Ministerie van Financiën

> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

Directie Juridische Zaken

Korte Voorhout 7
2511 CW Den Haag
Postbus 20201
2500 EE Den Haag
www.rijksoverheid.nl

Ons kenmerk
2020-0000039296

Uw brief (kenmerk)

Bijlagen
3

Datum 13 maart 2020
Betreft Besluit op uw Wob-verzoek inzake de aftrek elders belast in geval van bijgeschreven rente of royalty's onder (bilaterale) belastingverdragen

Geachte

In uw brief van 23 december 2019, ontvangen op 24 december 2019, heeft u met een beroep op de Wet openbaarheid van bestuur (hierna: Wob) verzocht om informatie over de aftrek elders belast in geval van bijgeschreven rente of royalty's onder (bilaterale) belastingverdragen.

U vraagt om "*openbaarmaking van departementale documenten van het Ministerie van Financiën, correspondentie tussen het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst alsmede (interne) documenten van de Belastingdienst, waaronder expliciet begrepen notities die zien op de (interne) standpuntbepaling van de Belastingdienst, publicaties op intranet, publicaties op de lichtkrant en sheet/ hand-outs van (interne/ externe) bijeenkomsten waar de Belastingdienst bij betrokken was"* met betrekking tot de volgende onderwerpen:

- *"de toepassing van artikel 36 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 waarin een (bilateraal) belastingverdrag van toepassing is én in situaties waarin geen (bilateraal) belastingverdrag van toepassing is;*
- *de berekening van de "aftrek elders belast" in gevallen waar een Nederlandse belastingplichtige een lening (of een licentie) verstrekt aan een buiten Nederland gevestigde partij en een deel van de verschuldigde rente of royalty in een ander boekjaar dan het onderhavige boekjaar worden ontvangen; en*
- *de beoordeling van de berekening van de "tweede limiet" en of er rekening gehouden mag worden met in een boekjaar (nog) niet daadwerkelijke ontvangen rente of royalty's."*

Tenslotte verzoekt u om *"alles wat redelijkerwijs geacht kan hebben op de verrekening van buitenlandse bronbelasting voor Nederlandse belastingplichtigen te overleggen."*

Op 15 januari 2020 heeft u nader contact gehad over de precieze omvang van uw Wob-verzoek en de periode waarover u bovengenoemde documenten wenst te ontvangen. U heeft tijdens dit gesprek aangegeven dat u inzicht wenst te krijgen in het beleid van de Belastingdienst in het kader van artikel 36 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: Bvdb) in situaties waarbij de ontvangen buitenlandse rente partieel betaald wordt en partieel bijgeschreven

wordt op de hoofdsom. In dit kader wenst u documenten te ontvangen over de periode vanaf 1 januari 2015 tot 23 december 2019.

Besluit
Ik besluit de door u gevraagde informatie gedeeltelijk openbaar te maken. Ik licht mijn besluit hieronder toe.

Inventarisatie documenten
Op basis van uw verzoek zijn 5 documenten aangetroffen. Dit betreft: het besluit 'Voorkoming van dubbele belasting, voorkoming onder de toepassing van de belastingverdragen' (document 1), casus IBR VPB en winst (document 2), Vraag en antwoord casus IBR VPB en winst (document 3), het memo 'Timingscasus verrekening van bronheffing' (document 4) en de Syllabus VVV/IBR, hoofdstuk 3.3 (document 5).

Eén van deze documenten is reeds openbaar. Dit betreft document 1, het besluit 'Voorkoming van dubbele belasting, voorkoming onder de toepassing van de belastingverdragen'. Voor de vindplaats daarvan verwijs ik naar bijlage B.

Wettelijk kader
Uw verzoek om informatie is beoordeeld op grond van de Wob. Voor de relevante bepalingen verwijs ik u naar bijlage A.

Het recht op openbaarmaking dient het publieke belang van een goede en democratische bestuursvoering. Het komt iedere burger in gelijke mate toe. Er wordt niet gekeken naar het specifieke belang van de verzoeker.

Openbaarmaking in de zin van de Wob betekent openbaarmaking voor iedereen. In dat licht vindt de afweging dan ook plaats. Hierbij wordt getoetst aan de artikelen 10 en 11 van de Wob waarin is aangegeven in welke gevallen openbaarmaking kan of moet worden geweigerd. Daarnaast komt bij uw verzoek ook de fiscale geheimhoudingsplicht van art. 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen uitdrukkelijk in beeld. Informatie die onder het bereik van deze geheimhoudingsplicht valt mag niet openbaar worden gemaakt.

Motivering

De eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer (artikel 10, tweede lid, onder e, van de Wob)
In diverse documenten staan persoonsgegevens. Dit zijn gegevens die herleidbaar zijn tot een persoon, zoals onder meer namen, telefoonnummers en e-mailadressen. Ik weeg het belang van eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer zwaarder dan het belang van openbaarmaking. Deze informatie maak ik dus niet openbaar. Waar van toepassing heb ik deze persoonsgegevens onleesbaar gemaakt onder vermelding van 10.2.e.

Waar het gaat om de persoonsgegevens van ambtenaren in de documenten merk ik het volgende op. Indien het gaat om namen van medewerkers die niet wegens hun functie in de openbaarheid treden, weegt het belang van eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer van de desbetreffende ambtenaar zwaarder dan het algemeen belang van openbaarheid. Deze persoonsgegevens maak ik dus niet openbaar. Waar van toepassing heb ik deze persoonsgegevens onleesbaar gemaakt onder vermelding van 10.2.e.

Het voorkomen van onevenredige bevoordeling of benadeling (artikel 10, tweede lid, onder g, van de Wob)
Openbaarmaking van informatie blijft achterwege voor zover het belang daarvan niet opweegt tegen het belang van het voorkomen van onevenredige

bevoordeling of benadeling van belanghebbenden bij die informatie. Hiertoe merk ik het volgende op.

Bij diverse documenten is informatie aangetroffen die ziet op specifieke casusposities met betrekking tot derden. Hierbij valt te denken aan casusnummers. Openbaarmaking van deze informatie benadeelt het bedrijf en/of derde-bedrijven onevenredig omdat het concurrentiegevoelige informatie betreft. Concurrenten, leveranciers of afnemers worden door de openbaarmaking onevenredig bevoordeeld. Bedrijven moeten erop kunnen vertrouwen dat bedrijfsvertrouwelijke of anderszins concurrentiegevoelige informatie vertrouwelijk blijft. Het belang bij het voorkomen van onevenredig nadeel weeg ik hier zwaarder dan het algemene belang van openbaarmaking. Ik maak deze informatie dus niet openbaar. Waar van toepassing heb ik deze informatie onleesbaar gemaakt onder vermelding van: 10.2.g.

Persoonlijke beleidsopvattingen in een stuk voor intern beraad (artikel 11, eerste lid, van de Wob)
Documenten die zijn opgesteld voor intern beraad zijn onder andere: nota's van ambtenaren, correspondentie tussen de onderdelen van een ministerie en tussen ministeries onderling, concepten van stukken, agenda's, notulen, samenvattingen en conclusies van interne besprekingen. Ik maak persoonlijke beleidsopvattingen in die stukken niet openbaar. Onder persoonlijke beleidsopvattingen worden verstaan: meningen, opinies, commentaren, voorstellen, conclusies met de daartoe aangevoerde argumenten. De desbetreffende documenten hebben betrekking op concrete casusposities die aan de kennisgroep IBR worden voorgelegd. In deze documenten worden vragen gesteld, beantwoord en beargumenteerd. Bovendien komen hier meningen in naar voren.

Een ongehinderde bijdrage van ambtenaren en van hen die van buiten bij het intern beraad zijn betrokken bij de beleidsvorming en -voorbereiding moet gewaarborgd zijn. Zij moeten in alle openhartigheid onderling en met bewindspersonen kunnen communiceren. Staatsrechtelijk zijn slechts de standpunten die het bestuursorgaan voor zijn rekening wil nemen relevant.

Daarom heb ik de persoonlijke beleidsopvattingen in de documenten onleesbaar gemaakt onder vermelding van: 11.1.

Fiscale geheimhoudingsplicht (artikel 67 Algemene wet inzake rijksbelastingen)
Documenten die betrekking hebben op, dan wel herleidbaar zijn tot, concrete belastingplichtigen, vallen onder de werking van de fiscale geheimhoudingsplicht van artikel 67, eerste lid, van de Algemene wet rijksbelastingen (hierna: Awr). Op grond van deze geheimhoudingsplicht mag informatie die te relateren is aan een concrete belastingplichtige en verkregen is bij de uitvoering van de Belastingwet niet openbaar worden gemaakt.

Dit geldt voor enkele passages, jaartallen en bedragen die te herleiden zijn naar een belastingplichtige in de documenten 2 tot en met 4.

De fiscale geheimhoudingsplicht moet ruim worden uitgelegd. Het is vaste rechtspraak dat de fiscale geheimhoudingsplicht prevaleert boven de Wob (ECLI:NL:RVS:2010:BM1041 en ECLI:NL:RVS:2013:1625). Om deze reden blijft openbaarmaking van deze passages achterwege op grond van artikel 67, eerste lid, van de Awr.

Wijze van openbaarmaking
De documenten stuur ik met dit besluit in kopie mee.

Plaatsing op internet
De stukken worden met een geanonimiseerde versie van dit besluit voor eenieder kenbaar gemaakt op www.rijksoverheid.nl.

Hoogachtend,

de staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst
namens deze,

mr. J. de Blieck
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische Zaken

Deze brief is een besluit in de zin van de Algemene wet bestuursrecht. Op grond van die wet kunt u tegen dit besluit binnen zes weken na de dag waarop dit besluit is bekendgemaakt een bezwaarschrift indienen. Het bezwaarschrift moet worden gericht aan de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst, ter attentie van de directie Juridische Zaken, Postbus 20201, 2500 EE Den Haag. Het bezwaarschrift dient te worden ondertekend en dient ten minste het volgende te bevatten:
a. naam en adres van de indiener;
b. de dagtekening;
c. een omschrijving van het besluit waartegen het bezwaar zich richt;
d. een opgave van de redenen waarom u zich met het besluit niet kunt verenigen.

Bijlage A

Artikel 10 van de Wob luidt, voor zover relevant, als volgt:

1. Het verstrekken van informatie ingevolge deze wet blijft achterwege voor zover dit:
   a. de eenheid van de Kroon in gevaar zou kunnen brengen;
   b. de veiligheid van de Staat zou kunnen schaden;
   c. bedrijfs- en fabricagegegevens betreft, die door natuurlijke personen of rechtspersonen vertrouwelijk aan de overheid zijn meegedeeld;
   d. persoonsgegevens betreft als bedoeld in de artikelen 9, 10 en 87 van de Algemene verordening gegevensbescherming, tenzij de verstrekking kennelijk geen inbreuk op de persoonlijke levenssfeer maakt.
2. Het verstrekken van informatie ingevolge deze wet blijft eveneens achterwege voor zover het belang daarvan niet opweegt tegen de volgende belangen:
   a. de betrekkingen van Nederland met andere staten en met internationale organisaties;
   b. de economische of financiële belangen van de Staat, de andere publiekrechtelijke lichamen of de in artikel 1a, onder c en d, bedoelde bestuursorganen;
   c. de opsporing en vervolging van strafbare feiten;
   d. inspectie, controle en toezicht door bestuursorganen;
   e. de eerbiediging van de persoonlijke levenssfeer;
   f. het belang, dat de geadresseerde erbij heeft als eerste kennis te kunnen nemen van de informatie;
   g. het voorkomen van onevenredige bevoordeling of benadeling van bij de aangelegenheid betrokken natuurlijke personen of rechtspersonen dan wel van derden.
3. Het tweede lid, aanhef en onder e, is niet van toepassing voor zover de betrokken persoon heeft ingestemd met openbaarmaking.

(...)

Artikel 11 van de Wob luidt, voor zover relevant, als volgt:

1. In geval van een verzoek om informatie uit documenten, opgesteld ten behoeve van intern beraad, wordt geen informatie verstrekt over daarin opgenomen persoonlijke beleidsopvattingen.
2. Over persoonlijke beleidsopvattingen kan met het oog op een goede en democratische bestuursvoering informatie worden verstrekt in niet tot personen herleidbare vorm. Indien degene die deze opvattingen heeft geuit of zich erachter heeft gesteld, daarmee heeft ingestemd, kan de informatie in tot personen herleidbare vorm worden verstrekt.
3. Met betrekking tot adviezen van een ambtelijke of gemengd samengestelde adviescommissie kan het verstrekken van informatie over de daarin opgenomen persoonlijke beleidsopvattingen plaatsvinden, indien het voornemen daartoe door het bestuursorgaan dat het rechtstreeks aangaat aan de leden van de adviescommissie voor de aanvang van hun werkzaamheden kenbaar is gemaakt.
4. In afwijking van het eerste lid wordt bij milieu-informatie het belang van de bescherming van de persoonlijke beleidsopvattingen afgewogen tegen het belang van openbaarmaking. Informatie over persoonlijke beleidsopvattingen kan worden verstrekt in niet tot personen herleidbare vorm. Het tweede lid, tweede volzin, is van overeenkomstige toepassing.

Bijlage B Inventarislijst

Nr.	Datum	Document	Openbaar	Toelichting
01	2008-07-18	Besluit 'Voorkoming dubbele belasting. Voorkoming onder de toepassing van de belastingverdragen	Reeds openbaar	Zie https://wetten.overheid.nl/BWBR0024336/2008-08-09
02		Casus IBR	Deels openbaar	10.2.g/11.1/67 Awr
03	2015-01-22	Vraag en antwoord casus IBR	Deels openbaar	10.2.e/10.2.g/11.1/ 67 Awr
04	2019-06-06	Memo 'Timingscasus verrekening van bronheffing'	Deels openbaar	10.2.e/10.2.g/11.1 /67 Awr
05	2019-10-06	Syllabus VVV/IBR, hoofdstuk 3.3	Openbaar	

Document 2

Casus IBR 10,2g

Kennisgroep IBR,

Graag leg ik de kennisgroep onderstaande vraag voor.

De vraag ziet op de verrekening van Australische bronbelasting op door een Nederlandse vennootschap uit Australië ontvangen - vooruitbetaalde - rente.

Feitencomplex
USA Corp – een in de VS gevestigde rechtspersoon – heeft een drietal vorderingen op haar Australische dochtervennootschap Holding A. Deze leningen - verstrekt in 67 Awr - hadden betrekking op de aankoop van twee deelnemingen; in 67 Awr is bovendien nog een additionele lening verstrekt voor algemene ondernemingsdoeleinden.

In 67 Awr zijn deze leningen omgezet in één lening waarbij partijen tevens zijn overeengekomen de rente 67 Awr vooruit te betalen. Deze rentebetaling is schuldiggebleven.

Op 67 Awr heeft USA Corp een Nederlandse vennootschap opgericht, BV X. Op 67 Awr 67 Awr heeft zij haar vordering op Holding A overgedragen aan BV X. De koopsom wordt schuldiggebleven.
Als reden geeft men aan dat al langer de wens bestond de Australische tak onder te brengen bij het Nederlandse deel van het concern. Om flexibiliteit te waarborgen en risico's te isoleren is ervoor gekozen een nieuwe BV op te richten voor het financieren en houden van deze deelnemingen.

Op 67 Awr wordt de rente op deze lening door Holding A voor 67 Awr vooruitbetaald aan BV X. Ook BV X betaalt de rente op haar schuld aan USA Corp voor 67 Awr vooruit. Wel heeft zij een rentespread bedongen van 67 Awr %-punt.
Men stelt dat is gekozen voor vooruitbetaling van de rente omdat men beducht was voor mogelijke aftrekbeperkingen in Australië.

Op de door Holding A (vooruit)betaalde rente is in 67 Awr Australische bronbelasting ingehouden van 10%.

Ingevolge goed koopmansgebruik wordt de in 67 Awr door BV X ontvangen rente in dat jaar slechts voor een klein gedeelte – namelijk alleen voor zover deze rente ziet op het boekjaar 67 Awr – in de Nederlandse jaarwinst begrepen. Het deel dat betrekking heeft op de jaren 67 Awr 67 Awr 67 Awr wordt ultimo 67 Awr als "vooruitontvangen" gepassiveerd. Dit deel wordt eerst in de jaren 67 Awr in de winst begrepen (voor het gedeelte dat op het desbetreffende jaar ziet).

Uitgangspunt van zowel het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (BvdB 2001) als de door Nederland gesloten verdragen is dat de in het buitenland verschuldigde bronbelasting over inkomensbestanddelen die ook in de Nederlandse winst/grondslag zijn begrepen, kan worden verrekend tot ten hoogste
- De in het buitenland verschuldigde belasting (eerste limiet)
- De hier te lande over het betreffende inkomensbestanddeel (netto) verschuldigde belasting (tweede limiet)

Indien en voorzover door toepassing van de tweede limiet de buitenlandse bronbelasting (bijv. verliessituaties) niet tot verrekening komt, kan deze worden voortgewenteld naar daaropvolgende jaren.

Casus IBR 10, 2g

Rechtsvraag

Belanghebbende concludeert op grond van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (BvdB 2001) dat de in 2015 betaalde bronheffing niet volledig kan worden verrekend omdat de rente in het jaar van betaling niet geheel in de Nederlandse grondslag is betrokken. Van voortwenteling kan dan geen sprake zijn.
In de daaropvolgende jaren wordt de resterende rente wél in de grondslag opgenomen doch is er in het buitenland geen belasting verschuldigd zodat men op grond van de zgn. eerste limiet niet aan verrekening toekomt.

Vraag is of deze conclusie juist is en, zo ja, of deze recht doet aan de achtergrond van de regeling.

Daarbij kan er overigens van worden uitgegaan dat de door partijen gehanteerde voorwaarden zakelijk zijn en dat ook aan de ingevolge artikel 8c Wet Vpb gestelde voorwaarden wordt voldaan.

Overwegingen

11.1

Belanghebbende heeft haar conclusie derhalve ten onrechte gebaseerd op het BvdB 2001 in plaats van het verdrag met Australië. 11, 1

11, 1

11, 1

Casus IBR 10, 2g

11, 1

Document 3

Vraag en antwoord casus IBR 10, 2g

ANTWOORD

Van: 10.2.e /GO/BLD
Aan: 10.2.e /GO/BLD@belastingdienst
Cc: 10.2.e /GO/BLD@belastingdienst
Datum: 22-01-2015 13:49
Onderwerp: Canadese bronbelasting (IBR 10, 2g

Hoi 10.2.e

Zojuist is jouw vraag inzake de Canadese bronbelasting besproken tijdens de KG-vergadering. Ik kan je het volgende berichten:

1) de omzetting kan worden aangemerkt als een betaling.
2) de rente die in de grondslag zit, mag in het volgende jaar worden meegeteld voor de bepaling van het tellerinkomen van de tweede limiet.

Volgens mij heb je daarmee de antwoorden om het dossier verder te behandelen. Mocht je nog vragen hebben, dan weet je me te vinden.

Groet, 10.2.e

==========

VRAAG

In het APA/ATR-team is een vraag opgekomen m.b.t. de regels voor voorkoming van dubbele belastingheffing (verrekening), in het bijzonder over wanneer een bedrag als betaald kan worden beschouwd. Deze casus ligt in het verlengde van vraag IBR 10.2.g Aan de KG IBR wordt een oordeel over de volgende casus gevraagd:

Casus:

X BV bezit een aantal vorderingen, waarvan voor deze casus 1 van belang is. Dit betreft een vordering op een Canadese groepsvennootschap (= Y Inc). Op de ontvangen rente-inkomsten uit Canada zit bronbelasting.

Op 67 Awr (boekjaar 07-2009/06-2010) is op het kapitaal van X BV een vordering op Y Inc gestort:

Hoofdsom:	CAD	67 Awr
Rentevordering:	CAD	
Totaal:	CAD	

In de grondslag van X BV bevinden zich(volgens commerciële jaarrekening) aan bijgeschreven rente-inkomsten uit de vordering:

67 Awr	CAD	67 Awr
	CAD	

Vraag en antwoord casus IBR 10, 2g

De rente-inkomsten op de vordering zijn, zoals hierboven aangegeven, in geen enkel jaar betaald, maar deze zijn telkens bijgeschreven.

In het boekjaar 67 Awr heeft X BV deze vordering op Y Inc gekapitaliseerd tegen uitreiking van preferente aandelen in Y Inc. Deze kapitalisatie heeft plaatsgevonden ten aanzien van zowel de vordering zelf als de rente-vordering op datum: 67 Awr (=boekjaar 67 Awr).

De adviseur schrijft dat Y Inc door de kapitalisatie verplicht was om Canadese bronbelasting te betalen over de rente die was bijgeschreven in de afgelopen jaren (totaal: 67 Awr = inclusief de gestorte rentevordering). In 67 Awr is een bedrag van 67 Awr (10% verdragstarief) ingehouden en afgedragen. Aangifte en betalingsbewijs is overgelegd door de adviseur.

Voor een bedrag van 67 Awr (=10% van (67 Awr)) is verrekening gevraagd in de aanvulling op de aangifte vennootschapsbelasting 67 Awr van X BV.

Ten aanzien van de verrekening van de Canadese bronbelasting rijzen bij het vaststellen van de aanslag vennootschapsbelasting 67 Awr een aantal vragen.

1) **In hoeverre zijn er kosten toerekenbaar aan de ontvangsten?**

De adviseur heeft aangegeven dat de vordering in X BV is gestort, waardoor de vordering met eigen vermogen is gefinancierd. Er zijn derhalve geen kosten toerekenbaar aan de ontvangsten. De bedragen die hierboven genoemd zijn, zijn netto-bedragen. Bij de hierna volgende vragen kan hier als vaststaand feit van worden uitgegaan.

2) **In hoeverre is de kapitalisatie van de rente ad 67 Awr aan te merken als een betaling voor de bepaling van de eerste en tweede limiet?**

De adviseur schrijft dat de Canadese bronbelasting ad 67 Awr is ingehouden als gevolg van de kapitalisatie van de vordering inclusief bijgeschreven rente. De vraag die hierbij opkomt is of deze kapitalisatie gekwalificeerd kan worden als "een betaling door een inwoner van een andere staat aan een inwoner in de zin van de verrekeningsbepalingen" en daarmee is aan te merken als een 'daadwerkelijke' betaling (zie hiervoor de laatste alinea uit onderdeel 3.3 van het besluit van 18 juli 2008, CPP2007/664M (*'voorkoming van dubbele belasting, voorkoming onder de toepassing van de belastingverdragen).*

In het OESO commentaar staat het volgende geschreven over een betaling van interest:

"The term "paid" has a very wide meaning, since the concept of payment means the fulfilment of the obligation to put funds at the disposal of the creditor in the manner required by contract or by custom."
zie Oeso commentaar, artikel 11 paragraaf 1 onder 5.

11, 1

Vraag en antwoord casus 10, 2g

3) **Indien vraag 2 met 'ja' beantwoord wordt, hoeveel bedraagt dan het teller-inkomen voor de tweede limiet?** 67 Awr **, naast het bedrag van** 67 Awr **meegenomen worden bij het teller-inkomen?**

Gegeven het antwoord op de vorige vraag, is nog de vraag welk bedrag meetelt voor de bepaling van het teller-inkomen van de tweede limiet.

11, 1

Ik zou graag weten of de kennisgroep dit standpunt deelt.

10.2.e

Document 4

Belastingdienst

Casus IBR 10, 2g

VERTROUWELIJK

10, 2e

GO Internationaal
APA/ATR

Contactpersoon
10, 2e

memo

Timingscasus verrekening van bronheffing

Datum
6-6-2019

Inleiding

In het APA/ATR-team speelt een casus (bezwaarfase voor het jaar 67 AWR wordt nog een bezwaar ingediend) waarin voor de verrekening van Canadese bronheffing 2e limiet ruimte wordt geclaimd voor rente die schuldig is gebleven/is geïmputeerd (en later kwijtgescholden/overgedragen) (en waar om die reden geen bronheffing op is ingehouden). De verwachting is dat deze casus een procedure gaat worden. De eerste limiet staat niet ter discussie, over de eerste limiet is overeenstemming dat deze alleen bestaat uit de ingehouden bronheffing (+voortwenteling). In het verdere memo komt om die reden alleen de tweede limiet aan bod.

Casus

Coop heeft in boekjaar 67 AWR een aantal vorderingen verkregen op een in Canada gevestigde ULC. De rente op deze vorderingen (ongeveer

67 AWR

Theoretisch kader

In deze casus gaat het om rente-inkomsten uit Canada waarop gedeeltelijk bronheffing is ingehouden. In artikel 22 van het Verdrag NL-CAD (hierna 'het verdrag') is de voorkoming geregeld. Nederland verleent een aftrek voor bestanddelen van het inkomen die volgens (oa) artikel 11,

tweede lid in Canada mogen worden belast. Met andere woorden: zonder inkomsten onder artikel 11, komt artikel 22 niet ter sprake.

In artikel 11 van het verdrag Nederland – Canada staat: *"Interest afkomstig uit een van de Staten en betaald aan een inwoner van de andere Staat, mag in die andere Staat worden belast."*

In het tweede lid staat: *"Deze interest mag echter ook in de Staat waaruit deze afkomstig is, overeenkomstig de wetgeving van die Staat worden belast, maar indien de genieter de uiteindelijk gerechtigde tot de interest is, mag de aldus geheven belasting 10 percent van het brutobedrag van de interest niet overschrijden."*

Canada mag op grond van het tweede lid van artikel 11 van het Verdrag ook belasting heffen, indien de betaalde rente afkomstig is van een inwoner van Canada aan een inwoner van Nederland. Het geschil in casu ziet op de reikwijdte van het begrip 'betaald' voor de tweede limiet en de reikwijdte van de zinsnede van artikel 22 waarin staat dat de inkomsten 'die volgens artikel 11 mogen worden belast' in Canada, in Nederland tot een aftrek zouden moeten leiden.

Hieronder zal ik puntsgewijs de verschillende argumenten weergeven van zowel de adviseur als de bezwaarbehandelaar.

11, 1

11, 1

11, 1

11, 1

Uit het verslag van de vergadering van 20 juni 2019:

Ibr. 10, 2g

Verrekening van bronheffing-tweede limiet-timingverschil

10, 2e heeft een memo geschreven inzake een casus die mogelijk tot een procedure gaat leiden. Zij licht haar memo toe.

Een Nederlandse belastingplichtige heeft vorderingen op een Canadese ULC. De rente op die vorderingen is slechts gedeeltelijk betaald. Een deel van de rentevordering is vervolgens overgedragen en een deel is kwijtgescholden. In een later jaar zijn de vorderingen renteloos geworden

11, 1

en is rente geïmputeerd. Canada heeft geen bronheffing ingehouden op de schuldig gebleven rente, niet op de kwijtgescholden rente en ook niet op de geïmputeerde rente.

Voor de berekening van de tweede limiet wordt door belastingplichtige ook de schuldig gebleven (en later kwijtgescholden en overgedragen) en geïmputeerde rente in aanmerking genomen.

In het memo neemt 10, 2e het standpunt in dat t.b.v. de berekening van de aftrek elders belast slechts rekening gehouden dient te worden met de rente die daadwerkelijk is betaald en waarop bronbelasting is ingehouden. Wanneer rente wordt kwijtgescholden, geïmputeerd dan wel overgedragen wordt belastingplichtige immers niet meer geconfronteerd met dubbele heffing, omdat Canada op die rente geen bronheffing meer zal inhouden ten laste van belastingplichtige.

10, 2e baseert haar standpunt ook op de tekst van het verdrag en op het besluit CPP 2007/664M. De vergadering is het eens met haar zienswijze.

Document 5

Dubbele belasting kan op drie verschillende manieren worden voorkomen. Door vrijstelling, verrekening of kostenaftrek. Bij de toepassing van de rekenregels voor de verrekening wordt het computerprogramma VVV/IBR gebruikt. Voor het verkrijgen van inzicht in de achterliggende theorie dient deze syllabus.

Syllabus VVV/IBR

Een praktische handleiding voor de vennootschapsbelasting

Kennisgroep Internationaal Belastingrecht

3.3. Tweede limiet

3.3.1. Algemeen

De tweede limiet is het saldo van buitenlandse inkomsten en daarmee verband houdende kosten vermenigvuldigd met het hoogste tarief in de vennootschapsbelasting. De formule luidt als volgt:

(Buitenlandse dividenden, interest en royalty's -/- kosten) * 25%-Vpb[1]

De buitenlandse dividenden, interest en royalty's moeten worden verminderd met de daarmee verband houdende kosten. Als buitenlandse inkomsten geen deel uitmaken van de tweede limiet, dan worden ook de daarmee verband houdende kosten buiten aanmerking gelaten.

Dat in de tweede limiet rekening moet worden gehouden met de kosten die toerekenbaar zijn aan de buitenlandse inkomsten is gebaseerd op het beginsel dat Nederland niet meer voorkoming van dubbele belasting hoeft te verlenen dan het zelf aan vennootschapsbelasting over de buitenlandse inkomsten heeft kunnen heffen.

Voorbeeld:
Stel een belastingplichtige ontvangt op buitenlandse aandelen ter waarde van 1000 een bedrag van 30 aan dividend. De aandelen zijn gefinancierd met een banklening waarop een bedrag aan rente verschuldigd is van 40. In dat geval beloopt de tweede limiet (30 -/- 40) * 25% = 0. Nederland heeft over het netto dividend geen vennootschapsbelasting geheven. Verrekening van de buitenlandse belasting is dan niet mogelijk.

Negatieve waardeveranderingen van de bron worden echter niet tot de kosten gerekend. Tot dit oordeel kwam de Hoge Raad in zijn arrest HR 17 juni 2011 (BNB 2012/23). Hier was de vraag aan de orde of ter bepaling van de tweede limiet de koersresultaten op een lening in mindering dienden te komen op de daaruit genoten interest. De Hoge Raad besliste dat "de daarmee verband houdende kosten" bestaan uit voor de interest gedane lopende uitgaven, zoals beheerskosten en renten wegens financiering van schulden. Belastingplichtige hoefde daarom voor de berekening van de tweede limiet de interest niet te verminderen met het op de lening geleden koersverlies.

Worden de buitenlandse inkomsten in het geheel niet belast met vennootschapsbelasting, omdat daarvoor een vrijstelling geldt, dan kunnen zij geen deel uitmaken van de tweede limiet. Dat is bijvoorbeeld het geval bij vrijgestelde deelnemingsdividenden. Hetzelfde geldt voor buitenlandse inkomsten die tot de winst van een buitenlandse vaste inrichting behoren waarop de objectvrijstelling van toepassing is. Als bronbelasting is ingehouden op buitenlandse inkomsten die geen deel uitmaken van de Nederlandse heffingsgrondslag, dan kan deze niet worden verrekend. De over de vrijgestelde inkomsten verschuldigde vennootschapsbelasting is immers nihil.

Ten slotte geldt de voorwaarde dat de buitenlandse dividenden, interest of royalty's alleen in de tweede limiet kunnen worden begrepen als zij zijn betaald.[2] Deze voorwaarde heeft in de praktijk weinig betekenis, omdat het bronland geen belasting zal inhouden over niet betaalde dividenden, interest of royalty's. In die gevallen verhindert reeds de eerste limiet dat bronbelasting kan worden verrekend. Het criterium dat de dividenden, interest of royalty's moeten zijn betaald heeft wel belang

---

1 De formule van de tweede limiet ter verrekening van bronheffing op dividenden, interest en royalty's geldt voor verdragslanden (Besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2007/664M, onderdeel 3.2.) en besluitlanden (art. 36 Bvdb 2001).

2 Artt. 23 jo 10, 11 en 12 OESO-Modelverdrag.

voor de hierna te bespreken 'gezamenlijke methode'. Als Nederland bijvoorbeeld op grond van goed koopmansgebruik de buitenlandse inkomsten in een eerder jaar belast dan het bronland, kunnen deze, zolang zij feitelijk nog niet zijn betaald, de tweede limiet niet vergroten. Overigens geeft het OESO-commentaar een ruime uitleg aan de term 'betalen': "The term 'paid' has a very wide meaning, since the concept of payment means the fulfilment of the obligation to put funds at the disposal of the shareholder in the manner required by contract or by custom." [3]

Ook is van betaling geen sprake als een Nederlandse moedermaatschappij in haar hoedanigheid van aandeelhouder haar buitenlandse dochtermaatschappij bevoordeelt door een te lage rente of een te lage royalty in rekening te brengen. Wordt een dergelijke vergoeding op basis van het 'at arms length' beginsel gecorrigeerd, dan houdt dit nog geen betaling in. Het correctiebedrag kan dan ook niet worden meegenomen in de tweede limiet. Dat is slechts anders indien het verdrag daarvoor toch de ruimte biedt.[4]

Hierna volgt een bespreking van timingsverschillen bij de tweede limiet. Vervolgens komen de tweede limiet in het Bvdb, de BRK, de BRN-C, de BRN-StM, de BRN-BES en de verdragen aan bod. Daarbij zal geen aandacht worden besteed aan meegekochte of meeverkochte rente bij de koop of verkoop van een obligatie. Voor deze situatie wordt verwezen naar onderdeel 3.2.4. van het Besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2007/664M.

3.3.2. Timingsverschil bij de tweede limiet

Soms worden de buitenlandse inkomsten door het woonland en het bronland op verschillende tijdstippen belast. Deze situatie doet zich meestal voor als in Nederland winstneming reeds moet plaatsvinden op grond van goed koopmansgebruik (declarabele vorderingen), terwijl het bronland de vergoeding pas later belast, namelijk op het moment dat zij wordt betaald. Dit kan zich bijvoorbeeld voordoen als de rente op een lening niet direct wordt betaald, maar eerst wordt schuldig gebleven. Op grond van goed koopmansgebruik wordt de rentevordering bij de Nederlandse schuldeiser geactiveerd en reeds op dat moment tot zijn winst gerekend. Als later de rente daadwerkelijk wordt betaald, dan maakt deze op dat moment geen deel meer uit van de Nederlandse heffingsgrondslag. Over deze rente is geen vennootschapsbelasting meer verschuldigd. De rente is op grond van goed koopmansgebruik immers al in een eerder jaar in aanmerking genomen. Deze rente kan daarom niet meer in de tweede limiet worden opgenomen.

In het Besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2007/664M, onderdeel 3.3. wordt dit effect ongewenst geacht. Als (i) het gehele bedrag van de buitenlandse inkomsten in Nederland belast is en (ii) over de totale duur het bedrag van de (netto) buitenlandse inkomsten voldoende is om de daarover ingehouden bronbelasting te verrekenen, wordt goedgekeurd dat de buitenlandse inkomsten die al eerder tot de Nederlandse belastbare winst werden gerekend, mogen worden doorgeschoven naar het jaar waarin de buitenlandse bronbelasting daadwerkelijk voor verrekening in aanmerking komt.

Als voor de toepassing van de tweede limiet ervoor gekozen wordt om de buitenlandse winst door te schuiven naar het jaar waarin de bronbelasting is geheven, dan kan deze winst in het jaar van realisatie geen deel meer uitmaken van de tweede limiet. Dat zou immers dubbelop zijn. Voor de gezamenlijke methode is dit expliciet bepaald in onderdeel 3.3. van het Besluit. Over de afzonderlijke methode merkt het Besluit echter niets op. De reden is dat hier in het jaar van winstrealisatie de 1e limiet reeds

---

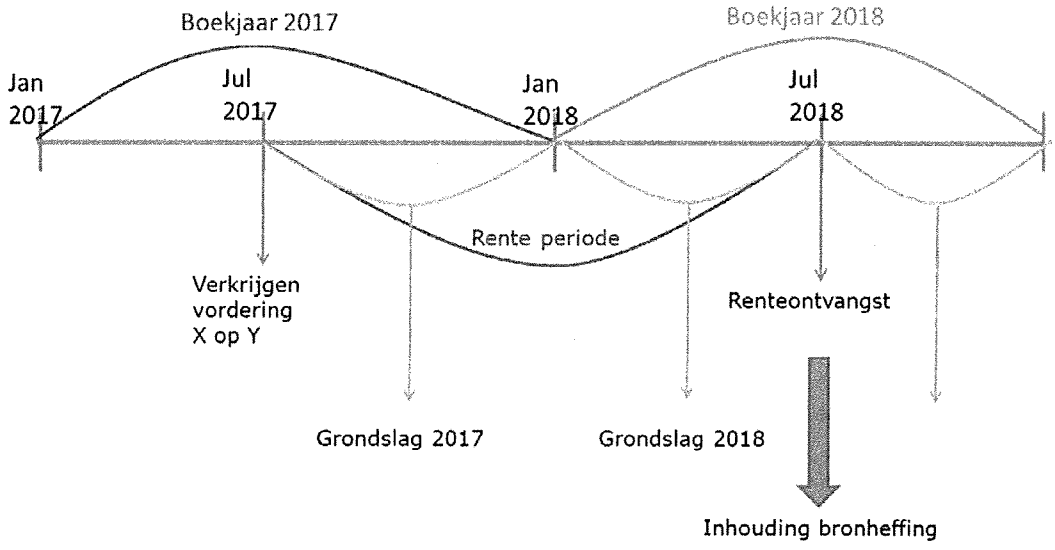
3 OESO-commentaar art. 10 onderdeel 7, art. 11 onderdeel 5, art. 12 onderdeel 8.3.

4 Zie hiervoor de relevante bepalingen van het verdrag, protocol of de parlementaire toelichting erop.

nihil bedraagt, zodat zonder meer geen recht op voorkoming bestaat. Dit in tegenstelling tot de gezamenlijke methode waar de 1e limiet bestaat uit de bronbelasting van verschillende landen en deze dus niet per definitie nihil bedraagt.

Voorbeeld:
X BV verkrijgt in juli 2017 een vordering op de in een verdrags- of ontwikkelingsland in de zin van artikel 6 Bvdb gevestigde Y. Hierover ontvangt X BV elk jaar in juli rente, waarover ook elk jaar in juli bronheffing wordt ingehouden.

X BV heeft echter een boekjaar dat loopt van januari tot en met december, waardoor het boekjaar en de renteperiode uiteenlopen. Schematisch weergegeven voor de jaren 2017 en 2018 ziet dat er als volgt uit.



Doordat de renteperiode (rood) niet gelijk is aan het boekjaar (lila en groen) is 50% van de in 2018 betaalde rente niet in de grondslag (geel) van 2018 begrepen (namelijk de rente over de periode juli – december 2017). De inhouding die in juli 2018 plaatsvindt (blauwe pijl) ziet op de rente uit 2017 en 2018.

Daarnaast is in 2018 50% van de rente wél in de grondslag begrepen (juli – december 2018), maar wordt daarover pas in 2019 bronheffing ingehouden.

De eerste limiet bedraagt in 2017 nihil, omdat in dat jaar het bronland nog geen bronbelasting inhoudt op de rente. De inhouding over de rente die betrekking heeft op juli – december 2017 vindt pas plaats in 2018. In juli 2018 wordt namelijk door het bronland bronbelasting ingehouden over de renteperiode die loopt van juli 2017 tot juli 2018.

De tweede limiet is in 2017 eveneens nihil, omdat nog geen sprake is van rente die is betaald.[5] In 2018,

5 Zie de artt. 23 jo 10, 11 en 12 OESO-Modelverdrag. De verdragen stellen als voorwaarde dat de dividenden, interest en royalty's zijn betaald.

als de rente wordt betaald, kan vervolgens maar 50% van de rente over de periode juli 2017 tot juli 2018 tot de tweede limiet worden gerekend. De 50% die betrekking heeft op de periode juli 2017 – december 2017 is namelijk op grond van goed koopmansgebruik niet in de grondslag van 2018 maar van 2017 begrepen. Alleen de rente over de periode januari 2017 – juli 2018 is zowel betaald als in de grondslag begrepen.

Voor de rente over de periode juli 2018 – december 2018 geldt eveneens dat deze wel tot de grondslag van 2018 behoort, maar nog niet in de tweede limiet kan worden begrepen, omdat deze nog niet is betaald. Hierdoor zou elk jaar een deel niet verrekenbaar zijn, terwijl de rente volledig, verdeeld over twee boekjaren, wordt belast

Om deze negatieve gevolgen voor belastingplichtige weg te nemen, keurt de staatssecretaris goed dat ter bepaling van de tweede limiet in 2018 ook de rentebaten van 2017 mogen worden meegenomen.[6] Voor het jaar 2019 geldt hetzelfde. Ook in 2019 mogen de rentebaten die toerekenbaar zijn aan de voorafgaande periode juli - december 2018 tot de tweede limiet worden gerekend.

3.3.3. Tweede limiet Bvdb 2001

In het Bvdb 2001 is de tweede limiet: "(...) het bedrag van de in dat jaar volgens het eerste lid in aanmerking te nemen dividenden, interest en royalty's, vermenigvuldigd met het percentage van het hoogste tarief, bedoeld in artikel 22 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969" (art. 36, lid 2, onderdeel b Bvdb 2001). Het hoogste tarief is 25%.

Ter bepaling van de tweede limiet worden de dividenden, royalty's en interest verminderd met de daarmee verband houdende kosten (art. 36, lid 4 Bvdb 2001). Dit wordt in de Nota van Toelichting bij het Bvdb 2001 de netto methode genoemd:

"Met de toepassing van de tweede limiet op basis van de (...) netto-methode wordt bereikt dat niet meer tegemoetkoming wordt verleend dan in Nederland per saldo, dat wil zeggen met inachtneming van de daarop betrekking hebbende kosten, wordt geheven." [7]

Voor zover tegenover de buitenlandse inkomsten kosten staan, heft Nederland immers geen belasting. Van dubbele heffing kan dan geen sprake zijn.

Uit de Nota van Toelichting op art. 36 Bvdb 2001, die verwijst naar art. 15, blijkt dat de besluitgever het oog heeft gehad op "alle" met de buitenlandse inkomsten verband houdende kosten:

"Het vierde lid ziet op de bij de toepassing van de zogenoemde tweede limiet in aanmerking te nemen kosten. (...) Bij dividenden en interest moet het ontvangen bruto-bedrag worden verminderd met alle daarmee verband houdende kosten. Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om dit expliciet in de tekst van het Besluit vast te leggen. (...)."

Ook kosten die verband houden met buitenlandse inkomsten, maar zijn gemaakt door een met een belastingplichtige verbonden lichaam, maken deel uit van de tweede limiet. art. 36, lid 4 Bvdb 2001 bepaalt daartoe dat tot de kosten behoren:

---

6 Zie Besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2007/664M, onderdeel 3.3.

7 Voor royalty's afkomstig uit ontwikkelingslanden hoefde tot 2010 alleen rekening te worden gehouden met de rechtstreeks toerekenbare kosten (de zogenoemde halfnetto-methode).

"(...) de kosten die een met een belastingplichtige verbonden lichaam als bedoeld in artikel 10a, vierde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 of een met de belastingplichtige verbonden natuurlijk persoon als bedoeld in artikel 10a, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, heeft gemaakt en die bij het bepalen van de in Nederland belastbare winst of het in Nederland belastbare inkomen van dat verbonden lichaam of van die natuurlijke persoon in aftrek zijn gekomen."

Deze bepaling is een reactie op HR 26 januari 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA4524 (BNB 2000/160), bekend onder de naam 'China lease'. Om te ontkomen aan de werking van de netto-methode werden binnen een concern de financieringskosten in een andere vennootschap ondergebracht dan de buitenlandse inkomsten. De vennootschap die de buitenlandse inkomsten toebedeeld had gekregen, werd binnen het concern met eigen vermogen gefinancierd. Als gevolg daarvan hoefde de belastingplichtige bij de bepaling van de tweede limiet geen kosten in aanmerking te nemen. Dit terwijl in de andere vennootschap, alwaar de kosten waren ondergebracht, een aftrekpost ontstond tegen het reguliere Vpb-tarief. Art. 36, lid 4 Bvdb 2001 bestrijdt dit ongewenste gevolg.

3.3.5. Tweede limiet verdragen

Ook onder de verdragen is de tweede limiet gelijk aan het bedrag van de vennootschapsbelasting dat toerekenbaar is aan de buitenlandse "bestanddelen van het inkomen". De tweede limiet dient dan ook netto te worden bepaald. In de meeste (recentere) verdragen wordt daarvoor de volgende formulering gebruikt:

"Het bedrag van deze aftrek is gelijk aan de in het [bronland] over deze bestanddelen van het inkomen betaalde belasting (eerste limiet), maar bedraagt niet meer dan het bedrag van de vermindering die zou zijn verleend indien de aldus in het inkomen begrepen bestanddelen van het inkomen de enige bestanddelen van het inkomen zouden zijn geweest die uit hoofde van de bepalingen in de Nederlandse wetgeving zijn vrijgesteld (tweede limiet)".

Het principe van de netto methode is daarnaast terug te vinden in het OESO-commentaar op het voorkomingsartikel van het OESO-modelverdrag:[8]

"The maximum deduction is normally computed as the tax on net income, i.e. on the income from State E(stablishment) or S(ource) less allowable deductions (specified or proportional) connected with such income (...). For such reason, the maximum deduction in many cases may be lower than the tax effectively paid in State E (or S)."

Dat de tweede limiet uitgaat van de netto buitenlandse inkomsten blijkt ook uit de toewijzingsartikelen in de verdragen.[9] Het is de bronstaat toegestaan om zijn belasting te berekenen over het "bruto"("gross amount") bedrag, terwijl in de omschrijving van het heffingsrecht van de vestigingsstaat de term "bruto" niet voorkomt. Ook in het voor de vestigingsstaat geldende verrekeningsartikel ontbreekt de term "bruto".[10]

De Hoge Raad heeft meerdere keren bevestigd dat de tweede limiet netto moet worden opgevat. In zijn arrest van 9 maart 1994 (BNB 1994/126) werd beslist dat het verrekeningsartikel in het verdrag met Frankrijk (1973) de strekking heeft te voorkomen:

"(...) dat Nederland voor de in die bepaling bedoelde bestanddelen van het inkomen, welke in Frankrijk mogen worden belast, een vermindering van belasting verleent, die groter is dan het bedrag van de

---

8 OESO-commentaar 2014 op art. 23B Modelverdrag, aantekening 63.

9 Zie bijvoorbeeld de leden 1 en 2 van artt. 10, 11 en 12 OESO-modelverdrag.

10 Zie bijvoorbeeld art. 23B OESO-modelverdrag.

Nederlandse belasting, dat zonder vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van die bestanddelen verschuldigd zou zijn."

In zijn arrest van 8 februari 2002 (BNB 2002/184) voegde de Hoge Raad daar nog aan toe:

"Bij de berekening van de belasting die zonder een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting verschuldigd zou zijn dient met alle voor die berekening van belang zijnde regels rekening te worden gehouden waaronder ook eventuele andere op de desbetreffende inkomensbestanddelen van toepassing zijnde regelingen ter voorkoming van dubbele belastingheffing."[11]

De Hoge Raad oordeelde in dit arrest dat de tweede limiet geen buitenlandse inkomsten kan bevatten die de belastingplichtige uit een derde land geniet als deze op grond van een regeling ter voorkoming van dubbele belasting in Nederland niet feitelijk zijn belast. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als royalty's worden genoten die moeten worden toegerekend aan een buitenlandse vaste inrichting en de winst van deze vaste inrichting, inclusief de royalty's, is vrijgesteld. Als gevolg van de vrijstelling worden de royalty's dan feitelijk niet in Nederland belast. Nederland hoeft de erop drukkende bronbelasting dan niet te verrekenen.

Andere voorbeelden van de netto toepassing van de tweede limiet zijn: met buitenlandse dividenden verband houdend meegekochte dividenden (HR 26 november 1986, BNB 1987/73)[12]; met buitenlandse interest verband houdende kosten van valutatermijncontracten en een evenredig deel van de algemene kosten (HR 11 maart 1992, BNB 1992/170); met buitenlandse royalty's verband houdende afschrijvings-, salaris- en beheerskosten (Hof Amsterdam 19 november 1997); met buitenlandse interest verband houdende financieringslasten (HR 9 maart 1994, BNB 1994/126); met buitenlandse dividenden verband houdende doorbetalingen aan een derde en dotaties aan een voorziening verzekeringsverplichting (BNB 1998/2).

11 In dezelfde zin HR 11 mei 2007 (BNB 2007/230).

12 De Hoge Raad oordeelde dat geen verrekening mogelijk is van bronbelasting die op dividend was ingehouden dat niet tot de winst bijdroeg, omdat het op de boekwaarde van de buitenlandse deelneming in mindering diende te worden gebracht (meegekocht dividend).