegerekend aan de in Nederland gelegen vaste inrichting; er ontstaat dus geen zogenoemde 'sub-vi'. Als gevolg van de juridische fusie gaat het gehele vermogen van de verdwijnende Nederlandse vennootschap, daaronder begrepen de in Noorwegen gelegen vaste inrichting, onder algemene titel over op de verkrijgende Duitse vennootschap. Na de fusie wordt de in Noorwegen gelegen vaste inrichting derhalve aan het Duitse hoofdhuis toegerekend.

Voor de volledigheid merk ik op dat ook verdragsrechtelijk geen sprake kan 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 het verdrag met Noorwegen, zodat dat verdrag toepassing mist.

Na de hiervoor beschreven juridische fusie 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 immers niet tegelijkertijd aan verschillende vaste inrichtingen worden toegerekend. Daarnaast is, na de juridische fusie, het heffingsrecht van Nederland op grond 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, na de fusie, 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, na de fusie, 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 moeten worden gezien als prestaties van de Nederlandse vaste inrichting jegens het Duitse hoofdhuis, waarvoor op de voet van artikel 7 van het met Duitsland gesloten belastingverdrag een zakelijke vergoeding in aanmerking dient te worden genomen, bij de toerekening van de voordelen aan de vaste inrichting.

2.5.3. Thuiswerk-vaste inrichting

Op 19 november 2025 heeft de OESO een update van het OMV en Commentaar gepubliceerd.¹⁵ Met deze update bevat het Commentaar op artikel 5 OMV een verduidelijking over wanneer thuiswerken aanleiding kan geven tot een vaste inrichting van (de onderneming van) de buitenlandse werkgever in het land waar het individu woont.¹⁶ In het Commentaar staat beschreven dat als een individu zijn woning (of andere relevante plaats) gebruikt voor het verrichten van activiteiten die verband houden

¹⁴ Voor de vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi) is het Nederlandse verdragsbeleid om deze uit te sluiten van (relevante) verdragsvoordelen om onwenselijk gebruik tegen te gaan. Zie motie-Omtzigt/Van Vliet (Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13), en Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, onderdeel 4.3.2.

¹⁵ Zie https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2025/11/the-2025-update-to-the-oecd-model-tax-convention_c7031e1b/5798080f-en.pdf

¹⁶ Zie paragrafen 44.1 tot en met 44.21 van het in 2025 gewijzigde Commentaar bij artikel 5 OMV.

met de onderneming, die woning in de regel niet beschouwd moet worden als een vaste inrichting indien dat individu gedurende een periode van twaalf maanden minder dan 50 procent van zijn totale werktijd vanuit die woning heeft gewerkt. Als meer dan 50 procent vanuit die woning wordt gewerkt, zal aan de hand van feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld of sprake is van een vaste inrichting, en in het bijzonder of er commerciële redenen zijn om de werkzaamheden in die staat uit te voeren. Het nieuwe OESO-commentaar over thuiswerken moet worden beschouwd als een precisering en verduidelijking van artikel 5 OMV en de eerdere commentaren daarop, en is daarom relevant voor de interpretatie van alle bestaande belastingverdragen waarbij aansluiting is gezocht bij artikel 5 OMV.¹⁷

2.6. Inkomen 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 goederen, in de andere staat worden belast. Daaronder worden ingevolge artikel 6, eerste lid, van het verdrag ook inkomsten uit landbouw- of bosbedrijven begrepen. Op grond van artikel 6, vierde lid, van het verdrag zijn het eerste en derde lid van dit artikel ook van toepassing op inkomsten uit onroerende goederen van een onderneming en op inkomsten uit onroerende goederen gebezigd voor de uitoefening van een zelfstandig beroep.

De vraag is opgekomen hoe voor de toepassing van artikel 6 van het verdrag de door Nederland vrij te stellen voordelen moeten worden berekend ten aanzien van in België gelegen landbouwgronden die behoren tot een onderneming van een inwoner van Nederland.

Uit artikel 7, zevende lid, van het verdrag 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 van het verdrag 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 vallen onder 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 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.

Naar Nederlandse maatstaven is in dit geval sprake van ondernemingswinsten. Hieraan doet niet af 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. Deze winsten worden in Nederland daarom volgens het winstbegrip van de Wet IB 2001 of de Wet Vpb 1969 in de belastingheffing betrokken. Dit betekent 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 onder het 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 die ziet op de verdeling van de winst van Duitse en Nederlandse land- en bosbouwbedrijven met grond in de andere verdragsstaat. De regeling is opgenomen in het – inmiddels ingetrokken – besluit van 28 mei 2002, nr. IFZ2002/507M (Stcrt. 2002, 100, p.18). De hierin opgenomen winstverdeling blijft op grond van het besluit van 15 december 2015, nr. IZV 2015/1054M (Stcrt. 2015, 47206) onverminderd van kracht onder het huidige belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland (Trb. 2012, 123).

¹⁷ Uit HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436 volgt dat verdragsposterieur commentaar van belang is voor de interpretatie van een bepaling van een belastingverdrag indien met de tekst van die bepaling zoveel mogelijk aansluiting is gezocht bij het OESO-modelverdrag en als het commentaar een precisering of verduidelijking vormt van de desbetreffende bepaling van het OESO-modelverdrag of van een verdragsanterieur commentaar. De betekenis van dergelijk verdragsposterieur commentaar is in die zin beperkt, dat het bij de uitleg van het belastingverdrag slechts kan worden gebruikt als aanvullend middel van interpretatie in de zin van artikel 32 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht van 23 mei 1969 (het Verdrag van Wenen).

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. Kortdurende opslag van containers in Nederland

Onder artikel 8 OMV 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.

In de tweede plaats vallen onder dit artikel ook (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 (zie Commentaar bij artikel 8 OMV, paragraaf 4). 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 de praktijk 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 onder meer 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.

Hierna 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 wordt 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 OMV indien de containers langer dan gebruikelijk in Nederland worden opgeslagen, is van belang wat de oorzaak is van deze langer dan gebruikelijke opslag. Per geval moet steeds aan de hand van de 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 die 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 voorwaarde 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 OMV 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 worden uitgegaan 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 (is) en in elk geval onder artikel 8 OMV vallen (valt).

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 bezien een aparte onderneming of een aparte bron van inkomsten voor die onderneming vormen.

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

2.8.2. Toepassing van een belastingverdrag op scheepvaartwinst uit verschillende ondernemingen

Artikel 8, eerste lid, OMV 1992–2017 regelt de verdeling van de heffingsbevoegdheid over de exploitatievoordelen van schepen in het internationaal verkeer (scheepvaartartikel). Onder artikel 8 van het OMV 1992–2014 (en daarop gebaseerde belastingverdragen) zijn voordelen uit de exploitatie van schepen in het internationaal verkeer slechts belastbaar in de verdragsluitende staat waarin de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen. Dezelfde verdeling van de heffingsbevoegdheid geldt voor de voordelen verkregen uit de vervreemding van schepen onder artikel 13, derde lid, OMV 1992–2014, en daarop gebaseerde belastingverdragen (vermogenswinstartikel).

Voordelen uit de exploitatie van schepen in het internationale verkeer of uit de vervreemding van de schepen kunnen deels verkregen worden uit een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gelegen en deels uit een onderneming waarvan de leiding in een ander verdragsland is gelegen (en die aldaar aan een winstbelasting onderworpen is).¹⁸ Het Commentaar 1992–2014 op het scheepvaart- en vermogenswinstartikel bespreekt deze situatie niet. Uit de tekst van het scheepvaart- en het vermogenswinstartikel volgt evenwel dat de verdeling van de heffingsbevoegdheid beoordeeld dient te worden aan de hand van de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming. Dat betekent in dit geval dat Nederland exclusief heffingsbevoegd is over de exploitatievoordelen die toerekenbaar zijn aan de onderneming waarvan de werkelijke leiding zich in Nederland bevindt en dat het andere verdragsland exclusief heffingsbevoegd is over de exploitatievoordelen die toerekenbaar zijn aan de onderneming waarvan de werkelijke leiding in die andere staat is gelegen. Op dezelfde wijze wordt tussen beide landen de heffingsbevoegdheid over de vervreemdingsvoordelen verdeeld.

Met ingang van 21 november 2017 is de tekst van het scheepvaart- en vermogenswinstartikel in het OMV gewijzigd. Op basis van de huidige tekst van artikel 8, eerste lid, OMV 2017 en artikel 13, derde lid, OMV 2017 wordt het heffingsrecht toegewezen aan de staat waarvan de ondernemer inwoner is en niet langer op basis van de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming. In de hierboven beschreven situatie maakt dat voor de uitkomst overigens geen verschil.

2.9. Gelieerde ondernemingen

In het Verrekenprijsbesluit (Stcrt. 2022, 16685) wordt nadere invulling gegeven aan de toepassing van het zogenoemde at 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 uit 2010 (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 een inwoner van een staat 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. Deze voorwaarde betekent niet dat de samenstelling van de groep personen die stemgerechtigd zijn

¹⁸ Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2024:8, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

gedurende deze periode van twaalf maanden ongewijzigd moet blijven. 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 als bedoeld in artikel 21, derde lid, van het verdrag.

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

Voor de toepassing van het nultarief van artikel 10, derde lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten van Amerika uit 1993 (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.

Dit tijdvak van twaalf maanden gaat opnieuw 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 van twaalf maanden na een interne aandelenoverdracht opnieuw gaat lopen. Hierbij is niet van belang wat de reden van de aandelenoverdracht is, en of bijvoorbeeld de interne aandelenoverdracht het gevolg is van een of meer transacties die in economische zin overeenkomen met een fusie.

Als de aandelenoverdracht echter het gevolg is van een juridische fusie waarbij sprake is van een overgang onder algemene titel naar het verkrijgende lichaam, dan gaat het tijdvak van twaalf maanden 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 uit 1993 (Trb. 1993, 77 en 2004, 166) worden dividenden die worden betaald door een lichaam dat inwoner is van een staat, in die staat niet belast als de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden een lichaam is dat inwoner is van de andere staat en voldoet aan de overige in dat lid gestelde voorwaarden.

Een trust die aangegaan is naar het recht van een van de staten van de VS, aandelen houdt in een Nederlandse kapitaalvennootschap en in de VS zelfstandig onderworpen is aan de *federal income tax*, heeft doorgaans geen recht op het nultarief van artikel 10, derde lid, van het verdrag.

Een dergelijke trust is als inwoner van de VS aan te merken (artikel 3, eerste lid, onderdeel d van het verdrag in samenhang gelezen met artikel 4, eerste lid, van het verdrag).

Om aanspraak te kunnen maken op het nultarief van artikel 10, derde lid, van het verdrag moet echter ook worden voldaan aan ten minste een van de voorwaarden zoals opgenomen in artikel 10, derde lid, onderdelen a tot en met d, van het verdrag. Dat betreft onder andere de in artikel 10, derde lid, onderdeel b, van het verdrag opgenomen voorwaarde dat de uiteindelijk gerechtigde een gekwalificeerde persoon is in de zin van artikel 26, tweede lid, onderdeel c, van het verdrag (beurstoets) of de in artikel 10, derde lid, onderdeel c, van het verdrag 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, van het verdrag 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. Een trust kan daarom geen aanspraak maken op het nultarief van artikel 10, derde lid, van het verdrag. Bij het voorgaande wordt ervan uitgegaan dat de trust 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.

2.10.4. Toepassing artikel 30 BRNC (oud) bij deelnemingsdividenden als bedoeld in artikel 10, achtste lid, BRNC

Tot 13 juli 2024 bevatte artikel 30 BRNC een tijdelijke overgangsregeling voor deelnemingsdividenden (dat wil zeggen 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.¹⁹ Deze overgangsregeling, die tot en met 31 december 2019 van toepassing was, betreft situaties waarin het Curaçaose lichaam niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 10, derde lid, al dan niet in samen-

¹⁹ Per 13 juli 2024 is de tijdelijke regeling van artikel 30 BRNC komen te vervallen (Stb. 2024, 215).

hang met artikel 10, vijfde lid, BRNC. Op een dergelijk vóór 1 januari 2020 uitgekeerd deelnemingsdividend is niet het huidige in artikel 10, tweede lid, BRNC opgenomen tarief van 15% van toepassing, maar het in artikel 11, derde lid, BRK opgenomen tarief met dien verstande dat voor 8,3% steeds moet worden gelezen 5%. In genoemde situaties is dus een tarief van 5% van toepassing.

In de situatie waarbij een of meer natuurlijke personen door het tussenschuiven van een lichaam dat aan de gestelde bezitseisen voldoet, Nederlandse belastingheffing willen voorkomen, verkrijgt Nederland op grond van artikel 22, eerste lid, BRNC (tekst tot 13 juli 2024²⁰) in samenhang met de antimisbruikbepaling van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969²¹ het recht het dividend te belasten tegen 15%, zijnde het in artikel 10, tweede lid, BRNC opgenomen tarief dat geldt voor natuurlijke personen.

Omdat artikel 10, achtste lid, BRNC pas toepassing vindt als het Curaçaose lichaam niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 10, derde lid, al dan niet in samenhang met artikel 10, vijfde lid, BRNC, geldt artikel 30, eerste lid, BRNC (oud) eveneens voor deze misbruiksituatie. Ook in dat geval dient het tarief van 5% te worden toegepast. Dit tarief moet evenwel naar 0% worden teruggebracht als de eerste zin van het tweede lid van artikel 30 BRNC (oud) op het dividend van toepassing is.

De eerste zin van artikel 30, tweede lid, BRNC (oud) stelt in afwijking van artikel 22 BRNC (oud) namelijk artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, tot en met 31 december 2019 buiten toepassing. Het tarief belooft in dat geval 0%.

Dit is volgens de tweede zin van artikel 30 BRNC (oud) anders indien Nederland op basis van zijn wetgeving of enigerlei internationale regeling niet bevoegd is dividendbelasting te heffen over de dividenden.

In het hier aan de orde zijnde geval kwalificeert de BRNC als ‘internationale regeling’ die de heffing van Nederlandse dividendbelasting onmogelijk zou maken. Op grond van de derde zin van artikel 30, tweede lid, BRNC (oud) mag Nederland daarom de dividenden toch belasten tegen een tarief van 5%.

Voor deelnemingsdividenden die ná 31 december 2019 uitgekeerd zijn, is de regeling van artikel 30 BRNC (oud) niet langer van toepassing. Dit betekent dat als aan de voorwaarden van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 of artikel 4, derde lid, onderdeel c, Wet DB 1965 in samenhang met artikel 22 BRNC (oud) is voldaan, het uitgaande dividend tegen een tarief van 15% in de heffing wordt betrokken.

2.10.5. Begrip ‘bedrijfsmatige activiteiten’ in artikel 35 van het verdrag met de Verenigde Staten (1993)

Artikel 35 van het belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten van Amerika (Trb. 1993, 77 en Trb. 2004, 166) regelt de behandeling van dividend- en interestinkomen van vrijgestelde pensioenfondsen. Volgens artikel 35, eerste lid, van het verdrag zijn deze voordelen onder voorwaarden vrijgesteld van belasting in de bronstaat. Volgens artikel 35, tweede lid, van het verdrag geldt dit echter niet voor (onder meer) het inkomen dat een fonds, lichaam of andere organisatie als bedoeld in het eerste lid 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 bronstaatsvrijstelling niet geldt.

Het verdrag bevat geen omschrijving van het begrip ‘bedrijfsmatige activiteiten’. Evenmin is dit begrip ‘bedrijfsmatige activiteiten’ 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 het Amerikaanse belastingrecht hieraan toekent. 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 worden gedacht aan bijvoorbeeld professionele effectenhandel, een arbitrageonderneming of dividendstripping.

2.10.6. Vergelijking main purpose test onder het verdrag met het Verenigd Koninkrijk (2008) met de principal purposes test uit het MLI

In artikel 10, derde lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk van

²⁰ Artikel 22 BRNC is gewijzigd per 13 juli 2024 (Stb. 2024, 215).

²¹ Per 1 januari 2018 bevat artikel 4, derde lid, onderdeel c, Wet DB 1965 een antimisbruikbepaling waarvoor eveneens geldt dat, als gevolg van artikel 22 BRNC, de bepalingen van de BRNC geen beletsel vormen voor de toepassing daarvan.

Groot-Brittannië en Noord-Ierland (Trb. 2008, 201) is een zogenoemde main purpose test (hierna: MPT) opgenomen. Op grond hiervan wordt geen tegemoetkoming gegeven als het voornaamste doel of een van de voornaamste doelen van een persoon is van de voordelen van artikel 10 van het verdrag te profiteren. Door het MLI is deze MPT, voor de toepassing van het verdrag, vervangen door de zogenoemde principal purposes test (hierna: PPT) vanaf 1 januari 2020. Op grond van de PPT wordt een verdragsvoordeel met betrekking tot een inkomens- of vermogensbestanddeel niet toegekend, rekening houdend met alle relevante feiten en omstandigheden, 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 (tenzij vastgesteld wordt dat het toekennen van dat voordeel in die omstandigheden in overeenstemming zou zijn met het voorwerp en het doel van de desbetreffende bepalingen van het gedekte belastingverdrag).

Ik ben van mening dat de strekking van de MPT overeenkomt met die van de PPT, dit mede gezien de voorbeelden die in het Commentaar bij de PPT (opgenomen in artikel 29, negende lid, OMV) zijn gegeven. 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. Echter, als onder de MPT is geconstateerd dat er wel of geen aanspraak kan worden gemaakt op bepaalde verdragsvoordelen, zal dat in veel gevallen, bij gelijkblijvende feiten en omstandigheden, onder de PPT ook het geval zijn.

2.10.7. Kwalificatie Zwitserse Anlagestiftung onder het verdrag met Zwitserland (2010)

Een Zwitserse Anlagestiftung kwalificeert als een pensioenfonds in de zin van het belastingverdrag tussen Nederland en Zwitserland 2010.²² Dit is onder meer relevant voor de beoordeling of een Zwitserse Anlagestiftung in aanmerking komt voor een volledige teruggaaf van ingehouden Nederlandse dividendbelasting op grond van artikel 10, derde lid, onderdeel b, van het verdrag.

Een Zwitserse Anlagestiftung is, kort gezegd, een Zwitserse stichting die door pensioenfondsen wordt opgericht voor het gezamenlijk beleggen en beheren van pensioengelden. Een Zwitserse Anlagestiftung kwalificeert als een pensioenfonds in de zin van artikel 3, eerste lid, onderdeel j, van het belastingverdrag tussen Nederland en Zwitserland 2010. Bij deze beoordeling zijn artikel II van het protocol bij het verdrag, dat een nadere concretisering van de uitdrukking pensioenfonds bevat, en de relevante Zwitserse regelgeving in ogenschouw genomen.

2.10.8. Geen vermindering van dividendbelasting bij inkoop van aandelen onder de verdragen met Duitsland (2012) en Zwitserland (2010)

Voor de toepassing van de Wet DB 1965 is ter zake van de inkoop van aandelen Nederlandse dividendbelasting verschuldigd over het verschil tussen de inkoopprijs en het gemiddeld op de aandelen gestorte kapitaal.

Voor de kwalificatie van inkoop van aandelen onder verdragen moet eerst worden nagegaan of het belastingverdrag of het protocol bij het verdrag een bepaling kent die de inkoop van aandelen definieert.

Onder de belastingverdragen met Duitsland (2012) en Zwitserland (2010) geldt dat de inkoop van aandelen wordt behandeld als inkomsten uit aandelen en wordt bestreken door het dividendartikel en niet door het vermogenswinstartikel (zie artikel XIV van Protocol bij het verdrag Nederland-Zwitserland en artikel X van het Protocol bij het verdrag Nederland-Duitsland).

Op grond van het dividendartikel mag Nederland als bronstaat daarom 15% belasting heffen over inkomsten uit inkoop van aandelen.

Aan het voorgaande doet niet af dat Duitsland en Zwitserland de inkomsten uit inkoop van aandelen in de heffing betrekken en een verrekening verlenen voor de ingehouden Nederlandse dividendbelasting, maar die verrekening beperken tot de dividendbelasting die betrekking heeft op het verschil tussen inkoopprijs en verkrijgingsprijs.²³ Nederland is op basis van de belastingverdragen met Duitsland en Zwitserland niet verplicht om de Nederlandse dividendbelasting te verminderen. Deze belastingverdragen schrijven namelijk niet voor hoe de inkomsten bij inkoop van aandelen moeten worden berekend. Op grond van artikel 3, tweede lid, van beide verdragen dient dan gekeken te worden naar de betekenis volgens de toepasselijke belastingwetgeving van de betreffende staat, tenzij de context anders vereist. In het bijzonder komt daarbij betekenis toe aan de wet op basis waarvan de belastingplichtige ter zake van het voordeel in de Nederlandse belastingheffing wordt

²² Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2023:1, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

²³ Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2024:2, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

betrokken, en aan de daarbij gehanteerde maatstaven.²⁴

In Duitsland en Zwitserland woonachtige natuurlijke personen met slechts een aandelenbelang van minder dan 5% in een in Nederland gevestigde, niet-beursgenoteerde vennootschap zijn niet (buitenlands) belastingplichtig voor de Wet IB 2001. Op hen is bij een inkoop van aandelen door die vennootschap enkel de Wet DB 1965 van toepassing. Voor de toepassing van de Wet DB 1965 is de belastbare opbrengst hetgeen bij inkoop van aandelen wordt uitgekeerd boven het gemiddeld op de desbetreffende aandelen gestorte kapitaal.

2.10.9. Verbod extraterritoriale belastingheffing onder het verdrag met Frankrijk (1973) in relatie tot de Wet BB 2021

Het belastingverdrag tussen Nederland en Frankrijk uit 1973 (Trb. 1973, 83; Trb. 2004, 150)²⁵ is ook van toepassing op de conditionele bronbelasting op dividenden die vanaf 1 januari 2024 wordt geheven op grond van de Wet BB 2021. Op grond van artikel 2, vierde lid, van het verdrag met Frankrijk kan de conditionele bronbelasting op dividenden namelijk worden beschouwd als een belasting die in wezen gelijksoortig is aan de in artikel 2, derde lid, van het verdrag expliciet genoemde 'dividendbelasting'. De conditionele bronbelasting op dividenden kwalificeert bovendien ook als een 'belasting naar het inkomen' in de zin van artikel 2, eerste lid, van het verdrag en een belasting naar een 'bestanddeel van het inkomen' in de zin van artikel 2, tweede lid, van het verdrag.

In bepaalde situaties kan het verbod op extraterritoriale belastingheffing als bedoeld in artikel 10, zevende lid, van het verdrag in de weg staan aan een conditionele bronbelasting op dividenden op grond van de Wet BB 2021.²⁶ In dit kader is de voor de dividendbelasting (Wet DB 1965) gewezen jurisprudentie over het verbod op extraterritoriale belastingheffing eveneens van belang voor de toepassing van de Wet BB 2021. In de Wet BB 2021 wordt voor de heffingsgrondslag ten aanzien van dividenden namelijk zoveel mogelijk aangesloten bij bepalingen hieromtrent in de Wet DB 1965.²⁷

Het voorgaande kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld

Een naar Nederlands recht opgerichte NV (hierna: X NV) heeft haar feitelijke leiding naar Frankrijk verplaatst. Verondersteld wordt dat de verplaatsing van de feitelijke leiding is ingegeven door zakelijke, niet-fiscale, motieven en dat geen sprake is van verdragsmisbruik. Voor verdragstoepassing wordt X NV als inwoner van Frankrijk aangemerkt (op grond van artikel 4, vierde lid, verdrag).

In 2024 keert X NV een dividend uit aan een voordeelgerechtigde die gevestigd is in een laagbelastende jurisdictie. Over deze dividenduitkering is X NV, zonder verdragstoepassing, conditionele bronbelasting verschuldigd op grond van de Wet BB 2021. Echter, mede gezien het arrest van de Hoge Raad van 2 september 1992²⁸, geldt in dit geval het verbod op extraterritoriale belastingheffing als bedoeld in artikel 10, zevende lid, van het verdrag. Onder het verdrag mag Nederland daarom geen conditionele bronbelasting heffen over het door X NV uitgekeerde dividend aan een voordeelgerechtigde die gevestigd is in een laagbelastende jurisdictie.

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 uit 1971 (Trb. 1971, 95), als gevolg waarvan Nederland verrekening zou moeten bieden voor de door Singapore geheven belasting.

²⁴ Zie Hoge Raad 12 december 2003, ECLI:NL:HR:2003:AI0450.

²⁵ De MLI-geconsolideerde tekst ('synthesised text') van het belastingverdrag is gepubliceerd in Trb. 2023, 32.

²⁶ Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2023:5, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

²⁷ Kamerstukken II 2020/21, 35 779, nr. 3, p. 13.

²⁸ Hoge Raad van 2 september 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5045 (Ierland I-arrest).

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). Aangezien 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.

Voor de volledigheid merk ik op dat het voorgaande 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 bronbelasting heffen over deze interest voor zover het desbetreffende verdrag daarin voorziet en moet de woonstaat alsdan verrekening verlenen voor de in de bronstaat geheven (bron)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 uit 1988 (Trb. 1988, 27) mogen interestinkomsten onder voorwaarden 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. Op grond van 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' niet meer in de Maleisische wetgeving was opgenomen op het moment dat het verdrag werd ondertekend. De vraag is opgekomen of dit betekent dat de heffing van Maleisische bronbelasting in overeenstemming is met het verdrag, en of Nederland daarvoor een verrekening moet verlenen. 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 verdragsonderhandelingen 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 van het verdrag 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)

Op grond van artikel 11, tweede lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en België uit 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 artikel 11, het derde lid, onderdeel a, van het verdrag 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 het niet gaat om interest van door effecten aan toonder vertegenwoordigde leningen of gelddeposito's.

Over wat onder 'onderneming' als bedoeld in artikel 11, derde lid, onderdeel a, van het verdrag moet worden verstaan, wordt het volgende opgemerkt.

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. Deze bepaling is in overeenstemming met artikel 3, eerste lid, onderdeel d, OMV.

In het Commentaar bij artikel 3 OMV wordt over het begrip 'onderneming' ('enterprise') opgemerkt dat dit steeds is uitgelegd conform de nationaalrechtelijke bepalingen van de verdragsluitende staten, en dat dit begrip in ieder geval omvat 'the performance of professional services or other activities of an independent character'.²⁹ Dat laatste is in het verdrag met België – in afwijking van het OMV – geregeld in een apart verdragsartikel inzake zelfstandige beroepen. Ingevolge artikel 14, eerste lid, van het verdrag met België zijn (onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 16, paragrafen 2, 3 en 4) inkomsten verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat in de uitoefening van een vrij beroep of ter zake van andere werkzaamheden van zelfstandige

²⁹ Zie punt 4 van het Commentaar bij artikel 3. Dit komt ook tot uitdrukking in de tekst van artikel 3, eerste lid, onderdeel c, OMV.

aard slechts in die staat belastbaar, tenzij die inwoner in de andere verdragsluitende staat voor het verrichten van zijn werkzaamheden geregeld over een vaste basis beschikt. Artikel 14, tweede lid, van het verdrag met België bevat een omschrijving van de uitdrukking 'vrij beroep'.

Voor het overige geldt met betrekking tot het begrip 'onderneming' – mede gelet op de uitlegbepaling van artikel 3, tweede lid, van het verdrag – dat naar Nederlands recht 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.

Voor de volledigheid wordt hier nog opgemerkt dat indien sprake is van verbonden ondernemingen onder voorwaarden een beroep kan worden gedaan op de rente- en royalty richtlijn.³⁰

2.11.4. Verrekening van bronbelasting op interest over een mezzaninelening onder het verdrag met Duitsland (2012)

Op grond van artikel 11, eerste lid, van het belastingverdrag met Duitsland (Trb. 2012, 123)³¹ is interest afkomstig uit de ene verdragsluitende staat en verkregen door een inwoner van de andere verdragsluitende staat uitsluitend belastbaar in de woonstaat.

In bepaalde gevallen komt Duitsland als bronstaat evenwel een heffingsrecht toe. Op grond van artikel IX van het protocol bij het verdrag mag Duitsland namelijk belasting heffen (overeenkomstig het Duitse nationale recht) over interest die wordt verkregen door een inwoner van Nederland uit bepaalde financieringsvormen naar Duits recht.³² Hierbij kan gedacht worden aan bijvoorbeeld de volgende situatie. Een vennootschap die inwoner is van Nederland ontvangt interest uit een zogenoemde mezzaninelening van een vennootschap die inwoner is van Duitsland. De Nederlandse vennootschap heeft geen vaste inrichting in Duitsland met bedrijfsvermogen waartoe de betreffende schuldvordering behoort. Voor Nederlandse fiscale doeleinden kwalificeert de mezzaninelening als vreemd vermogen en wordt de rentebate in Nederland belast. De winstafhankelijke rente op de mezzaninelening is aftrekbaar van de winst van de schuldenaar in Duitsland.³³

Nederland dient voorkoming van dubbele belasting te verlenen ingeval Duitsland bronbelasting inhoudt op grond van artikel IX van het protocol bij het verdrag. Tijdens de parlementaire behandeling van het verdrag is opgemerkt dat in een dergelijke situatie waarin het niet verlenen van voorkoming van dubbele belasting aantoonbaar tot dubbele heffing leidt, het verlenen van een tegemoetkoming door Nederland op zijn plaats kan zijn.³⁴ Als mogelijkheden daarvoor worden genoemd een andere kwalificatie van de relevante vergoeding onder het verdrag of een onderlinge overlegprocedure op grond van artikel 25 van het verdrag. Indien een andere kwalificatie van de vergoeding dan interest geen uitkomst biedt, zoals bij de onderhavige mezzaninelening, resteert de mogelijkheid van een onderling overlegprocedure. De belastingplichtige kan daartoe een verzoek richten aan Belastingdienst/Grote Ondernemingen/ MAP-team.

2.11.5. Door bank ontvangen vergoedingen, het begrip interest en tweede limiet

Vergoedingen voor andere prestaties dan het ter leen verstrekken van gelden kwalificeren niet als interest in de zin van artikel 11, derde lid, OMV. Dergelijke vergoedingen maken daarom geen deel uit van de tweede limiet ter bepaling van te verrekenen bronbelasting. Hierbij kan onder meer gedacht worden aan vergoedingen die een in Nederland gevestigde bancaire instelling ontvangt voor werkzaamheden voorafgaande aan en onafhankelijk van de totstandkoming van de geldleningsovereenkomst zoals een kredietgoedkeuring en contractonderhandelingen, een afsluitprovisie voor werkzaamheden die zien op het afsluiten van de geldleningsovereenkomst, een waiver fee³⁵, boeterente³⁶ of cancellation fee³⁷. Dergelijke vergoedingen worden niet betaald als vergoeding voor ter leen verstrekte gelden, maar gelden als tegenprestatie voor door de bancaire instelling verrichte activiteiten of bieden compensatie voor een door de kredietgever geleden verlies.³⁸ Het voorgaande geldt ook voor de toepassing van artikel 5, onderdeel b, Bvdb 2001.

³⁰ 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).

³¹ Gewijzigd bij Trb. 2016, 19; Trb. 2021, 43 en Trb. 2025, 37.

³² Kamerstukken II 2012/13, 33 615, nr. 3, p. 19–20.

³³ Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2023:3, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

³⁴ Kamerstukken II 2013/14, 33 615, nr. 5, p. 19–20.

³⁵ Vergoeding voor werkzaamheden tijdens de looptijd van de geldleningsovereenkomst wegens het (door een nalaten of toedoen van de klant) tussentijds aanpassen van de contractvoorwaarden of andere leningsdocumentatie.

³⁶ Vergoeding voor het door de schuldeiser geleden verlies bij tussentijds beëindigen van de geldleningsovereenkomst door vroegtijdige aflossing van de geldlening.

³⁷ Vergoeding voor het door de schuldeiser geleden verlies bij het niet volledig benutten van de verleende kredietruimte.

³⁸ Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2024:10, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

De hiervoor bedoelde vergoedingen vallen niet onder het restrictief uit te leggen begrip inkomsten uit schuldvorderingen en kwalificeren daarom niet als interest in de zin van artikel 11, derde lid, OMV.³⁹ De heffingsbevoegdheid over deze vergoedingen is als winst uit onderneming (artikel 7 OMV) in principe volledig toegewezen aan de woonstaat. Dit is slechts anders als in een verdrag (conform onderdeel 21 van het Commentaar bij artikel 11 OMV) aan de term interest een van het OMV afwijkende ruimere betekenis is gegeven, of zulks uitdrukkelijk en ondubbelzinnig in de tekst van het verdrag of in de toelichtende nota tot uitdrukking is gebracht. Een voorbeeld hiervan is het belastingverdrag met Mexico uit 1993 (Trb. 1993, 160; Trb. 2009, 16).

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.

Of een vergoeding die deels wordt betaald voor een recept/werkwijze en deels voor het verrichten van een dienst volledig onder de royaltydefinitie valt, wordt als volgt beoordeeld. In beginsel moet een onderscheid worden gemaakt tussen de twee activiteiten waarvoor de vergoedingen worden betaald. Slechts de vergoeding voor de licentie-activiteiten kwalificeert als royalty. Uit het protocol bij het verdrag (zie onder 'Algemeen') kan worden opgemaakt dat hierbij ook het Commentaar relevant is. Volgens onderdeel 11.6 van het Commentaar bij artikel 12 OMV is afsplitsing van de dienstverleningscomponent niet nodig indien de licentie-activiteiten veruit het belangrijkste doel van het contract zijn en de dienstverleningsactiviteiten als bijkomstig of heel weinig belangrijk zijn te beschouwen. De begrippen 'bijkomstig' en 'heel weinig belangrijk' worden voor de bepaling van de royaltyvergoeding gekwantificeerd als een percentage van maximaal 10%.

2.12.2. Abonnementsgelden kwalificeren niet als royalty

Abonnementsgelden die aan een uitgever worden betaald voor toegang tot en het gebruik van online producten en services, en waarbij de afgenomen producten niet of slechts in zeer beperkte mate mogen worden gereproduceerd of verspreid, kwalificeren niet als royalty onder belastingverdragen met een royaltybepaling die is gebaseerd op artikel 12 OMV. Dergelijke abonnementsgelden zien niet op het (recht van) gebruik van een intellectueel eigendomsrecht, maar betreffen vergoedingen van eindgebruikers. Nu geen sprake is van een verdragsrechtelijke royalty, mogen de staten van waaruit die betalingen worden gedaan geen bronbelasting heffen op basis van het toepasselijke OMV-gemodelleerde belastingverdrag.

2.12.3. Kwalificatie van huurbetalingen inzake vorkheftrucks, vrachtwagens, containers en pallets als royaltyvergoeding onder de verdragen met Polen, Tsjechië, Italië en Portugal

Sinds het OMV 1992 worden vergoedingen voor het gebruik van 'industrial equipment' niet meer onder het royaltyartikel begrepen, maar onder de bepalingen ten aanzien van winst uit onderneming (zie ook paragraaf 9 van het Commentaar bij artikel 12 OMV). Een aantal landen, waaronder Italië, Polen, Tsjechië en Portugal⁴⁰, heeft bij deze bepaling echter een voorbehoud gemaakt. Op grond van (het van toepassing zijnde lid van) artikel 12 van de belastingverdragen met respectievelijk Polen⁴¹ Tsjechië⁴², Italië⁴³, en Portugal worden betalingen voor de verhuur van vorkheftrucks, vrachtwagens, containers en pallets daarom aangemerkt als een royaltyvergoeding voor het gebruik van nijverheids-uitrusting, waarover deze landen (bron)belasting mogen heffen. Nederland verleent vervolgens een verrekening voor de geheven buitenlandse (bron)belasting op grond van de respectievelijke verdragsbepalingen ter vermijding van dubbele belasting.⁴⁴ Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat het hier

³⁹ Zie ook HR 6 november 2020, ECLI:NL:HR:2020:1733.

⁴⁰ In het OESO-commentaar van 17 november 2017 is het Portugese voorbehoud vervallen. Het blijft echter onverkort van toepassing op het verdrag Nederland-Portugal 1999 (Trb. 1999, 180).

⁴¹ Trb. 2002, 86; Trb. 2020, 119.

⁴² Trb. 1974, 98; Trb. 1996, 90; Trb. 2010, 202.

⁴³ Trb. 1990, 86.

⁴⁴ Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2023:8, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

situaties betreft waarbij de huurbetalingen niet zijn vrijgesteld van bronbelasting onder de rente- en royaltyrichtlijn 2003/49/E.⁴⁵

Het begrip 'nijverheidsuitrusting' ('industrial equipment') wordt niet nader geduid in de hiervoor genoemde belastingverdragen en in het Commentaar bij artikel 12 (zowel het huidige Commentaar als het Commentaar van 1977). Uit OESO-rapporten kan evenwel worden opgemaakt dat vorkheftrucks, vrachtwagens en containers onder het begrip 'nijverheidsuitrusting' ('industrial equipment') vallen en dat dit ook heeft te gelden voor pallets.⁴⁶

2.12.4. Kwalificatie van vergoedingen voor softwarelicentie onder het verdrag met China (2013) en het verdrag met Zuid-Korea (1978)

Artikel 12, derde lid, van het belastingverdrag met China uit 2013 (Trb. 2013, 104) bevat een omschrijving van het begrip royalty die in overeenstemming is met artikel 12, tweede lid, OMV 2010. Bij vergoedingen voor een softwarelicentie zal bekeken moeten worden of de vergoeding betrekking heeft op het gebruik of het recht van gebruik van het aan de software ten grondslag liggende auteursrecht. Als de vergoeding slechts een tegenprestatie is voor het recht van gebruik van de software, zoals het geval is bij een distributeur die uitsluitend in- en doorverkoopt ('distribution intermediary'), dan is in zoverre geen sprake van een royalty in de zin van artikel 12, derde lid, onderdeel a, van het verdrag (zie ook paragraaf 14.4 van het Commentaar bij artikel 12 OMV 2010).

Het hangt van de feiten en omstandigheden van het geval af of bij een vergoeding voor een softwarelicentie sprake is van een recht om het aan de software ten grondslag liggende auteursrecht te exploiteren. Daarbij kan onder andere van belang zijn of het onder de licentie al dan niet is toegestaan om de software te reproduceren en vervolgens zelf te verkopen, over te dragen of licenties te verlenen, de in gebruik verkregen software aan te passen of te gebruiken voor het maken van afgeleide software, en of algoritmes en de broncode van de software deel uitmaken van de licentie.⁴⁷

Een vergoeding voor een softwarelicentie die niet kwalificeert als royalty in de zin van artikel 12, derde lid, onderdeel a, van het verdrag, wordt aangemerkt als winst uit onderneming in de zin van artikel 7 van het verdrag. In dat geval komt de verdeling van de heffingsbevoegdheid over de vergoeding als een tegenprestatie voor overdracht van know-how niet meer aan bod. De vergoeding voor het gebruik of het recht van gebruik van 'information (know-how) concerning industrial, commercial or scientific experience' kwalificeert eveneens als royalty onder artikel 12, derde lid, onderdeel a, van het verdrag. Echter, uit het Commentaar kan worden opgemaakt dat het auteursrecht als aanknopingspunt voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid van hogere orde is dan know-how (zie paragraaf 11 van het Commentaar bij artikel 12 van het OMV).

Tot slot wordt opgemerkt dat bepaalde, met name oudere, belastingverdragen een royalty-artikel bevatten dat gebaseerd is op het OMV 1963. De hierboven genoemde, aan het Commentaar van 1992 en 2008 toegevoegde passages, vormen een verduidelijking ('clarification') van artikel 12, tweede lid, OESO-modelverdrag. Mede gezien het arrest van de Hoge Raad van 14 oktober 2022⁴⁸ kan verdragsposterieur OESO-commentaar van belang zijn voor de uitleg van een royalty-artikel dat gebaseerd is op het OMV 1963. Een voorbeeld hiervan is artikel 12, derde lid, van het verdrag met Zuid-Korea (1978), welke bepaling overeenkomstig bovenstaande moet worden uitgelegd.⁴⁹

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 uit 1993 (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

⁴⁵ Voor de situatie waarin wel sprake is van 'verbonden ondernemingen' in de zin van de Interest & Royaltyrichtlijn 2003/49/EG wordt verwezen naar kennisgroepstandpunt KG:040:2024:5, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

⁴⁶ Het betreft de OESO-rapporten 'The taxation of income derived from the leasing of industrial, commercial or scientific equipment' respectievelijk 'The taxation derived from the leasing of containers', die beide op 13 september 1983 door de OECD Council zijn aangenomen.

⁴⁷ Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2024:11, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

⁴⁸ Hoge Raad van 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436.

⁴⁹ Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2025:4, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

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, van het verdrag 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

Het beleid over het vermijden van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen en andere regelingen ter vermindering van dubbele belasting is opgenomen in het beleidsbesluit van 13 december 2024, nr. 2024-31576 (Stcrt. 2024, 38766).

Voorts wijs ik op de Syllabus Aftrek Elders Belast (Syllabus AEB) 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 1 december 2023, nr. 2023-26158 (Stcrt. 2023, 32337).

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 at 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 in dit geval, is er geen sprake van rente die is betaald in de zin van het verdragsartikel. Het feit dat in Nederland op basis van het at arm's length-beginsel voor belastingdoeleinden 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 interestartikel voorstaat.

Hieraan kan nog worden toegevoegd dat het verlenen van een tax sparing credit in deze situatie ook niet in overeenstemming is met doel en strekking van de in artikel 23, vierde lid, van het verdrag 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 interestbetaling.

Volledigheidshalve merk ik nog op dat in de geschetste situatie van een niet-rentedragende vordering, de door Nederland op basis van het at arm's lengthbeginsel in aanmerking genomen rentebate niet

wordt meegenomen in de berekening van de tweede limiet (van in dit geval artikel 23, derde lid, van het verdrag), en dus niet bepalend is voor de verrekeningsruimte ten aanzien van overige 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 (progressievoorbehoud). Aangezien Brazilië geen heffingsrecht heeft over interest die niet wordt betaald, behoort de door Nederland geïmputeerde interest niet tot deze grondslag. Het progressievoorbehoud 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. Werkzaamheden buitengaats

2.24.1. Buitengaatsbepaling onder het verdrag met Denemarken (1996)

Wanneer een in Nederland gevestigde vennootschap in een tijdvak van twaalf maanden gedurende meer dan 30 dagen offshore-werkzaamheden verricht in Denemarken, dan kwalificeren die werkzaamheden als een (fictieve) vaste inrichting in de zin van artikel 24, derde lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en Denemarken uit 1996⁵⁰ (de zogenoemde buitengaatsbepaling). Op grond van artikel 24, negende lid, in samenhang gelezen met artikel 23, tweede lid, van het verdrag stelt Nederland deze winst vrij op voorwaarde dat aan de hand van bewijsstukken wordt aangetoond dat daarover in Denemarken belasting is betaald.

Aan de voorwaarde van artikel 24, negende lid van het verdrag (met name de zinsnede 'dat in Denemarken belasting is betaald') is ook voldaan wanneer over de winst van de vaste inrichting geen belasting is verschuldigd als gevolg van een verplichte consolidatie in Denemarken, waarbij positieve resultaten van de vaste inrichting worden geconsolideerd met negatieve resultaten van Deense groepsvennootschappen.⁵¹ De eis inzake het overleggen van schriftelijk bewijs van betaling van belasting in het andere land houdt verband met het feit dat bij werkzaamheden buitengaats een groter risico bestaat dat belasting wordt ontgaan dan bij werkzaamheden op het vasteland.⁵² Een dergelijk risico doet zich evenwel niet voor wanneer krachtens het Deense recht de belastingheffing plaatsvindt op basis van een verplichte consolidatie, en verder vaststaat dat de voordelen van de vaste inrichting in Denemarken op reguliere wijze aan de heffing van vennootschapsbelasting worden onderworpen. Dat laatste houdt in dat de belastingheffing in Denemarken over de voordelen behaald met de activiteiten buitengaats niet in begunstigende zin afwijkt van de belastingheffing over andere voordelen uit onderneming.

2.25. Non-discriminatie

Gereserveerd

2.26. Procedure voor onderling overleg

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

2.27. t/m 2.29. Uitwisseling van informatie – Bijstand bij invordering van belastingschulden – Diplomatieke en consulaire ambtenaren

Gereserveerd

2.30. Recht op voordelen

2.30.1. Toepassing antimisbruikbepaling Wet DB 1965 onder het verdrag met Duitsland (2012)

Ingevolge artikel 23, eerste lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland uit 2012 (Trb. 2012, 123) mag het verdrag niet zodanig worden uitgelegd dat de verdragsluitende staten

⁵⁰ Trb. 1996, 210 en Trb. 1996, 276, laatstelijk gewijzigd bij Trb. 2018, 61 en Trb. 2018, 161.

⁵¹ Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2024:1, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

⁵² In de toelichtende nota bij het verdrag met Denemarken wordt verwezen naar de toelichting bij artikel 25, zevende lid, van het belastingverdrag tussen Nederland en Zweden (Trb. 1991, 108 en Trb. 1992, 20) dat een vergelijkbare bepaling bevat inzake het overleggen van schriftelijk bewijs van betaling van belasting in het andere land. Zie Kamerstukken 1991/92, 22 643, nr. 291 en 1, p. 12.

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 protocolbepaling in de omgekeerde situatie, waarbij een natuurlijke persoon die inwoner is van Duitsland aandelen bezit in een lichaam dat inwoner is van Nederland via een of meer lichamen die inwoner zijn van Duitsland, in de weg kan staan aan toepassing door Nederland van artikel 4, derde lid, onderdeel c, Wet DB 1965. Dat is niet het geval, omdat uit de tekst van artikel XV van het protocol blijkt dat deze bepaling geen wederkerig karakter heeft.

2.31. t/m 2.33. 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 reeds genoemde beleidsbesluit inzake het vermijden van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen en andere regelingen ter vermindering van dubbele belasting (Stcrt. 2024, 38766) en in de Syllabus Aftrek Elders Belast (Stcrt. 2023, 32337).

4. Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en Wet inkomstenbelasting 2001

Dit onderdeel bevat standpunten die zien op de uitleg van verschillende bepalingen uit de Wet Vpb 1969 en de Wet IB 2001 in de winstfeer in internationale situaties.

4.1. Vestigingsplaatsfictie

4.1.1. Omzetting van een buitenlandse rechtspersoon in een Nederlandse rechtsvorm

Bij de beoordeling of de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vijfde lid, Wet Vpb 1969 van toepassing is na de omzetting van een buitenlandse rechtspersoon in een Nederlandse rechtsvorm, 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 (tot 1 januari 2025)

Ten aanzien van een open commanditaire vennootschap als bedoeld in artikel 2, eerste lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 (wettekst 2024) in samenhang gelezen met artikel 2, derde lid, onderdeel c, AWR (wettekst 2024) is de vestigingsplaatsfictie van artikel 2, vijfde lid, Wet Vpb 1969 van toepassing. De 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 1969. 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 vestigingsplaatsfictie op die vennootschap onverkort van toepassing is.

Met ingang van 1 januari 2025 is de open commanditaire vennootschap, en de zelfstandige vennootschapsbelastingplicht van de open cv, komen te vervallen door de inwerkingtreding van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen (Stb. 2023, 508). Als een gevolg daarvan wordt de cv in beginsel als fiscaal transparant aangemerkt. Omdat niet langer sprake is van een lichaam als bedoeld in artikel 2, eerste lid, Wet Vpb 1969, is de vestigingsplaatsfictie van art. 2, vijfde lid, Wet Vpb 1969 niet langer van toepassing in de onderhavige situatie sinds 1 januari 2025.

4.2. Aftrekbare kosten

4.2.1. Aftrek Zwitserse bronbelasting op deelnemingsdividend

Een in Nederland gevestigde vennootschap ontvangt dividend van haar Zwitserse deelneming,

waarbij Zwitserse dividendbelasting wordt ingehouden. Op grond van de bepalingen uit het belastingverdrag tussen Nederland en Zwitserland uit 2010 (Trb. 2010, 98) heeft de Nederlandse vennootschap recht op terugbetaling van de in Zwitserland ingehouden dividendbelasting. Met deze teruggaafprocedure is echter enige tijd gemoeid. De Nederlandse vennootschap spreekt daarom met de Zwitserse fiscus af dat Zwitserland de teruggaafprocedure zal versnellen, waarbij de Nederlandse vennootschap niet het volledige bedrag van de ingehouden dividendbelasting in Zwitserland zal terugvragen maar ongeveer 2%-punten 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. In deze benadering kan ik mij niet vinden. De 2% Zwitserse dividendbelasting die de vennootschap niet terugontvangt 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 voorkomen. Op het gehele dividendbedrag is een regeling ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing. Daarom kan de niet terug ontvangen Zwitserse dividendbelasting vanwege artikel 10, eerste lid, onderdeel e, Wet Vpb 1969 niet in aftrek worden gebracht.

4.3. Eindafrekening

4.3.1. Vrijval opwaarderingsreserve bij zetelverplaatsing

Wanneer sprake is van een zetelverplaatsing van een belastingplichtige met een opwaarderingsreserve als bedoeld in artikel 13ba Wet Vpb 1969, en geen vaste inrichting in Nederland aanwezig is waaraan deze reserve kan worden toegerekend, brengt artikel 15d Wet Vpb 1969 mee dat deze reserve op dat moment moet vrijvallen in de Nederlandse winst. In deze situatie is de belastingplichtige opgehouden in Nederland belastbare winst te genieten. Doordat in de toekomst de mogelijkheid van in Nederland belastbare winst ontbreekt, kan de opwaarderingsreserve niet langer ten gunste van de Nederlandse winst vrijvallen. Om de bestaande 13ba-claim te effectueren, dient daarom belasting te worden geheven op de voet van artikel 15d Wet Vpb 1969, al dan niet in samenhang met artikel 15c Wet Vpb 1969.

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, dan kan zij op grond van artikel 25b Invorderingswet 1990 verzoeken om de verschuldigde belasting ter zake van de bedoelde vrijval in vijf gelijke jaarlijkse termijnen te voldoen.

4.4. Objectvrijstelling

4.4.1. Kwalificatie Britse overzeese gebieden als staat in de zin van artikel 15e Wet Vpb 1969

Op grond van artikel 15e, eerste lid, Wet Vpb 1969 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 uit 2008 (Trb. 2008, 201), moet voor winsten uit de Britse overzeese gebieden voor de toepassing van de objectvrijstelling worden gekeken naar artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969. 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.

In dit kader is de vraag opgekomen of het Brits Antarctisch Territorium, Zuid-Georgia en de Falklandeilanden elk kunnen worden gezien als staat. Dat is het geval. 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 1969.

4.4.2. Objectvrijstelling bij onopgeloste MAP-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 tussen de bevoegde autoriteiten van beide staten wordt vastgesteld (de zogenoemde MAP-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.

Wanneer de MAP-tiebreaker (nog) niet is opgelost en de belastingplichtige daardoor geen recht heeft op een vermindering of vrijstelling van belasting, komt de vraag op of voor de toepassing van de objectvrijstelling moet worden aangesloten bij artikel 15e, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 of bij artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969.

Artikel 15e, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 is van toepassing voor zover in de 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 MAP-tiebreaker is dat het geval. In de eerste plaats zou, als er geen verdrag van toepassing zou zijn⁵³, niet tot toepassing van de MAP-tiebreakerbepaling worden toegekomen. In de tweede plaats zien de door Nederland gesloten belastingverdragen met betrekking tot het inkomen (en vermogen) op de verdeling van heffingsrechten. Desalniettemin kan in het onderhavige geval geen beroep worden gedaan op toepassing van de objectvrijstelling op grond artikel 15e, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 omdat uit de (slotzin van de) wettekst volgt dat deze bepaling 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 MAP-tiebreaker ontbreekt deze verplichting.

Evenmin kan een beroep worden gedaan op de in artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 opgenomen objectvrijstelling. De bepaling in onderdeel b is van toepassing als er geen verdrag (of regeling) van toepassing is als bedoeld in artikel 15e, tweede lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969. Daarmee wordt bedoeld op een belastingverdrag dat (of regeling die) voorziet in de verdeling van heffingsrechten. Hiervan is, zoals hiervoor opgemerkt, sprake ingeval van een niet opgeloste MAP-tiebreaker. Aan de voorwaarde voor toepassing van artikel 15e, tweede lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 wordt derhalve niet voldaan.

Zolang geen overeenstemming is bereikt door de bevoegde autoriteiten van Nederland en het betrokken andere verdragsland, kan in beginsel dus geen aanspraak worden gemaakt op een (vermindering of) vrijstelling van belasting, waaronder ook de toepassing van de objectvrijstelling. Wel kan de MAP-tiebreakerbepaling, afhankelijk van het specifieke belastingverdrag, de ruimte bieden aan de bevoegde autoriteiten om, ondanks het ontbreken van overeenstemming over de uitsluitende verdragswoonplaats, in een concrete situatie bepaalde verminderingen of vrijstellingen wel toe te kennen.

Bij het bereiken van een overeenstemming door de bevoegde autoriteiten over de oplossing van de MAP-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.

De verdragsbepalingen over de MAP-tiebreaker bevatten geen regeling over de periode die wordt bestreken door een beslissing door de bevoegde autoriteiten over de MAP-tiebreaker. In dit verband kan gewezen worden op paragraaf 24.3 van het Commentaar bij artikel 4, derde lid, van het OMV. Daarin is aangegeven dat de bevoegde autoriteiten bij hun beslissing over de MAP-tiebreakerbepaling moeten aangeven welke periode door de beslissing wordt bestreken. In het eerder aangehaalde Besluit MAP-tiebreaker (zie onderdeel 2.4.1. van dit besluit) 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.

Veelal zal de belastingplichtige de procedure voor een onderling overleg (MAP) voor het oplossen van

⁵³ Zie in dit verband ook artikel 1 van OMV-gemodelleerde belastingverdragen, waarin wordt bepaald dat het verdrag van toepassing is op personen die inwoner zijn van een of van beide verdragsluitende staten.

een MAP-tiebreaker opstarten, maar in voorkomende gevallen kunnen ook de bevoegde autoriteiten uit eigen beweging zo'n procedure starten.

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

Op grond van artikel 15e, eerste lid, Wet Vpb 1969 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. Mijn voorkeur gaat uit naar 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.⁵⁴

Een bijzondere situatie in dit kader is die waarin sprake is van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. In zijn algemeenheid geldt de regel van artikel 15ac, vierde lid, Wet Vpb 1969, 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 1969 echter 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 artikel 15ac, vijfde lid, Wet Vpb 1969 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.

Artikel 15ac, vijfde lid, Wet Vpb 1969 is vanaf 1 januari 2018 aangepast.⁵⁵ Vóór deze wetwijziging 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. Daarom kon toen, gelet op de hoofdregel van artikel 15ac, vierde lid, Wet Vpb 1969, 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 1969 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 vanwege de fiscale eenheid bij de toepassing van de objectvrijstelling een ander bedrag aan buitenlandse winst in aanmerking zou worden genomen dan zonder de fiscale eenheid het geval zou zijn, dan wordt de winst uit een andere staat tot het bedrag in aanmerking genomen dat die winst zou hebben belopen bij afwezigheid van de fiscale eenheid. 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.

Het voorgaande betekent dat vanaf 1 januari 2018 bij de toepassing van de objectvrijstelling rentelasten aan een vaste inrichting worden toegerekend op basis van de gemiddelde rente over het vreemd vermogen van de gevoegde vennootschap met de vaste inrichting in plaats van (zoals vóór 1 januari 2018) 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 1969

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 op de voet van artikel 15i Wet Vpb 1969. Dit geldt volgens artikel 15i, vijfde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 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 1969 doorgeschoven naar het betreffende verbonden lichaam. Artikel 15j, tweede lid, Wet

⁵⁴ Zie in dit verband ook het Besluit winstallocatie vaste inrichtingen 2022.

⁵⁵ Overige fiscale maatregelen 2018 (Stb. 2017, 518).

Vpb 1969 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 op grond van artikel 15j, tweede lid, Wet Vpb 1969 achter bij de vennootschap die de vaste inrichting heeft overgedragen. In een dergelijk geval wordt het stakingsverlies pas in aanmerking genomen in het jaar van daadwerkelijke staking en niet in het jaar van overdracht van de vaste inrichting. Immers, pas op dat moment is duidelijk of artikel 15j, tweede lid, Wet Vpb 1969 van toepassing is, terwijl de aanslag over het jaar van overdracht van de vaste inrichting op dat moment mogelijk al onherroepelijk vaststaat. Daarnaast brengen doel en strekking van artikel 15i, vijfde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 in samenhang artikel 15j, eerste lid, Wet Vpb 1969 mee 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 1969 het stakingsverlies in aanmerking te nemen in een jaar voordat de activiteiten daadwerkelijk zijn gestaakt. Het doel van artikel 15j, tweede lid, Wet Vpb 1969 doet daaraan niet af. Deze bepaling heeft namelijk een andere achtergrond, zijnde het voorkomen van onwenselijk gebruik door het naar willekeur verschuiven van een toekomstig stakingsverlies naar een andere belastingplichtige.

4.4.5. Overgangsregeling oude inhaalverliezen, reikwijdte artikel 33b, derde lid, Wet Vpb 1969

Bij invoering van de objectvrijstelling in artikel 15e Wet Vpb 1969 is voorzien in overgangsrecht, onder meer in verband met op 1 januari 2012 openstaande, nog in te halen verliezen.⁵⁶ Het in artikel 33b, eerste lid, Wet Vpb 1969 neergelegde overgangsrecht bepaalt dat de objectvrijstelling geen toepassing vindt voor het totale bedrag van de op 1 januari 2012 nog in te halen buitenlandse verliezen.

Artikel 33b, derde lid, Wet Vpb 1969 behelst een uitzondering op deze regel. Deze bepaling schrijft voor dat artikel 33b, eerste lid, Wet Vpb geen toepassing vindt indien de belastingplichtige is opgehouden winst uit de in dat lid bedoelde andere staat te genieten, de belastingplichtige niet binnen drie jaren na het tijdstip waarop hij is opgehouden winst uit die andere staat te genieten weer winst uit die andere staat is gaan genieten en voldaan is aan de voorwaarden van artikel 15i, tweede, derde en vijfde lid, Wet Vpb 1969 voor het in aftrek kunnen brengen van een stakingsverlies.

De uitzondering van artikel 33b, derde lid, Wet Vpb 1969 is uitsluitend van toepassing op verliezen van een op of na 1 januari 2012 gestaakte vaste inrichting, mits ter zake van die staking een stakingsverlies in aanmerking kan worden genomen.

De uitzondering van artikel 33b, derde lid, Wet Vpb 1969 is daarentegen niet van toepassing als de op 1 januari 2012 nog in te halen verliezen zijn geleden door een vaste inrichting waarvan de activiteiten vóór 1 januari 2012 zijn gestaakt.⁵⁷ Artikel 33b, derde lid, Wet Vpb 1969 vereist namelijk dat wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 15i, tweede, derde en vijfde lid, Wet Vpb 1969 voor het in aftrek kunnen brengen van een stakingsverlies. Deze zinsnede is beperkt tot vaste inrichtingen waarvan de activiteiten na 2011 zijn gestaakt, aangezien artikel 15i Wet Vpb 1969 pas in 2012 ingevoerd is. Artikel 33b, derde lid, Wet Vpb 1969 ziet op gevallen waarin sprake is van een samenloop van het oude regime (er is op 1 januari 2012 sprake van nog in te halen verliezen) en het huidige regime (bij staking van de activiteiten is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de stakingsverliesregeling). Voor die situatie is geregeld dat niet alleen het stakingsverlies, maar ook een resterend bedrag aan nog in te halen verliezen van vóór de invoering van de objectvrijstelling definitief aftrekbaar is.⁵⁸

4.5. Buitenlandse belastingplicht

4.5.1. Vorming HIR bij einde buitenlandse belastingplicht

Een niet in Nederland gevestigde en naar Nederlands recht opgerichte vennootschap kan voor de boekwinst behaald met de verkoop van haar in Nederland gelegen onroerende zaken een of meer herinvesteringsreserves (hierna: HIR) vormen, mits deze vennootschap over een kwalificerend herinvesteringsvoornemen beschikt.⁵⁹ Van een kwalificerend herinvesteringsvoornemen is sprake als dit voornemen ziet op binnenlandse onroerende zaken.

⁵⁶ Zie voor deze oude 'inhaalregeling' artikel 35 Bvdb 2001 (tekst tot 1 januari 2012).

⁵⁷ Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2024:9, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.

⁵⁸ Dit kan ook uit de wetsgeschiedenis worden opgemaakt, zie Kamerstukken II, 2011/12, nr. 33 003, nr. 3, p. 108–109.

⁵⁹ Zie Hoge Raad 22 maart 2013, ECLI:NL:HR:2013:BX6710 en Hoge Raad 6 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:513.

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 1969 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.

4.5.2. Kwalificatie locatie voor verhuur vervoermiddelen als vaste inrichting onder een belastingverdrag

Wanneer een buitenlandse onderneming in Nederland locaties aangewezen heeft gekregen waar zij vervoermiddelen mag stallen die door gebruikers, tegen vergoeding, daar meegenomen kunnen worden en na gebruik weer op een locatie ingeleverd kunnen worden, kan sprake zijn van een in Nederland gelegen vaste inrichting die tot buitenlandse belastingplicht leidt (artikel 17, derde lid, Wet Vpb 1969).⁶⁰

Voor zover een belastingverdrag (of een vergelijkbare regeling) van toepassing is, wordt voor de buitenlandse belastingplicht in Nederland aangesloten bij het begrip vaste inrichting dat geldt voor de toepassing van het desbetreffende verdrag (artikel 3, vierde lid, onderdeel a, Wet Vpb 1969 in samenhang met artikel 17, derde lid, Wet Vpb 1969).

Op grond van artikel 5 van het OMV, of daarmee vergelijkbare bepaling in een belastingverdrag, is van een vaste inrichting sprake indien de buitenlandse onderneming in Nederland haar ondernemingsactiviteit uitoefent, met behulp van een bedrijfsinrichting, op een vaste plaats en gedurende een voldoende lange periode. Door vervoermiddelen op verschillende in Nederland gelegen stallingslocaties tegen een vergoeding ter beschikking te stellen gedurende een voldoende lange periode wordt aan deze voorwaarden voldaan. De bedrijfsinrichting hoeft niet voor de onderneming ingericht te zijn (zie paragraaf 10 van het Commentaar bij artikel 5 OMV). De verschillende locaties kunnen in dit geval even zovele vaste inrichtingen vormen. De resultaten van alle vaste inrichtingen worden samengevoegd in de jaarlijkse aangifte van de buitenlandse belastingplichtige.

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 (artikel 17, eerste en tweede lid, Wet Vpb 1969). Dit geldt ook wanneer een buitenlandse belastingplichtige gedurende een of meer tussenliggende jaren geen vaste inrichting in Nederland meer heeft, maar later wel weer over een vaste inrichting in Nederland beschikt. Verrekening van verliezen van een voorheen in Nederland gedreven vaste inrichting met de positieve resultaten in latere jaren uit een andere door dezelfde buitenlandse belastingplichtige in Nederland gedreven vaste inrichting vloeit voort uit het stelsel van de wet. Hieraan doet niet af dat de buitenlands belastingplichtige gedurende enige tijd geen Nederlands inkomen heeft genoten. Vanzelfsprekend moeten in dit kader de regels in de Wet Vpb 1969 inzake verliesverrekening, waaronder de verliesverrekeningstermijn, in acht worden genomen.

5. Dividendbelasting

5.1. Dividendvergunning onder belastingverdrag met principal purpose test

Een inhoudingsplichtige kan om een beschikking verzoeken waarmee zij wordt ontslagen van de verplichting om de dividendbelasting in te houden als 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 1965.

De inhoudingsvrijstelling vindt onder meer geen toepassing als sprake is van misbruik in de zin van de Wet DB 1965 (artikel 4, derde lid, onderdeel c, Wet DB 1965). Dit betekent dat een vergunning kan worden afgegeven in de situatie waarin wel sprake is van misbruik in de zin van de Wet DB 1965, maar geen sprake is van misbruik als bedoeld in het betreffende belastingverdrag op grond waarvan verdragsvoordelen zouden kunnen worden geweigerd.

In dit kader is de vraag opgekomen hoe de antimisbruikbepaling van artikel 4, derde lid, onderdeel c

⁶⁰ Zie het kennisgroepstandpunt KG:040:2022:9, dat eerder is gepubliceerd op de website kennisgroepen.belastingdienst.nl.



Wet DB 1965 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 het volgende opgemerkt:

- i) Met de implementatie van een afzonderlijke antimisbruikbepaling in de Wet DB 1965 (per 1 januari 2018) is tevens beoogd de nationale antimisbruikbepaling in lijn te brengen met de Nederlandse invulling van de PPT;⁶¹
- ii) De nationale antimisbruikbepaling is niet strenger dan de PPT en zal dus niet worden beperkt door de toepassing van een belastingverdrag;⁶²
- 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).⁶³

6. Ingetrokken regeling

Het besluit van 16 juni 2023, nr. 2023-11648 (Stcrt. 2023, 17534) is ingetrokken op de datum 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: Beleidsbesluit toepassing internationaal belastingrecht in de winstfeer 2026.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

Den Haag, 6 augustus 2026

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
M.C. de Graaf,
Waarnemend hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken*

⁶¹ Kamerstukken II, 2017/18, 34 788, nr. 3, p. 16, en Kamerstukken II, 2018/19, Aangangsel, nr. 3070 (laatstgenoemde is ook te raadplegen via <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/ah-tk-20182019-3070.pdf>).

⁶² Kamerstukken II, 2017/18, 34 853, nr. 6, p. 28–29 en Kamerstukken II, 2017/18, 34 788, nr. 6, p. 7.

⁶³ Kamerstukken II, 2017/18, 34 853, nr. 6, p. 28–29.