

Studenteneditie 2020-2021

Internationaal Belastingrecht

Prof. mr. C. van Raad, redacteur

Mr. G.T.W. Janssen

Prof. mr. F.P.G. Pötgens, redacteur

 Wolters Kluwer

Deventer – 2020

VOORWOORD

De Cursus Belastingrecht heeft al vele jaren een vaste plek in het onderwijs op het gebied van het fiscale recht, zowel bij universiteiten als bij andere onderwijsinstellingen. Specifiek voor studiedoeleinden is deze studenteneditie vervaardigd.

De inhoud van deze studenteneditie Internationaal Belastingrecht is integraal overgenomen uit het Cursusonderdeel Internationaal Belastingrecht. Ten behoeve van het gebruiksgemak van de lezer zijn tevens opgenomen de hoofdstukken inzake buitenlandse belastingplicht van de Cursusonderdelen Inkomstenbelasting en Vennootschapsbelasting, alsmede de onderdelen inzake de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten en de verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten van het Cursusonderdeel Vennootschapsbelasting.

Opgemerkt wordt nog dat in deze studenteneditie alleen de vaste auteurs zijn vermeld die thans teksten schrijven en bewerken voor de Cursus Belastingrecht Internationaal Belastingrecht en voor de hoofdstukken uit de Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting en Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting die in deze studenteneditie zijn opgenomen.

In 2020 verschijnen eveneens de volgende studentenedities:

- Inkomstenbelasting,
- Vennootschapsbelasting,
- Omzetbelasting,
- Loonbelasting en Premieheffing,
- Europees Belastingrecht,
- Formeel Belastingrecht,
- Schenk- en Erfbelasting,
- Overdrachtsbelasting.

De studenteneditie Internationaal Belastingrecht is door aard en opzet niet alleen geschikt voor het onderwijs, maar ook voor gebruik in de fiscale praktijk.

Het complete hoofdwerk van de Cursus Belastingrecht is beschikbaar via Navigator, www.navigator.nl.

Voor opmerkingen en/of suggesties van lezers houdt de redactie zich graag aanbevolen. U kunt deze sturen naar: boeken-NL@wolterskluwer.com.

VERKORTE INHOUDSOPGAVE

Inleiding

- 0.0 Voorwoord / 1
- 0.1 Inleiding / 1
- 0.2 Subjectieve band / 2
 - 0.2.1 Algemeen / 2
 - 0.2.2 Het woonplaatsbegrip in de Nederlandse wet / 3
- 0.3 Objectieve band / 3
- 0.4 Bronnen van het Nederlandse internationale belastingrecht / 4
 - 0.4.1 Nationale heffingswetten / 4
 - 0.4.2 Belastingverdragen / 4
 - 0.4.3 Besluit voorkoming dubbele belasting / 5
- 0.5 Samenhang tussen de nationale heffingswetten, de belastingverdragen en het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 / 5
 - 0.5.1 Inleiding / 5
 - 0.5.2 Inwoner van Nederland geniet inkomsten uit buitenlandse bron / 5
 - 0.5.3 Niet-inwoner van Nederland geniet inkomsten uit Nederlandse bron / 6
- 0.6 Het voorkomen door Nederland van dubbele belasting van zijn inwoners / 7
- 0.7 Methoden ter voorkoming van dubbele belasting / 7
 - 0.7.1 Inleiding / 7
 - 0.7.2 Belastingvrijstelling / 8
 - 0.7.3 Belastingverrekening / 10
 - 0.7.4 Vergelijking belastingvrijstelling – belastingverrekening / 12
 - 0.7.5 Kostenaf trek / 12
- 0.8 Internationale toedeling van winsten en inkomsten / 13
 - 0.8.1 Algemeen / 13
 - 0.8.2 Ondernemingswinst / 13
 - 0.8.3 Inkomsten uit onroerende zaken / 15
 - 0.8.4 Inkomsten uit arbeid / 16
 - 0.8.5 Dividenden, interesten en royalty's / 17
 - 0.8.6 Globaal overzicht van de internationale toedeling van winst en inkomsten en de wijze van voorkoming van dubbele belasting / 18
- 0.9 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) en aanverwante ontwikkelingen / 19
 - 0.9.1 Algemeen / 19
 - 0.9.2 De BEPS-actiepunten / 20
 - 0.9.3 Implementatie van BEPS door Nederland / 22
 - 0.9.4 De OESO en de digitale economie/BEPS 2.0 / 25
 - 0.9.5 Parallele ontwikkelingen op het niveau van de EU / 27
 - 0.9.6 Verdere ontwikkelingen in de EU: CCTB en CCCTB / 30

HOOFDSTUK I

Algemene begrippen van internationaal belastingrecht

- 1.1 Inleiding / 33
- 1.1.1 Begrip 'internationaal belastingrecht'; fiscale jurisdictie / 33
- 1.1.2 Juridisch tegenover economisch dubbele belasting / 33

- 1.2 Internationale juridisch dubbele belasting / 34
- 1.2.1 Persoonlijke tegenover zakelijke heffingsbeginselen / 34
- 1.2.2 Samenloop van heffingsbeginselen / 37
- 1.2.3 Verzachtiging van de gevolgen van samenloop van heffingsbeginselen / 39

- 1.3 Nationale en internationale economisch dubbele belasting van dividenden / 55
- 1.3.1 Nationaal / 55
- 1.3.2 Internationaal / 62

HOOFDSTUK II

Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

- 2.1 Inleiding / 63
- 2.1.1 Eenzijdige maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting tegenover verdragen / 63
- 2.1.2 Nederlandse eenzijdige maatregelen buiten het Bvdb 2001 / 66
- 2.1.3 Het Bvdb 2001 tegenover de buitenlandse belastingplicht / 69
- 2.1.4 De structuur van het Bvdb 2001 / 69
- 2.1.5 Het Bvdb 2001 vergeleken met het Bvdb 1989 / 70

- 2.2 Toepassingsvoorwaarden Bvdb 2001 / 72
- 2.2.0 Geen verdrag / 72
- 2.2.1 Binnenlandse belastingplicht / 77
- 2.2.2 Onderworpenheid / 81

- 2.3 Definities / 92
- 2.3.0 Vaste inrichting en vaste vertegenwoordiger (art. 2 Bvdb 2001) / 92
- 2.3.1 Mogendheid (art. 3 Bvdb 2001) / 93
- 2.3.2 Gebied van een andere Mogendheid (art. 4 Bvdb 2001) / 94
- 2.3.3 Dividenden, interest en royalty's (art. 5 Bvdb 2001) / 95
- 2.3.4 Ontwikkelingsland (art. 6 Bvdb 2001) / 96

- 2.4 Inkomstenbelasting – box 1: inkomen uit werk en woning / 98
- 2.4.1 Box 1-vrijstelling – reikwijdte / 98
- 2.4.2 Box 1-vrijstelling – mechanisme / 112
- 2.4.3 Box 1-verrekening bij sporters en artiesten – reikwijdte / 129
- 2.4.4 Box 1-verrekening bij bemanningsleden van zee- en luchtvaartuigen / 133
- 2.4.5 Box 1-verrekening bij dividenden, interest en royalty's – reikwijdte / 136
- 2.4.6 Box 1-verrekening bij dividenden, interest en royalty's – mechanisme / 140
- 2.4.7 Kostenaf trek als alternatief voor verrekening / 152

- 2.5 Inkomstenbelasting – box 2: aanmerkelijkbelangdividenden / 155
- 2.5.1 Box 2-verrekening – reikwijdte / 155
- 2.5.2 Voorwaarden voor de box 2-belastingverrekening / 155
- 2.5.3 Grondslageis / 156
- 2.5.4 Box 2-verrekening – mechanisme / 156
- 2.5.5 Additionele box 2-verrekening bij dividenden in geval van afgezonderde particuliere vermogens (apv's) (tot 20 september 2016) / 158

- 2.6 Inkomstenbelasting – box 3: inkomen uit sparen en beleggen / 161
- 2.6.1 Box 3-vrijstelling – reikwijdte / 161

- 2.6.2 Box 3-vrijstelling – mechanisme / 166
- 2.6.3 Box 3-verrekening bij dividenden, interest en royalty's – reikwijdte / 171
- 2.6.4 Box 3-verrekening bij dividenden, interest en royalty's – mechanisme / 173

- 2.6A Additionele verrekening voor alle boxen in geval van apv's / 176
 - 2.6A.1 Algemeen / 176
 - 2.6A.2 Onderscheid heffing door apv-staat en heffing door bronland / 177
 - 2.6A.3 Verrekening belasting geheven door apv-staat; voorwaarden / 178
 - 2.6A.4 Verrekening belasting geheven door de apv-staat; mechanisme / 179

- 2.7 Loonbelasting / 181

- 2.8 Vennootschapsbelasting / 182
 - 2.8.1 Inleiding / 182
 - 2.8.2 Vrijstelling (tot 2012) – reikwijdte / 183
 - 2.8.3 Vrijstelling (tot 2012) – mechanisme / 185
 - 2.8.4 Verrekening bij dividenden, interest en royalty's in de Vpb. – reikwijdte / 192
 - 2.8.5 Verrekening – mechanisme / 194
 - 2.8.6 Passieve vi-financieringswinst (art. 39-41(oud)) / 196

- 2.9 Bankenbelasting / 197
 - 2.9.1 Algemeen / 197
 - 2.9.2 Voorwaarden voor en wijze van verrekening buitenlandse belasting / 198

HOOFDSTUK III

Belastingverdragen

- 3.1 Inleiding / 201
 - 3.1.0 Object van de verdragen / 201
 - 3.1.1 Modelverdragen / 202
 - 3.1.2 Supranationale organisaties en multilaterale regelingen / 204
 - 3.1.3 Verdragen en nationaal belastingrecht / 205
 - 3.1.4 Procedure van totstandkoming van verdragen / 211
 - 3.1.5 Multilateraal Instrument / 212

- 3.2 Structuur en inhoud van een belastingverdrag / 222
 - 3.2.0 Inleiding / 222
 - 3.2.1 Het verdrag en de daarmee samenhangende stukken / 222
 - 3.2.2 Algemene indeling van een verdrag / 224
 - 3.2.3 Toepassingsbereik wat betreft personen, belastingen, gebied en tijd / 225
 - 3.2.4 Definities / 236

- 3.3 Methode van toewijzing en voorkoming van dubbele belasting / 283
 - 3.3.1 Toewijzing / 283
 - 3.3.2 Voorkoming van dubbele belasting (art. 23 OESO-Modelverdrag) / 284

- 3.4 De toewijzing van de verschillende inkomensbestanddelen en van het vermogen / 307
 - 3.4.0 Inleiding / 307
 - 3.4.1 Inkomsten uit onroerend goed (art. 6 OESO-Modelverdrag) / 308
 - 3.4.2 Winst uit onderneming / 312
 - 3.4.3 Dividenden, interesten en royalty's / 380
 - 3.4.4 Vermogenswinsten (art. 13 OESO-Modelverdrag) / 410
 - 3.4.5 Inkomsten uit arbeid / 419
 - 3.4.6 Overige inkomsten (art. 21 OESO-Modelverdrag) / 471
 - 3.4.7 Vermogen (art. 22 OESO-Modelverdrag) / 475

- 3.5 Overige regelingen / 477
 - 3.5.1 Non-discriminatie (art. 24 OESO-Modelverdrag) / 477

- 3.5.2 Regeling voor onderling overleg (art. 25 OESO-Modelverdrag) / 483
- 3.5.3 Uitwisseling van inlichtingen (art. 26 OESO-Modelverdrag) / 487
- 3.5.4 Bijstand bij de invordering van belastingen (art. 27 OESO-Modelverdrag) / 493
- 3.5.5 Diplomatieke en consulaire ambtenaren (art. 28 OESO-Modelverdrag) / 496
- 3.5.6 Gerechtigdheid tot verdragsvoordelen (art. 29 OESO-Modelverdrag) / 497
- 3.5.7 Uitbreiding tot andere gebieden (art. 30 OESO-Modelverdrag), Inwerkingtreding (art. 31 OESO-Modelverdrag) en Beëindiging (art. 32 OESO-Modelverdrag) / 507

BIJLAGE I

Inkomstenbelasting Hoofdstuk 7: Belastingheffing van buitenlandse belastingplichtigen

- 7.0.0 Volgorde van behandeling / 509
- 7.0.1 Inleiding / 510

Afdeling 7.1

Nederlands inkomen

- 7.1.1 Opbouw van het object van belastingheffing en tarief-toepassing / 523

Afdeling 7.2

Belastbaar inkomen uit werk en woning

- 7.2.0 Inleiding box 1 / 529
- 7.2.1 Winst uit Nederlandse onderneming / 529
- 7.2.2 Vrijstelling internationaal verkeer / 543
- 7.2.3 Loon uit arbeid in dienstbetrekking – Algemeen / 544
- 7.2.4 Loon uit in Nederland verrichte arbeid / 544
- 7.2.5 Werkzaamheden in het internationale verkeer / 556
- 7.2.6 Ambtenaren / 558
- 7.2.7 Pensioen / 559
- 7.2.8 Socialezekerheidsuitkeringen / 578
- 7.2.9 Belastingheffing van leden van het Europees Parlement / 580
- 7.2.10 30%-regeling / 581
- 7.2.11 Resultaat uit overige werkzaamheden in Nederland / 590
- 7.2.12 Periodieke uitkeringen uit inkomensvoorzieningen / 598
- 7.2.13 Periodieke uitkeringen en verstrekkingen van publiekrechtelijke aard / 603
- 7.2.14 Belastbare inkomsten uit eigen woning / 604
- 7.2.15 Negatieve persoonsgebonden aftrek / 607
- 7.2.16 Artiesten en sporters / 607
- 7.2.17 Bestuurders en commissarissen / 610
- 7.2.18 Verlies uit werk en woning in Nederland / 612

Afdeling 7.3

Belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang

- 7.3.1 Inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) / 613

Afdeling 7.4

Belastbaar inkomen uit sparen en beleggen

- 7.4.1 Inkomen uit sparen en beleggen (box 3) / 627

Afdeling 7.5

Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen

- 7.5.1 Kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen / 637

BIJLAGE II

Vennootschapsbelasting 2.10.5: De objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten

- 2.10.5 De objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten (art. 15e-15j Wet VPB 1969) / 647

BIJLAGE III

Vennootschapsbelasting 5A.0.1: Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten

5A.0.1 Verrekening bij buitenlandse ondernemingswinsten (art. 23d) / 673

BIJLAGE IV

Vennootschapsbelasting Hoofdstuk III: Voorwerp van de belasting bij buitenlandse belastingplichtigen

3.0.0 Inleiding / 677

3.0.1 Het belastingobject voor buitenlandse belastingplichtigen (art. 17, 17a en 18) / 679

3.0.2 Het Nederlandse inkomen nader beschouwd / 681

3.0.3 De te verrekenen verliezen uit Nederlands inkomen (art. 17 lid 2) / 692

3.0.4 Winst uit Nederlandse onderneming (art. 17 lid 3 onderdeel a) / 692

3.0.5 Winsttoerekening aan de vi/vv / 699

3.0.6 De uitbreidingen van het begrip 'Nederlandse onderneming' (art. 17a) / 703

3.0.7 Belastbaar inkomen uit een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap (art. 17 lid 3 onderdeel b) / 713

3.0.8 Belastbare winst van een op Aruba, Curaçao of Sint Maarten gevestigd lichaam / 727

3.0.9 Vrijstelling voor internationaal vervoer (art. 19) / 727

Inleiding

Prof. mr. F.P.G. Pötgens

Prof. mr. C. van Raad

0.0 Voorwoord

In de onderdelen Inkomstenbelasting en Vennootschapsbelasting van deze Cursus hebben wij reeds kennis gemaakt met enige grensoverschrijdende kanten van het Nederlandse belastingrecht. Met name in de hoofdstukken over de buitenlandse belastingplicht (onderdelen IB.7.0.0 t/m IB.7.5.1 en Vpb.3.0.0 t/m Vpb.3.0.8) zijn zulke internationale aspecten aan de orde geweest. Het Nederlandse internationale belastingrecht omvat, naast de bepalingen inzake buitenlandse belastingplicht: de nationale regels ter voorkoming van internationale dubbele belasting van binnenlandse belastingplichtigen (welke voorkoming is geregeld in het Besluit voorkoming dubbele belasting ('Bvdb') 2001 en de objectvrijstelling in de Vpb.; Vpb.2.10.5), de regels van de Europese Unie (globaal: de vrije verkeersbepalingen in het EU-Verdrag en de richtlijnen) alsmede de belastingverdragen. Aan de eenzijdige voorkomingsregels en aan de belastingverdragen zal, voorafgegaan door een uiteenzetting van enige algemene begrippen uit het internationale belastingrecht, het grootste deel van dit Cursusonderdeel zijn gewijd (IBR.2 en IBR.3). Voor de EU-regels wordt verwezen naar EBR.5 en EBR.7. Daarnaast zal binnenkort in een additioneel hoofdstuk (IV) een aantal overkoepelende onderwerpen een plaats krijgen, zoals arbitrage, hybride entiteiten, misbruik in grensoverschrijdende situaties, DAC 6, vaste inrichting en de komende bronbelasting op interest en royalty's. Deze onderwerpen vallen niet alleen binnen de reikwijdte van meer dan één hoofdstuk van de CB IBR maar veelal ook van de CB IB, de CB VPB en de CB Div.Bel.

Met het oog op de sterke samenhang tussen de stof van dit Cursusonderdeel en de in de andere Cursusonderdelen opgenomen hoofdstukken over de buitenlandse belastingplicht, vangt de Cursus Internationaal Belastingrecht aan met een inleidend hoofdstuk waarin de verbanden worden getoond tussen deze verschillende delen van het Nederlandse internationale fiscale recht. De student van het Nederlandse internationale belastingrecht wordt dan ook aangeraden, alvorens zich te verdiepen in enig (in dit Cursusonderdeel of andere Cursusonderdelen behandeld) onderwerp van internationaal belastingrecht, zich grondig te oriënteren in de samenhang tussen een en ander zoals uiteengezet in dit inleidende hoofdstuk. Daarnaast is dit hoofdstuk van nut voor degenen die slechts in een eerste kennismaking met het internationale belastingrecht zijn geïnteresseerd.

0.1 Inleiding

Het internationale belastingrecht betreft situaties waarbij twee (of meer) staten belastingheffend zijn betrokken, zodat er sprake is van mogelijke meervoudige belastingheffing. Het meest voorkomende geval betreft dubbele belastingheffing; de meest gebruikelijke vorm daarvan doet zich voor als een natuurlijke persoon of een lichaam *subjectief* aan de ene staat is gebonden (door daar te wonen, gevestigd te zijn of er de nationaliteit van te hebben) en inkomsten geniet uit een andere staat (het *object* bevindt zich in de andere staat). Als voorbeeld kan men denken aan een inwoner van Nederland die in Frankrijk een vakantiewoning bezit waaruit hij huuropbrengsten geniet of, andersom, aan een in de Verenigde Staten gevestigde 'corporation' die in Nederland over een verkoopkantoor beschikt en daarmee winst behaalt.

In dit soort situaties hebben in de regel twee soorten staten fiscale jurisdictie: de woon- of vestigingsstaat van de belastingplichtige en de bronstaat van de inkomsten. Op grond van de volkenrechtelijke regels inzake jurisdictie heeft een staat *onbeperkte* (fiscale) jurisdictie niet alleen ten opzichte van zijn staatsburgers (en de naar zijn recht opgerichte lichamen) doch ook ten opzichte van personen (en lichamen) die duurzaam op zijn grondgebied verblijven (inwoners). Daarnaast heeft een staat *bepaalde* jurisdictie wat betreft de bronnen van inkomen en de vermogensbestanddelen die zich binnen zijn territorium bevinden en toebehoren aan een niet-inwoner. De laatste jaren is een discussie

ontstaan over het toekennen van een heffingsrecht aan landen waar zich niet de inkomengenererende productiefactoren kapitaal en arbeid bevinden (de twee beide voorgaande groepen staten) maar waar zich de vraag bevindt (de '(markt)landen') naar de door die andere landen geproduceerde goederen en diensten; zie hierover nader IBR.0.9.4.

De woon- of vestigingsstaat van de belastingplichtige – dat wil zeggen de staat waarmee deze een subjectieve band heeft – betreft deze persoonlijk met die staat verbonden belastingplichtige in de regel inderdaad voor diens totale inkomen (het wereldinkomen) in de belastingheffing. Deze staat merkt die belastingplichtige als een *onbeperkt* belastingplichtige aan (in de Nederlandse wet genoemd: *binnenlandse* belastingplichtige).

De andere staat – de staat waar de belastingplichtige niet woont, doch waaruit hij een belastbaar inkomensbestanddeel geniet – beperkt de belastingheffing tot dat object. De niet subjectief met die staat verbonden belastingplichtige is daar slechts voor dit object belastingplichtig; men noemt dit *beperkt* belastingplichtig (in de Nederlandse wettelijke terminologie: *buitenlands* belastingplichtig).

0.2 Subjectieve band

0.2.1 Algemeen

Of iemand door een staat als onbeperkt belastingplichtig wordt aangemerkt, wordt in de regel bepaald door het bezitten van een bepaalde persoonlijke binding met die staat: door er te wonen of er de nationaliteit van te bezitten.

De meeste landen, waaronder ook Nederland, hanteren als eerste (en vaak enige) maatstaf om deze binding te beoordelen de *woonplaats* (woonplaatsbeginsel). Personen (natuurlijke personen en lichamen) die in Nederland woonachtig respectievelijk gevestigd zijn, worden door Nederland in beginsel voor hun *wereldwijde* inkomen en winst enz. belast. Zie voor de inkomstenbelasting art. 1.1 Wet IB 2001:

'Onder de naam "inkomstenbelasting" wordt een belasting geheven van natuurlijke personen,'
alsmede art. 2.1 Wet IB 2001:
'Belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting zijn de natuurlijke personen die:
a. in Nederland wonen (binnenlandse belastingplichtigen) ...'.

Het belastbare object van deze binnenlandse belastingplichtigen is omschreven in de Hoofdstukken 3, 4 en 5 Wet IB 2001 (art. 3.1-5.23). In de omschrijving aldaar is geen enkele begrenzing aangebracht wat betreft de territoriale herkomst van de belastbare bestanddelen: het heffingsobject omvat het wereldwijde inkomen. Ook uit het buitenland afkomstige inkomsten behoren derhalve tot het belastbare object van deze binnenlandse belastingplichtigen.

In de Wet VPB 1969 vinden we een vergelijkbare omschrijving. Art. 2 lid 1 van die wet vangt aan met:

'Als binnenlandse belastingplichtigen zijn aan de belasting onderworpen de in Nederland gevestigde ...'.

Ook in deze wet wordt dus aan de band van het belastingsubject met Nederland – het in Nederland gevestigd zijn – binnenlandse belastingplicht verbonden. Uit de omschrijving van het voorwerp van deze binnenlandse belastingplicht in Hoofdstuk II Wet VPB 1969 (art. 7-16) blijkt ook bij de vennootschapsbelasting het belastbaar object territoriaal niet beperkt te zijn.

In deze twee wetten wordt aldus voor de beantwoording van de vraag of een persoon subjectief aan Nederland gebonden is, het zogenoemde *woonplaats- of vestigingsplaatsbeginsel* gebruikt. Aan de inhoud van dit beginsel zal hierna in IBR.0.2.2 en IBR.3.2.4.B.d nader aandacht worden besteed.

Een tweede subjectief beginsel, dat sommige staten naast het woonplaatsbeginsel gebruiken, is het *nationaliteitsbeginsel*.¹ Hierbij wordt niet op de feitelijke omstandigheden gelet, maar is uitsluitend bepalend de formele omstandigheid van de nationaliteit van de betrokken natuurlijke persoon (staatsburgerschap) of het lichaam (recht waardoor het wordt beheerst).

1. Vgl. H. Niesten, De historische Amerikaanse belastinghervorming doorgelicht, *NIFR-A* 12 april 2018, p. 1 en 2.

In de Nederlandse belastingwetgeving wordt het nationaliteitsbeginsel toegepast als aanvulling op het woonplaatsbeginsel. In de Wet IB 2001 vinden we in art. 2.2 lid 2 dat bepaalde groepen Nederlandse staatsburgers in dienst van de Nederlandse overheid (ambassadefunctionarissen en bepaalde andere ambtenaren) steeds geacht worden in Nederland te wonen, waardoor zij binnenlands belastingplichtig zijn; zie IB.2.1.1.B.d. De Wet VPB 1969 bevat het ook voor de praktijk van groot belang zijnde art. 2 lid 4 dat bepaalt dat naar Nederlands recht opgerichte lichamen, ongeacht waar hun feitelijke leiding wordt uitgeoefend, geacht worden in Nederland te zijn gevestigd; zie Vpb.1.0.2 (een soortgelijke bepaling treft men aan in art. 1 lid 3 Wet DB 1965 (zie Div.bel.1.2.1 e.v.)).

0.2.2 Het woonplaatsbegrip in de Nederlandse wet

In de Algemene wet inzake rijksbelastingen worden enige termen gedefinieerd die voor alle heffingswetten gelding hebben. Omtrent de in de Wet IB 2001 en de Wet VPB 1969 gebruikte uitdrukkingen 'wonen' en 'gevestigd zijn' wordt in art. 4 lid 1 AWR bepaald: 'Waar iemand woont en waar een lichaam gevestigd is, wordt naar de omstandigheden beoordeeld'. Niet is aangegeven welke omstandigheden hierbij van belang zijn en welk relatief belang aan de individuele omstandigheden moet worden toegekend. De beantwoording van deze vragen heeft de wetgever, blijkens de ruime bewoording van het voorschrift, aan de fiscale rechter willen overlaten.

Voor de woonplaats van *natuurlijke personen* (inkomstenbelasting) is ingevolge de jurisprudentie bepalend of hij een duurzame band van persoonlijke aard met Nederland heeft waaraan niet afdoet dat de betrokken persoon mogelijk een even sterke of sterkere band onderhoudt met enig ander land. Voor naar vreemd recht opgerichte *lichamen* (vennootschapsbelasting) is van doorslaggevend belang de plaats waar de werkelijke leiding (directie) van het lichaam wordt uitgeoefend. Voor een kort overzicht inzake de toepassing van art. 4 AWR wordt verwezen naar IBR.3.2.4.B.d.

0.3 Objectieve band

Indien een natuurlijk persoon geen subjectieve band met Nederland heeft (hij woont hier niet en, ingeval hij diplomaat enz. is, bezit hij niet de Nederlandse nationaliteit), kan hij door Nederland niet voor zijn wereldinkomen in de belastingheffing worden betrokken. Wanneer hij echter inkomsten uit Nederland geniet (dus een objectieve band met Nederland onderhoudt), is het wel mogelijk dat hij voor deze bestanddelen belastingplichtig is. Of dit zo is, hangt in de eerste plaats ervan af of dit bestanddeel is opgenomen in de limitatieve omschrijving in de Wet IB 2001 van het belastbare object bij buitenlandse belastingplichtigen. Deze opsomming van de bestanddelen waarvoor niet-inwoners belastbaar zijn, vinden we in deze wet in art. 7.1-7.8. Voor niet in Nederland gevestigde lichamen geldt een vergelijkbare regeling: zie de opsomming van de belastbare winstbestanddelen van buitenlands belastingplichtige lichamen in art. 17-19 Wet VPB 1969.

Behalve door aanslagbelastingen in het kader van de buitenlandse belastingplicht kunnen niet-inwoners van Nederland (zowel natuurlijke personen als lichamen) voor bepaalde uit Nederland afkomstige opbrengsten ook getroffen worden door zogenoemde bronheffingen. Nederland kent in dit verband, afgezien van de loonbelasting, alleen de dividendbelasting en de kansspelbelasting.² Vele landen hanteren daarnaast ook interest- en royaltybelastingen. Zulke bronheffingen zijn zuivere objectheffingen, waarbij de inkomsten veelal voor hun brutobedrag in de heffing worden betrokken. De tarieven zijn proportioneel. In beginsel wordt op geen enkele wijze met de verdere omstandigheden (zoals bijvoorbeeld overige inkomsten uit het desbetreffende land of de burgerlijke staat) van de genietende persoon rekening gehouden.

2. In het Regeerakkoord 2017-2021, *Vertrouwen in de toekomst*, VVD, CDA, D66 en ChristenUnie, 10 oktober 2017, V-N 2017/50.3 (aant. Redactie Vakstudie Nieuws) werd aangekondigd dat een bronheffing op royalty's en interesten naar low en no tax jurisdictions wordt geïntroduceerd; F.P.G. Pötgens, Het regeerakkoord en het vestigingsklimaat, *WFR* 2017/227, onderdeel 4. Per 1 januari 2021 treedt de conditionele bronheffing op rente- en royaltystromen binnen concerns naar laagbelastende jurisdicties en in misbruik-situaties in werking (Wet bronbelasting 2021, *Stb.* 2019, 513). Zie ook F.P.G. Pötgens, Wet bronbelasting 2021; een trendbreuk met het verleden!, *NtFR-B* 2020/3, R. Bagci e.a., Enige wetenswaardigheden van een belasting zonder opbrengst: Wet bronbelasting 2021, *WFR* 2019/1252, A. de Haan en O.C.R. Marres, Het kroonjuweel van de dominee, *FED* 2020/7 en A.C.G.A.C. de Graaf, Wet bronbelasting 2021, kritisch belicht vanuit EU-vrijheden, *MBB* 2019/12, p. 464-472.

0.4 Bronnen van het Nederlandse internationale belastingrecht

0.4.1 Nationale heffingswetten

De voorschriften omtrent de heffing van belasting van inkomen en winst van *niet-inwoners* van Nederland vinden we in de Wet IB 2001 in Hoofdstuk 7 ('Belastingheffing van buitenlandse belastingplichtigen'), art. 7.1-7.8 en in de Wet VPB 1969 in Hoofdstuk III ('Voorwerp van de belasting bij buitenlandse belastingplichtigen'), art. 17-19. Daarnaast strekt de werking van de Nederlandse bronheffingen als de dividendbelasting en de kansspelbelasting zich ook uit tot niet in Nederland woonachtige personen. Deze bronheffingen grijpen namelijk bij de belastbare opbrengst aan zonder dat er acht op wordt geslagen waar de opbrengstgerechtigde woont (in Nederland of daarbuiten). De bovenvermelde bepalingen uit de Nederlandse heffingswetten leiden voor niet-inwoners tot dubbele belasting voor zover hun uit Nederland genoten inkomensbestanddelen ook in hun woonstaat (eventueel hun nationaliteitsstaat) in de belastingheffing worden betrokken. De Nederlandse belastingwetten leiden echter ook voor *inwoners* van Nederland tot dubbele belasting voor zover zij inkomsten genieten die in het buitenland reeds belasting hebben gedragen. Deze buitenlandse inkomsten worden namelijk door Nederland als onderdeel van het wereldinkomen volledig in het voorwerp van belasting voor binnenlandse belastingplichtigen begrepen (zie art. 3.1-5.23 Wet IB 2001, art. 7-16 Wet VPB 1969).

Als gevolg van het toepassen door de woonstaat van een heffing over het wereldinkomen, -winst, enz. en tegelijkertijd door de bronstaat van een heffing over de uit die staat genoten inkomens- en winstbestanddelen, is er in geval van grensoverschrijdende inkomsten en winst zeer veelvuldig sprake van dubbele belastingheffing. Zonder verdrag wordt deze slechts verzacht voor zover de woonstaat bereid is (eenzijdig) voorkoming van dubbele belasting te geven. Voor de wijze waarop Nederland als woonstaat dit doet, zie hierna onder IBR.0.6. De voorkoming van dubbele belasting wordt bij ontbreken van een verdrag dus uitsluitend door de woonstaat geregeld. In verdragsituaties leveren daarentegen *beide* staten een bijdrage aan deze voorkoming.

0.4.2 Belastingverdragen

De belastingverdragen hebben als belangrijk doel de toepassing van de nationale wetgevingen van de verdragsstaten op zodanige wijze op elkaar af te stemmen dat dubbele belastingheffing (en ook het volledig achterwege blijven van enige belastingheffing als gevolg van kunstgrepen of fraude – 'double non-taxation') zo veel mogelijk vermeden wordt. Daartoe wordt in een verdrag per inkomenscategorie aangegeven of de woonstaat dan wel de bronstaat het primaire heffingsrecht heeft (de zogenoemde 'toewijzingsregels'; vergelijk de collisieregels in het internationale privaatrecht). Als dit primaire heffingsrecht aan de woonstaat toekomt, dient de bronstaat zich volledig van heffing te onthouden. Indien het primaire heffingsrecht daarentegen aan de bronstaat is toegekend, zal de woonstaat het desbetreffende bestanddeel veelal toch in het door deze staat belaste wereldinkomen mogen begrijpen, zij het dat de woonstaat voor het aan de bronstaat toegewezen bestanddeel door middel van vrijstelling of verrekening effectieve dubbele belastingheffing zal voorkomen (zie IBR.0.6 en IBR.0.7).

Slechts voor zover een staat niet door enige bepaling in het belastingverdrag belemmerd wordt een bepaald inkomensbestanddeel te belasten, mag deze staat zijn nationale heffingsregels onverkort toepassen. Om te voorkomen dat de twee betrokken staten bij de toepassing van het verdrag bepaalde uitdrukkingen in dat verdrag verschillend uitleggen en aldus tot uiteenlopende opvattingen zouden komen omtrent welke van de twee staten het (primaire) heffingsrecht heeft, worden de belangrijkste verdragstermen in het verdrag zelf gedefinieerd. In een verdrags situatie mag een staat een eigen nationale definitie van een niet in het verdrag gedefinieerde verdragsterm slechts toepassen indien en voor zover de verdragscontext niet tot een andere begripsinhoud noopt (zie art. 3 lid 2 OESO-Modelverdrag in IBR.3.2.4.A). Verdragsdefinitie verwijzen overigens soms naar het nationale recht. Zie bijvoorbeeld art. 4 OESO-Modelverdrag (de volledige tekst van dit modelverdrag is opgenomen in de jaarlijks verschijnende uitgave 'Teksten Internationaal & EU belastingrecht') waarvan lid 1 voor de omschrijving van het begrip 'woonplaats' naar de nationale wetgeving van de desbetreffende verdragsstaat verwijst. (Voor het geval *beide* staten een bepaalde persoon tot eigen inwoner verklaren, bevat art. 4 lid 2 en 3 een voorrangregeling.)

0.4.3 Besluit voorkoming dubbele belasting

Indien tussen een staat en Nederland geen heffing-verdelend belastingverdrag van toepassing is, zal de belastingheffing door beide landen vaak een overlapping te zien geven. Dit ligt ook voor de hand indien men bedenkt dat Nederland naast zijn inwoners ook niet-inwoners in de belastingheffing betreft (zij het beperkt tot bepaalde bestanddelen; zie art. 7.1 e.v. Wet IB 2001). Deze niet-inwoners zullen veelal in de staat waar zij wonen of gevestigd zijn, ook belastingplichtig zijn en wel voor hun wereldinkomen. Voor het reeds in Nederland belaste gedeelte resulteert de heffing door hun woonstaat dan in dubbele belasting. Omgekeerd zal deze andere staat de inwoners van Nederland belasten voor bepaalde inkomsten die deze personen uit het territoir van die andere staat genieten, terwijl Nederland hen voor hun gehele inkomsten, dus inclusief de reeds in het buitenland belaste inkomensbestanddelen, in de heffing betreft.

Teneinde de aldus in grensoverschrijdende niet-verdragssituaties bijna steeds optredende dubbele belasting te verzachten of weg te nemen, hebben de meeste landen in hun nationale wetgeving regels opgenomen om op bepaalde wijzen rekening te houden met de buitenlandse belastingheffing waaraan hun *inwoners* zijn onderworpen ter zake van uit niet-verdragslanden afkomstige bestanddelen. Nederland heeft dit gedaan in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna aan te halen als: Bvdb 2001), een uitvoeringsbesluit van art. 38 AWR en voor aan de Vpb. onderworpen lichamen de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten.

In dit verband verdient het de aandacht dat deze eenzijdige voorschriften zeker niet voor alle uit het buitenland afkomstige inkomensbestanddelen een tegemoetkoming bevatten. In de niet-geregelde gevallen blijft de dubbele belastingheffing in beginsel onverminderd bestaan. En daarnaast ontbreekt iedere garantie dat de beide staten in een concreet geval de feiten op identieke wijze fiscaal duiden. Met name het bepalen van de woon- of vestigingsplaats kan problemen geven: beide staten kunnen eenzelfde persoon als binnenlands belastingplichtig aanmerken en deze persoon aldus voor zijn wereldinkomen in de belastingheffing betrekken. Belangrijke verschillen kunnen zich echter ook bij de bepaling van het belastbare voorwerp voordoen, bijvoorbeeld of een bepaalde bate winst uit onderneming dan wel dividend vormt. Indien de twee staten hiervoor uiteenlopende opvattingen hebben, kan dubbele belasting resulteren.

In deze gevallen, waarin het Bvdb 2001 dubbele belastingheffing dus niet voorkomt, is het overigens veelal wel mogelijk de buitenlandse belasting als kosten in aftrek te brengen (zie onderdeel IBR.0.7.5).

0.5 Samenhang tussen de nationale heffingswetten, de belastingverdragen en het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001

0.5.1 Inleiding

In het navolgende zal de onderlinge verhouding tussen de Nederlandse heffingswetten, de belastingverdragen en het Bvdb 2001 worden belicht. Wij maken dan onderscheid tussen enerzijds de inwoner van Nederland die inkomsten uit het buitenland geniet (binnenlands belastingplichtige) en anderzijds de niet-inwoner van Nederland die inkomsten uit Nederland ontvangt (buitenlands belastingplichtige). Ten aanzien van elk van deze twee groepen belastingplichtigen zal achtereenvolgens bekeken worden hoe de gang van zaken is indien het desbetreffende buitenland een staat is waarmee Nederland geen verdrag heeft gesloten, en hoe het verloopt indien het een verdragsstaat betreft.

0.5.2 Inwoner van Nederland geniet inkomsten uit buitenlandse bron

Allereerst bezien we de situatie van een *inwoner* die inkomsten uit het buitenland ontvangt. Op grond van zijn Nederlandse woonplaats is deze persoon binnenlands belastingplichtig (art. 1.1 en 2.1 Wet IB 2001, art. 2 Wet VPB 1969); dat wil zeggen dat hij voor zijn totale inkomen of winst, ongeacht of deze uit Nederland dan wel uit het buitenland afkomstig is, in de Nederlandse belastingheffing wordt betrokken. Indien de uit het buitenland stammende bestanddelen ook aldaar belasting hebben gedragen, doet zich dubbele belastingheffing voor. Of hieraan tegemoet wordt gekomen en, zo ja, in welke vorm, hangt ervan af of met dat andere land wel of niet een verdrag is gesloten.

Heeft Nederland als woonstaat met deze staat *geen verdrag* gesloten, dan is het Bvdb 2001 mogelijk van toepassing. Dit Bvdb 2001 verleent een tegemoetkoming (in de vorm van belastingvrijstelling of belastingverrekening; zie hierover IBR.0.7). Deze tegemoetkoming geldt echter niet voor alle bestanddelen waarover een andere staat wellicht heft. Voor bijvoorbeeld dividenden afkomstig uit een niet-verdragsstaat die daarop dividendbelasting inhoudt, wordt door Nederland slechts een tegemoetko-

ming gegeven indien de desbetreffende bronstaat een ontwikkelingsland is. Voor niet in het Bvdb 2001 voorziene situaties rest de inwoner van Nederland niets anders dan de buitenlandse belasting als kostenpost in aanmerking te nemen (zie hiervoor onderdeel IBR.0.7.5).

Heeft Nederland met de desbetreffende bronstaat *wel* een *verdrag* gesloten, dan ligt de situatie wat anders. Ook nu is de genietende persoon op grond van zijn inwonerschap van Nederland alhier binnenlands – dat wil zeggen: onbeperkt – belastingplichtig (mocht ook de andere verdragsstaat van mening zijn dat deze persoon bij hem woont en derhalve in die staat volledig belastingplichtig is, dan treedt het eerderevermelde verdragsmechanisme in werking dat ertoe leidt dat één van de staten voor de toepassing van het verdrag zijn woonplaatsclaim verliest). Het verdrag nu regelt welke bestanddelen door Nederland als woonstaat mogen worden belast en welke door het andere verdragsland als bronstaat. In het verdrag behoudt Nederland zich echter het recht voor om in gevallen waarin het woonstaat is, de bestanddelen die aan de andere staat als bronstaat worden toegewezen, toch in het in Nederland belastbare object te begrijpen (het zogenoemde grondslagvoorbehoud), om vervolgens (op vergelijkbare wijze als in het Bvdb 2001) voor sommige van deze bestanddelen belastingvrijstelling te verlenen en voor andere belastingverrekening (zie over deze methoden onderdeel IBR.0.7). Deze aanpak heeft twee belangrijke consequenties. In de eerste plaats verminderen negatieve buitenlandse inkomsten het Nederlandse inkomen (respectievelijk winst, met als belangrijke uitzondering – sinds 1 januari 2012 – negatieve buitenlandse vaste-inrichtingswinst in de vennootschapsbelasting); daarnaast wordt het effect van de tariefprogressie (inkomstenbelasting) en -degressie (vennootschapsbelasting) over het Nederlandse inkomen mede bepaald door het buitenlandse (positieve) inkomen. Op deze beide aspecten zal hierna in IBR.0.7 nader worden ingegaan.

0.5.3 Niet-inwoner van Nederland geniet inkomsten uit Nederlandse bron

Thans komt de *niet-inwoner* van Nederland aan de orde die bepaalde inkomsten uit Nederland geniet. Deze persoon is (beperkt) belastingplichtig in Nederland voor zover hij inkomsten uit Nederland ontvangt die zijn begrepen in de wettelijke limitatieve opsomming van de bestanddelen waarvoor niet-inwoners in Nederland buitenlands belastingplichtig zijn (zie art. 7.2 lid 2 onderdeel a Wet IB 2001 en art. 17 lid 3 Wet VPB 1969). Daarnaast zijn dividend en kansspelrijzen die hij uit Nederland geniet, aan een bronheffing onderworpen.

De kans is natuurlijk groot dat het land waarvan deze inkomstgenieter inwoner is, hem ook voor de door Nederland reeds getroffen bestanddelen belast. Voor de hieruit voortvloeiende dubbele belasting verleent Nederland als bronstaat echter geen tegemoetkoming. In niet-verdragssituaties wordt deze taak – en dit is internationale praktijk – overgelaten aan de woonstaat van de desbetreffende belastingplichtige (vgl. hierbij de hiervoor behandelde spiegelbeeldsituatie waarbij een inwoner van Nederland uit het buitenland aldaar belaste inkomsten geniet waarvoor onder omstandigheden Nederland op grond van Bvdb 2001 een belastingreductie toestaat).

Woont de bovenvermelde niet-inwoner van Nederland in een staat waarmee Nederland *geen belastingverdrag* heeft, dan is met het bovenstaande de kous af. Is de woonstaat van de genieter evenwel een *verdragsstaat* van Nederland, dan dient aan de hand van het verdrag te worden nagegaan of Nederland zijn bovenvermelde heffingsregels inzake buitenlandse belastingplicht wel onverkort mag toepassen. In vele gevallen wordt de Nederlandse heffingsbepaling door het verdrag gedekt. Een aantal malen wordt er echter een beperking op aangebracht, zoals bijvoorbeeld bij dividenden waarvan Nederland in plaats van de door de Wet DB 1965 voorgeschreven 15%, onder verdrag in bepaalde gevallen slechts een lager percentage mag inhouden; of, zoals bij inkomsten uit in Nederland vervulde dienstbetrekking, waarbij het verdrag pas aan Nederland toewijst als een van de in het verdrag opgenomen (drie) heffingsdrempels wordt overschreden (zie IBR.0.8.4). Soms wordt een nationale regel in een verdragsituatie zelfs (nagenoeg) geheel buiten werking gesteld; een voorbeeld hiervan vormen publiekrechtelijke periodieke uitkeringen en verstrekkingen aan een niet-inwoner: de door art. 7.2 lid 2 onderdeel e Wet IB 2001 gecreëerde belastbaarheid wordt door slechts enkele verdragen gedekt en dan soms nog slechts in beperkte mate.

Wordt daarentegen enig bestanddeel door het verdrag aan Nederland toegewezen zonder dat Nederland nationaal hiervoor een heffingsbepaling kent (bijv. vermogenswinst behaald op privé onroerend goed), dan kan Nederland niet heffen. Een belastingverdrag schept namelijk in het algemeen geen heffingsrecht; het *verdeelt* slechts tussen de verdragspartners de mogelijkheid tot heffing waarvan zij in hun nationale wetgeving gebruik kunnen maken.

0.6 Het voorkomen door Nederland van dubbele belasting van zijn inwoners

Indien een *inwoner van Nederland* inkomen uit het buitenland geniet, houdt Nederland onder bepaalde voorwaarden er rekening mee dat het bronland het desbetreffende inkomensbestanddeel eveneens in de belastingheffing begrijpt. Deze tegemoetkoming berust, voor bestanddelen afkomstig uit niet-verdragslanden op het Bvdb 2001. Is het bronland een verdragsland, dan vloeit deze faciliteit uit het verdrag voort.

Zoals hiervóór in onderdeel IBR.0.5.3 reeds werd opgemerkt, moet een *niet-inwoner van Nederland* die alhier als buitenlandse belastingplichtige wordt belast of in de Nederlandse dividendbelasting of een andere als eindheffing fungerende bronheffing wordt betrokken en vervolgens nog eens voor zijn wereldinkomen in zijn woonstaat aan belastingheffing wordt onderworpen, bij die woonstaat en niet bij Nederland aankloppen om een tegemoetkoming in verband met mogelijk optredende dubbele heffing te verkrijgen.

Inwoners kunnen dus recht op een tegemoetkoming hebben indien zich in het door Nederland integraal belaste belastingobject buitenlandse bestanddelen bevinden die tevens door de bronstaat in de belastingheffing zijn betrokken. Deze bestanddelen kunnen globaal in een tweetal categorieën worden onderscheiden:

1. bestanddelen die in de bronstaat aan het *normale belastingtarief* zijn onderworpen; voor de inkomsten- en vennootschapsbelasting kunnen als voorbeeld genoemd worden: winst behaald met behulp van een buitenlandse zogenoemde vaste inrichting en inkomsten uit in het buitenland verrichte arbeid;
2. bestanddelen die in de bronstaat veelal slechts aan een *proportioneel* (dat wil zeggen: vast) bronheffingstarief zijn onderworpen, zoals internationaal het geval is met dividenden, interest, royalty's en soms ook met inkomsten uit onroerende zaken en vergoedingen voor (technische) dienstverlening. Voor buitenlandse inkomsten van categorie 1, genoten door inwoners van Nederland, wordt door Nederland veelal vrijstelling verleend. Deze vrijstelling heeft de vorm van een zogenoemde *belastingvrijstelling* (zie hierover onderdeel IBR.0.7.2), behalve waar het een Vpb.-ondernemer betreft met betrekking tot winst behaald met behulp van een buitenlandse vi waarvoor *objectvrijstelling* wordt verleend (zie Vpb.2.10.5).

Zijn dergelijke inkomsten uit een *niet-verdragsland* afkomstig, dan wordt bij de belastingvrijstelling (en wel in het Bvdb 2001) als aanvullende eis gesteld dat de inkomsten in het bronland aan belasting zijn *onderworpen* (zie nader IBR.2.2.2). Voor de objectvrijstelling in de Vpb. geldt geen onderworpenheidseis.

Buitenlandse inkomensbestanddelen van de onder 2 bedoelde categorie hebben in de bronstaat veelal slechts een relatief lage proportionele bronheffing ondergaan. Nederland is dan ook niet bereid deze inkomsten vrij te stellen. Wel mag de buitenlandse (bron)belasting vaak worden verrekend met de over deze inkomsten verschuldigde Nederlandse belasting (zie over de techniek hiervan: onderdeel IBR.0.7.3). Bij deze categorie inkomensbestanddelen maakt het aanzienlijk verschil uit of de inkomsten afkomstig zijn uit een verdragsland dan wel uit een niet-verdragsland. In het laatste geval berust de tegemoetkoming namelijk op het Bvdb 2001; de faciliteiten hierin voor dividenden, interesten en royalty's zijn beperkt tot zulke inkomsten uit ontwikkelingslanden. Voor bronbelasting op dividenden enz. uit andere niet-verdragslanden biedt dit Bvdb geen soelaas en moet volstaan worden met, waar het winst uit onderneming betreft (in tegenstelling tot onder de Wet IB 1964 is onder de huidige wet voor de meeste andere categorieën inkomsten geen kostenaftrek meer mogelijk), het als kosten in aftrek op de opbrengst brengen van deze belasting (art. 3.8 Wet IB 2001 (winst) en art. 8 Wet VPB 1969). Is het dividend enz. afkomstig uit een verdragsland, dan is in de regel steeds verrekening mogelijk.

0.7 Methoden ter voorkoming van dubbele belasting

0.7.1 Inleiding

Vooraf: In dit onderdeel IBR.0.7 wordt een bondig overzicht van de verschillende methoden die een staat kan gebruiken om juridisch dubbele belasting te voorkomen. In onderdeel IBR.1.2.3 van hoofdstuk 1 wordt nader op deze methoden ingegaan.

Indien een woonstaat de inkomsten die zijn inwoners genieten uit een andere staat (bronstaat) die hierover reeds belasting heeft geheven, niet ten tweede male volledig wil belasten, staan verschil-

lende wegen open om deze dubbele belasting geheel of ten dele ongedaan te maken. Uitgaande van de formule:

$$\text{belastingobject} \times \text{tarief} = \text{belastingbedrag}$$

kan de woonstaat in de eerste plaats het bestanddeel reeds bij de vaststelling van het *belastingobject* buiten aanmerking laten ('objectvrijstelling'). Nederland past deze methode slechts bij uitzondering toe bij de vermijding van internationale dubbele belasting (zie bijvoorbeeld art. 30 Bvdb 2001 inzake de loonbelasting alsmede — sinds 1 januari 2012 — in de vennootschapsbelasting voor winst behaald met behulp van een buitenlandse vaste inrichting, de objectvrijstelling van art. 15e Wet VPB 1969). Een tweede mogelijkheid om wat aan dubbele belastingheffing over buitenlandse inkomsten te doen, is het *tarief* te verlagen ('tariefreductie'). Deze methode — die Nederland niet hanteert — wordt met name gebruikt indien men een gedeeltelijke tegemoetkoming wil verlenen. Zo past België, ingeval een verdrag ontbreekt, op buitenlandse inkomsten van natuurlijke personen een tarief toe dat verminderd is tot de helft van het normale tarief.

Bij de derde — en door Nederland meestal toegepaste — wijze waarop dubbele belasting kan worden vermeden, betreft de woonstaat het reeds door de bronstaat belaste bestanddeel normaal in het belastbare voorwerp, waarover vervolgens de belasting wordt berekend. Op deze *belasting* nu wordt een vermindering toegepast. Bij de *belastingvrijstelling* bedraagt deze vermindering de Nederlandse belasting die (naar evenredigheid) aan dit buitenlandse bestanddeel kan worden toegerekend. Bij *belastingverrekening* wordt de Nederlandse belasting over dit bestanddeel verminderd met de aan het buitenland betaalde belasting. Beide vormen van belastingvermindering (alsmede de bovengenoemde tariefreductie) hebben gemeen dat indien het buitenlandse inkomen negatief is, dit negatieve inkomen op het overige inkomen in aftrek komt. De tegemoetkoming vindt immers in de keten $\text{object} \times \text{tarief} = \text{belasting}$ pas bij de laatste schakel plaats, zodat het buitenlandse bestanddeel, ongeacht of het nu positief of negatief is, steeds deel heeft uitgemaakt van het belastingobject.

Tot slot moet de 'objectvrijstelling' worden genoemd die sedert 2012 in de Vpb. wordt toegepast op winsten behaald met behulp van een buitenlandse vi. Deze vorm van vrijstelling werkt uiterst eenvoudig: het desbetreffende bedrag wordt uit de winst geëlimineerd.

Voor situaties waarin noch belasting- of objectvrijstelling noch belastingverrekening wordt verleend, bestaat veelal de mogelijkheid de buitenlandse belasting als kosten af te trekken (kostenaftrek).

In het onderstaande zal nader worden ingegaan op achtereenvolgens de belastingvrijstelling, de belastingverrekening en de kostenaftrek.

0.7.2 Belastingvrijstelling

0.7.2.A Evenredige toerekening; progressiewerking

Bij belastingvrijstelling wordt de belasting berekend over het *totale* belastbare inkomen, dus inclusief buitenlandse bestanddelen, waarna deze belasting wordt verminderd met het deel daarvan dat geacht kan worden samen te hangen met die buitenlandse bestanddelen. Voor deze toerekening bestaan theoretisch verschillende mogelijkheden. Nederland heeft hierbij gekozen voor de *evenredige* toerekening. Het bedrag van de belastingvermindering wordt dan berekend met behulp van de volgende breuk:

$$\frac{\text{buitenlandse bestanddelen}}{\text{totale belastbare voorwerp}} \times \text{belasting berekend over het totale belastbare voorwerp}$$

Deze evenredige toerekening bij de belastingvrijstelling leidt bij een belasting met een *progressief* tarief tot een andere uitkomst dan met een objectvrijstelling zou zijn verkregen.

Voorbeeld

De in Nederland woonachtige heer A heeft een wereldinkomen van 150 waarvan 50 uit het buitenland. Veronderstel dat het Nederlandse tarief als volgt is opgebouwd:

over de eerste 50 inkomen: 20%: 10 belasting

over de tweede 50 inkomen: 30%: 15 belasting

over de derde 50 inkomen: 40%: 20 belasting

Zou A objectvrijstelling voor zijn buitenlandse inkomen krijgen, dan is hij in Nederland belasting verschuldigd over een inkomen van $150 - 50 = 100$, zodat de belasting bedraagt $10 + 15 = 25$. Bij evenredige belastingvrijstelling moet eerst de belasting over het totale inkomen worden berekend: $10 + 15 + 20 = 45$, waarop een reductie wordt toegepast voor het breukdeel buitenlands inkomen / wereldinkomen: $50/150 \times 45 = 15$. Aan belasting moet dan worden betaald $45 - 15 = 30$, dat wil zeggen 5 meer dan bij objectvrijstelling.

Anders dan bij objectvrijstelling werkt derhalve bij de evenredige belastingvrijstelling eventuele tariefprogressie door (het zogenoemde progressievoorbehoud). Bij de vennootschapsbelasting, die in het verre verleden (toen er nog in de f werd gerekend) een degressief tarief kende van 40% over het belastbare bedrag tot en met f 100 000 en 35% voor zover het belastbare bedrag hoger was, deed zich een omgekeerd effect voor.

Voorbeeld

X BV had een belastbaar bedrag van f 250 000, waarvan f 100 000 uit het buitenland. De Nederlandse Vpb. berekend over de wereldwinst bedroeg 40% van f 100 000 (f 40 000) vermeerderd met 35% over f 150 000 (f 52 500) oftewel in totaal f 92 500. Evenredige belastingvrijstelling leverde een reductie op van f 100 000/ f 250 000 \times f 92 500 = f 37 000, zodat aan belasting resteerde een bedrag van f 55 500. Bij objectvrijstelling (belastbaar bedrag is dan $(250\ 000 - 100\ 000 =) 150\ 000$) zou de belasting hebben bedragen: 40% van f 100 000 (f 40 000) vermeerderd met 35% over f 50 000 (f 17 500) is f 57 500.

Het bedrag dat in het buitenland aan belasting is betaald, is bij belastingvrijstelling – anders dan bij belastingverrekening – niet van belang. Het kan derhalve voorkomen dat het bedrag van de vrijgestelde Nederlandse belasting lager is dan de betaalde buitenlandse belasting; zie voor een voorbeeld *Hof Arnhem 15 juli 1999, nr. 98/4467, V-N 1999/48.8*.

NB: Indien belastingvrijstelling of belastingverrekening wordt verleend, kan de buitenlandse belasting vanzelfsprekend niet tevens als kosten op het inkomen in mindering worden gebracht.

0.7.2.B Negatieve buitenlandse bestanddelen

Thans enkele nadere opmerkingen over het in aanmerking nemen van buitenlandse verliezen. Doordat bij de belastingvrijstelling – evenals bij de hierna te bespreken belastingverrekening – de belasting wordt berekend over het totale inkomen, dat wil zeggen het inkomen waarin de vrij te stellen bestanddelen zijn opgenomen, zullen *negatieve* buitenlandse bestanddelen bij de bepaling van dat totale inkomen in mindering komen op het overige – dat wil zeggen ‘binnenlandse’ – inkomen. Op deze wijze zou buitenlands inkomen echter wel bijzonder gunstig worden behandeld: is het positief, dan wordt een belastingreductie (belastingvrijstelling of -verrekening) verleend; is het negatief, dan komt dit negatieve bedrag in aftrek op het overige inkomen en vermindert het aldus de daarover verschuldigde belasting. Dit onterechte voordeel wordt weggenomen doordat zowel in het Bvdb 2001 (art. 12) als in de meeste verdragen (die hiervoor naar de regeling in het Bvdb verwijzen) is bepaald dat indien in enig jaar het *buitenlandse inkomen negatief* is³, *positieve* buitenlandse bestanddelen van de navolgende jaren eerst met dit negatieve bedrag verminderd moeten worden alvorens de vrijstelling wordt berekend. Deze regeling, die wel wordt aangeduid met de term ‘inhaalregeling’, werkt aldus (en bedoeld) *in het nadeel* van de belastingplichtige.

Voorbeeld

De heer A, alleenverdiener, gehuwd en vijf kinderen, is eigenaar van een persoonlijk door hem gedreven timmerfabriek in Limburg alwaar hij ook woonachtig is. Zijn producten verkoopt hij onder meer via een eigen winkel in België. Voor de aan deze Belgische winkel toerekenbare winst geniet hij onder het Belgisch-Nederlandse verdrag in Nederland een belastingvrijstelling. In *jaar 1* is zijn totale inkomen € 60 000 waarvan € 20 000 winst uit de Belgische winkel. In *jaar 2* bedraagt zijn totale inkomen € 50 000 waarin begrepen een verlies van € 30 000 uit de Belgische winkel. De inkomsten uit Nederland bron bedragen dan € 80 000. In *jaar 3* bedraagt zijn totale inkomen € 80 000 waarvan € 40 000 winst aan België moet worden toegerekend.

3. Indien het buitenlandse inkomen uit diverse staten afkomstig is, wordt deze beoordeling in het algemeen per land afzonderlijk gedaan.

De berekening van zijn belasting over jaren 1, 2 en 3 verloopt als volgt (waarbij de premiecomponent is geëlimineerd en enige minder belangrijke complicaties buiten aanmerking zijn gelaten):

<i>jaar 1:</i>	(belastbaar) inkomen uit werk en woning	60 000
	Belasting (bijvoorbeeld)	15 600
		5 200
	vrijstelling : $\frac{20\,000}{60\,000} \times 15\,600 =$	
	te betalen in Nederland	<u>10 400</u>
<i>jaar 2:</i>	(belastbaar) inkomen uit werk en woning	50 000
	Belasting (bijvoorbeeld)	9 500
	geen vrijstelling voor Belgisch inkomen aangezien dit negatief is (-/ 30 000).	
<i>jaar 3:</i>	(belastbaar) inkomen uit werk en woning	80 000
	Belasting (bijvoorbeeld)	24 800
	$\frac{40\,000 - 30\,000}{80\,000} \times 24\,800$	3 100
	te betalen in Nederland	<u>21 700</u>
	(te verminderen met de heffingskorting)	

0.7.2.C Buitenlandse inkomens groter dan totaal inkomen

Indien in enig jaar het saldo van de buitenlandse inkomens groter is dan het totale inkomen (hetgeen impliceert dat het inkomen uit Nederlandse bron negatief is), kan de voorkoming van dubbele belasting niet geheel tot haar recht komen. Immers, de teller van de reductiebreuk zou dan groter worden dan de noemer en een vermindering kan niet voor een hoger bedrag worden verleend dan het bedrag van de verschuldigde belasting.

Voorbeeld

BV A is actief in Nederland en Liberia. BV A heeft in jaar 1 een totale winst behaald van 100, waarbij de winst uit Liberia 120 bedraagt en in Nederland een verlies is geleden van 20. De over de wereldwinst van 100 verschuldigde belasting (bij een verondersteld tarief van 25%) ad 25 wordt verminderd met $100/100 \times 25 =$ tot 0.

Het door Nederland in feite niet-belaste deel van de winst uit Liberia ($120 - 100 = 20$) wordt doorgeschoven naar het volgende jaar en toegevoegd aan de winst uit Liberia van jaar 2.

In jaar 2 wordt de wereldwinst van BV A verondersteld 75 te bedragen (belasting: 25% van 75 is 18,75) en de winst uit Liberia 40. Als gevolg van de doorschuiving van de 20 uit jaar 1 bedraagt de winst uit Liberia in jaar 2 $40 + 20 = 60$ (zonder tegelijkertijd het bedrag van de wereldwinst van jaar 2 te verhogen). De reductiebreuk in jaar 2 bedraagt dan $60/75$ (en niet $40/75$). De verschuldigde belasting bedraagt dan $18,75 - (60/75 \times 18,75) = 15 = 3,75$. Bij de doorschuifregeling wordt in het jaar waarnaar de doorschuif plaatsvindt, tot het bedrag van het doorgeschoven buitenlandse inkomen Nederlands inkomen als het ware geher-etiketted als buitenlands inkomen.

Deze regeling, die wel de 'doorschuifregeling' wordt genoemd, werkt aldus *in het voordeel* van de belastingplichtige.

0.7.3 Belastingverrekening

0.7.3.A Beperkte verrekening; doorschuiving

Bij belastingverrekening – die Nederland onder het Bvdb 2001 en de verdragen voornamelijk verleent voor uit het buitenland ontvangen dividenden, interesten en royalty's – worden de buitenlandse opbrengsten op gelijke wijze als bij belastingvrijstelling eerst in het belastbare voorwerp (het wereldinkomen) begrepen, waarna op de hierover berekende Nederlandse belasting een reductie wordt