

Kenmerk	W06.00.0541/IV
Datum advies	13 december 2000
Vindplaats	Bijvoegsel Staatscourant 9 januari 2001, nr 6

Volledige tekst

Ontwerpbesluit met nota van toelichting voorkoming dubbele belasting 2001.

Bij Kabinetsmissive van 23 november 2000, no.00.006347, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het ontwerpbesluit met nota van toelichting voorkoming dubbele belasting 2001.

Het ontwerpbesluit treft een eenzijdige regeling voor de voorkoming van dubbele belasting als vervanging van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 (Stb.594). De belastingherziening 2001 maakt een geheel nieuwe opzet van de regeling nodig. De Raad van State maakt naar aanleiding van het ontwerpbesluit een aantal opmerkingen. Hij is van oordeel dat in verband daarmee enige aanpassing van het ontwerpbesluit wenselijk is.

1. Uitgangspunt voor de inkomstenbelastingheffing is dat inwoners van Nederland in de belastingheffing worden betrokken naar hun inkomen ongeacht of dat in Nederland of elders is verworven (het zogenoemde wereldinkomen). Dit uitgangspunt leidt tot dubbele belasting indien de staat waar inkomen opkomt de inkomsten aan de eigen belastingheffing onderwerpt. Deze dubbele belastingheffing wordt voorkomen op grond van regelingen die in de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting zijn overeengekomen, of op grond van de eenzijdige regeling voor de voorkoming van dubbele belasting (hierna : de Eenzijdige regeling). Deze regelingen hebben betrekking op de toedeling van de aan de onderscheiden staten gebonden baten en de met die baten samenhangende aftrekposten. Met betrekking tot de niet aan die baten toe te rekenen aftrekposten (persoonsgebonden aftrekposten) neemt Nederland het standpunt in dat de persoonsgebonden aftrekposten moeten worden voldaan uit het gehele wereldinkomen, op grond waarvan de persoonsgebonden aftrekposten naar evenredigheid worden toegedeeld aan het hier te lande opgekomen inkomen en het in het buitenland opgekomen inkomen. Aangezien de niet-woonstaat in het algemeen geen rekening houdt met de persoonsgebonden aftrekposten, blijft een deel van die persoonsgebonden aftrekposten onvergolden bij de belastingheffing indien deze in haar totaal wordt gezien. Dit heeft geleid tot de vraag of een dergelijke benadering zich verdraagt met het Europese recht. Inmiddels zijn door de Hoge Raad prejudiciële vragen aan het Europese Hof van Justitie gesteld (arrest van 18 oktober 2000, nr.34 782). Nu deze problematiek sub judice is, gaat de Raad hierop niet verder in.

Naar het oordeel van de Raad dient de problematiek echter niet te worden vergroot door de uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de uitgaven voor kinderopvang die in box I vallen, als persoonsgebonden aftrekposten te behandelen. Alleen ingeval deze uitgaven op geen

enkele wijze kunnen worden toegerekend aan afzonderlijke "bronnen" zou een evenredige toedeling aan binnenlands en buitenlands inkomen uit werk en woning op uitvoeringsgronden verdedigd kunnen worden. Dit zal niet steeds het geval zijn, zoals ook in de toelichting ten aanzien van een pensioentekort doorklinkt. In ieder geval zou een toerekening van deze aftrekposten waarbij ook een (negatieve) opbrengst eigen woning wordt betrokken, vermeden dienen te worden.

De Raad adviseert het noemerinkomen zoals omschreven in artikel 10, vijfde lid, van de Eenzijdige regeling opnieuw te bezien.

2. De buitenlandse bronheffingen op dividenden, rente en royalties, die op grond van de bij de verdragen toegepaste voorkomingsmethodiek voor alle verdragsstaten gaan gelden, worden volledig verrekend (artikel 25 van de Eenzijdige regeling). Deze volledige verrekening roept spanningen op, zowel met het karakter van de Eenzijdige regeling als met het boxenstelsel van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).

De vermogensrendementsheffing (box III) gaat uit van een forfaitair rendement van 4 percent van de waarde van het vermogen. Indien het werkelijk behaalde rendement op buitenlandse aandelen of schuldvorderingen hoger is dan 4 percent, ontstaat geen dubbele belasting over het opbrengsttraject boven de 4 percent omdat Nederland daarover niet heft. Uit dien hoofde is er geen reden de aan dat traject toe te rekenen bronheffing te verrekenen.

De verrekening van de bronheffingen vindt plaats met de totaal verschuldigde inkomstenbelasting. Indien de totaal te verrekenen bronheffingen meer bedragen dan de verschuldigde inkomstenbelasting wordt het verschil uitbetaald (artikel 25, vierde lid, van de Eenzijdige regeling). Het boxenstelsel wordt op deze wijze doorbroken. Deze doorbreking is in het algemene deel van de toelichting gemotiveerd door te wijzen op het hanteren van een forfaitair rendement. "Hierdoor is er geen directe relatie meer tussen buitenlandse bronheffing over de daadwerkelijke bruto-opbrengsten en de Nederlandse belasting over de forfaitair bepaalde opbrengsten (de zogenoemde tweede limiet). Voor de verrekening van buitenlandse bronbelasting op dividenden, interest en royalties, waarvan de onderliggende rechten deel uitmaken van de rendementsgrondslag, zal daarom, net als bij de verrekening van de Nederlandse dividendbelasting, geen tweede limiet meer worden gehanteerd." De tweede limiet houdt in dat geen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend die groter is dan het bedrag van de inkomstenbelasting die zonder toepassing van de regeling verschuldigd zou zijn.

De omstandigheid dat geen tweede limiet te berekenen is, dwingt niet tot de conclusie dat dan ook een boxenoverstijgende verrekening met de totaal verschuldigde inkomstenbelasting geboden is. Het ligt meer in de rede de buitenlandse bronheffingen die niet met de belasting op het belastbare inkomen uit sparen en beleggen verrekend kunnen worden, door te schuiven naar de volgende jaren.

De vergelijking met de Nederlandse dividendbelasting gaat mank, omdat de dividendbelasting in de binnenlandse verhouding als voorheffing zelfstandige betekenis mist maar in de buitenlandse verhouding een zelfstandige (eind)heffing over de winst van een hier te lande gevestigde vennootschap is. Spiegelbeeldig geldt hetzelfde voor buitenlandse bronheffingen.

De Raad adviseert de verrekening van buitenlandse bronheffingen met de inkomstenbelasting die betrekking heeft op buitenlands voordeel uit sparen en beleggen te heroverwegen.

3. De artikelen 8 en 31 van de Eenzijdige regeling bepalen dat binnenlandse belastingplichtigen zijn vrijgesteld van inkomstenbelasting respectievelijk

vennootschapbelasting die betrekking heeft op buitenlands inkomen uit werk en woning of buitenlandse winst. Indien een buitenlandse belastingplichtige hier te lande een deel van zijn onderneming uitoefent in een vaste inrichting en aan die vaste inrichting de winst van een (sub)vaste inrichting in een andere staat wordt toegerekend, biedt de Eenzijdige regeling geen voorkoming van dubbele belasting over de door de (sub) vaste inrichting behaalde winst.

De Raad adviseert aan dit aspect aandacht te geven.

4. Artikel 9 van de Eenzijdige regeling bepaalt onder meer dat het buitenlands inkomen uit werk en woning uit een andere mogendheid bestaat - als bestanddeel van het inkomen uit werk en inkomen dat de belastingplichtige geniet - uit opbrengsten, verminderd met de in aftrek te brengen kosten, van onroerende zaken die binnen het gebied van de andere mogendheid zijn gelegen.

In de nota van toelichting wordt gesteld dat opbrengsten van buitenlandse onroerende zaken kunnen zijn begrepen in het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden. "Opbrengsten van de onroerende zaken gelden hierbij alleen als vrij te stellen buitenlands inkomen voorzover deze voortvloeien uit normaal vermogensbeheer. Tot het buitenlandse inkomen behoren niet de voordelen die direct samenhangen met activiteiten van de belastingplichtige die een dergelijk normaal vermogensbeheer te boven gaan."

Naar het oordeel van de Raad sluiten de tekst van de Eenzijdige regeling en de nota van toelichting niet geheel op elkaar aan. De Raad adviseert een en ander aan te passen.

5. Met betrekking tot de formele aspecten van de doorschuif- en inhaalregelingen wijst de Raad erop, dat onderscheid moet worden gemaakt tussen de vaststelling van de door te schuiven en in te halen bedragen en de wijze van verrekening van die bedragen.

De artikelen 11, eerste lid, tweede volzin, en 12, tweede volzin, van de Eenzijdige regeling zijn in dit licht bezien overbodig naast de artikelen 26, eerste lid, en 27, eerste lid, van de Eenzijdige regeling.

De Eenzijdige regeling dient daarnaast te worden aangevuld met bepalingen ten aanzien van de verrekening. Overeenkomstig artikel 3.153 Wet IB 2001 dient de formalisering van de verrekening eveneens bij voor bezwaar vatbare beschikking plaats te vinden, waarbij het bezwaar zich alleen tegen de verrekening en de grootte van het verrekende bedrag kan richten. Artikel 26, tweede-vierde lid, van de Eenzijdige regeling kan hierbij worden opgenomen.

Hetzelfde geldt voor artikelen 14 en 17 van de Eenzijdige regeling en voor de overeenkomstige bepalingen inzake de voorkoming dubbele vennootschapsbelasting.

De Raad adviseert deze bepalingen in deze zin aan te passen.

6. Artikel 13 van de Eenzijdige regeling bepaalt dat als wijze van voorkoming van dubbele belasting voor artiesten en sportbeoefenaren de verrekeningsmethode geldt. Deze keuze voor een afwijkende methode is in de toelichting gemotiveerd door te wijzen op kortdurende optredens. Indien een artiest of sportbeoefenaar inkomsten genereert uit een niet-kortdurend optreden, ontvalt de grond aan de motivering. Er is bijvoorbeeld geen reden een beroepsvoetballer die in Nederland woont en in België voor een club uitkomt, onder het verrekeningsregime te brengen.

De Raad adviseert artikel 13 van de Eenzijdige regeling toe te spitsen op inkomsten uit kortdurende optredens.

7. In artikel 16 van de Eenzijdige regeling is een regeling inzake de zogenoemde

dividendstripping opgenomen. Bij de behandeling van de Veegwet Wet inkomstenbelasting 2001 is gekozen voor een benadering waarbij in afwachting van nader overleg met de sector de invoering van de op de dividendstripping betrekking hebbende bepalingen in de Wet IB 2001, Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en Wet op de dividendbelasting 1965 eerst op een bij koninklijk besluit te bepalen datum in werking treden (Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr.3, blz.11).

De Raad adviseert ook de invoering van artikel 16 van de Eenzijdige regeling tot dat tijdstip uit te stellen.

8. Op de verzoeken inzake de kostenafrek (artikelen 18 en 21 van de Eenzijdige regeling) dient door de inspecteur op voor bezwaar vatbare beschikking te worden beslist teneinde rechtsingang te waarborgen.

De Raad adviseert de artikelen daartoe aan te vullen.

9. Voor redactionele kanttekeningen verwijst het college naar de bij het advies behorende bijlage.

De Raad van State geeft U in overweging in dezen een besluit te nemen, nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De Vice-President van de Raad van State

Bijlage bij het advies van de Raad van State van 13 december 2000, no.W06.00.0541/IV, met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

- In de artikelen 5 en 6 "hoofdstuk" telkens vervangen door: besluit.
- Artikel 11, eerste lid, tweede volzin, herformuleren overeenkomstig artikel 12, tweede volzin, alsmede overeenkomstige wijzigingen aanbrengen in de artikelen 14, tweede volzin, en 37, tweede volzin.
- In de artikelen 15, eerste lid, onderdeel a, en 25, eerste lid, onderdeel b, "woont of gevestigd is" telkens vervangen door: is gevestigd of woont.

Nader rapport (reactie op het advies) van 19 december 2000

1. In het algemeen deel van de toelichting wordt uitgebreid ingegaan op de keuze om voor de persoonsgebonden aftrekposten de evenredige toerekening aan hier te lande opgekomen inkomen en in het buitenland opgekomen inkomen, te handhaven. Zoals de Raad terecht opmerkt ligt de vraag naar de verenigbaarheid met het Europese recht van deze benadering thans voor bij het Europese Hof van Justitie.

Voor uitgaven voor inkomensvoorzieningen en de kosten voor kinderopvang is eveneens gekozen voor evenredige toerekening aan buitenlands en overig inkomen. Ook hierop wordt in het algemeen deel van de toelichting nader ingegaan. Door elementen als een franchise, basisbedrag en maxima zou een toerekening aan concrete inkomensbronnen tot

gecompliceerde en bewerkelijke toerekeningsregels aanleiding kunnen geven. Daar komt bij, zoals de Raad ook lijkt te constateren, dat toerekening aan concrete inkomensbestanddelen niet altijd mogelijk is. Verder zij er op gewezen dat ook onder het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989 voor lijfrentepremies - als onderdeel van de persoonlijke verplichtingen - en voor de kosten van kinderopvang - als onderdeel van de buitengewone lasten - de evenredige methode wordt gehanteerd. Van een vergroting van de problematiek kan in zoverre naar mijn mening dan ook niet worden gesproken.

Het voorgaande neemt niet weg dat er, zoals aangegeven in de toelichting, zeker in bepaalde gevallen wel een verband zal kunnen worden gelegd tussen voornoemde aftrekposten en bepaalde - in Nederland of het buitenland - behaalde inkomsten. Daarom zal ik bij voorkomende onevenwichtigheden in de uitvoeringssfeer een tegemoetkoming treffen. Gedacht zou kunnen worden aan situaties waarin uit de feiten van het geval duidelijk blijkt dat de kosten van kinderopvang (uitsluitend) samenhangen met een in Nederland vervulde dienstbetrekking of gedreven onderneming. Afhankelijk van de uitkomsten van de Europese jurisprudentie en van de ervaringen in de praktijk zal ik vervolgens in een later stadium bezien of de wetgeving (hieraan) aanpassing behoeft.

Wellicht ten overvloede zij er overigens op gewezen dat de (negatieve) opbrengst eigen woning niet naar evenredigheid wordt toegerekend. Deze opbrengst maakt onderdeel uit van het noemerinkomen.

2. Van het betoog van de Raad inzake de verrekening van de buitenlandse bronbelasting op in box III opkomende dividenden, interest en royalty's heb ik met veel belangstelling kennis genomen. Het bevat waardevolle overwegingen die kunnen worden aangevoerd tegen de gekozen systematiek waarbij deze buitenlandse bronbelasting - bij verdragslanden en ontwikkelingslanden - in beginsel volledig wordt verrekend met de over alle drie de boxen verschuldigde Nederlandse belasting (en eventueel zelfs wordt uitbetaald).

De onderhavige kwestie is tijdens de parlementaire behandeling van de Wet inkomstenbelasting 2001 echter nadrukkelijk en herhaaldelijk door het parlement aan de orde gesteld. Daarbij is steeds toegezegd dat de buitenlandse bronbelasting op eenzelfde wijze zal worden behandeld als ingehouden Nederlandse dividendbelasting. Achtergrond van deze soepele benadering vormt onder meer de heffing volgens het forfaitair rendement in box III. Daarom is de regeling, zoals die naar de Raad is gestuurd, op dit punt gehandhaafd. Mocht blijken dat deze keuze in de toekomst heroverweging verdient dan zullen de suggesties van de Raad daarbij worden betrokken.

3. Het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 geldt, evenals het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, (alleen) voor binnenlands belastingplichtigen. Voor de door de Raad genoemde situatie van een buitenlandse belastingplichtige met een vaste inrichting hier te lande waarbij aan die vaste inrichting de winst van een (sub)vaste inrichting in een andere staat wordt toegerekend, bevat het Besluit dan ook geen regeling. Het in het nieuwe Besluit 2001 opnemen van een voorziening voor dergelijke situaties gaat verder het bestek van een aanpassing aan de belastingherziening 2001 te buiten.

In het algemeen deel van de toelichting is aangegeven dat een aantal meer beleidsmatige onderwerpen, zoals het St. Gobain-arrest thans nog worden bestudeerd. Hierbij zal de door de Raad genoemde situatie van een vaste inrichting in Nederland met vermogensbestanddelen in een derde land worden betrokken.

4. Met de in artikel 9, eerste lid, onderdeel d, gehanteerde terminologie "opbrengsten (...) van

onroerende zaken" wordt geduid op de opbrengsten die direct uit de onroerende zaken voortvloeien, zoals huur en vervreemdingswinsten. Hieronder vallen niet voordelen die weliswaar zijdelings met een onroerende zaak samenhangen, maar die direct voortvloeien uit handelingen van de belastingplichtige die normaal vermogensbeheer te boven gaan. In het door een belastingplichtige behaalde resultaat uit een werkzaamheid kunnen overigens beide elementen zijn begrepen, alsdan is een splitsing nodig van de behaalde voordelen (en de daarmee verband houdende kosten). Als voorbeeld kan worden gedacht aan belastingplichtige die zich bezighoudt met het uitponden van een in het buitenland gelegen onroerende zaak. De in de periode van uitpoding ontvangen reguliere huuropbrengsten behoren dan tot het buitenlands inkomen uit werk en woning uit die Mogendheid waarvoor, mits aan de overige eisen zoals onderworpenheid wordt voldaan, voorkoming wordt verleend. Het behaalde voordeel uit het uitponden zelf, voorzover deze de reguliere waardevermindering van het onroerende goed te boven gaat, niet. Naar mijn mening sluiten de tekst van artikel 9, eerste lid, onderdeel d, en de hiervoor beschreven strekking van deze bepaling op elkaar aan.

5. In het algemeen deel van de toelichting is aangegeven dat de wijzigingen ten opzichte van het Besluit 1989 grotendeels bestaan uit aanpassingen die voortvloeien uit, of tenminste samenhangen met, de belastingherziening 2001. Daarnaast zijn enkele andere, meer beleidsmatige onderwerpen meegenomen. De formele aspecten rond de doorschuif- en inhaalregelingen zijn, behoudens een technische aanpassing aan het boxensysteem, nagenoeg ongewijzigd overgenomen uit het Besluit 1989. Op zichzelf deel ik het onderscheid dat de Raad maakt tussen de vaststelling van de door te schuiven en in te halen bedragen en de wijze van verrekening van die bedragen, en kan ik het advies van de Raad om het Besluit aan te vullen met bepalingen inzake de verrekening begrijpen. Bij een volgende wijziging van het Besluit zal ik hier op terugkomen.

6. De Raad gaat er terecht van uit dat de in artikel 13 opgenomen bepaling (verrekeningsmethode) voor artiesten en sporters niet alleen geldt voor kortdurende optredens. De motivering dat bij kortdurende optredens en wedstrijden in het buitenland, het risico bestaat dat opbrengsten of delen van opbrengsten ten onrechte nergens in de heffing worden betrokken, geldt uiteraard niet of in veel mindere mate bij niet-kortdurende optredens. Ik zie hierin evenwel onvoldoende reden om de regeling (alsnog) toe te spitsen op inkomsten uit kortdurende optredens. In de toelichting is namelijk als additioneel argument genoemd dat met de bepaling het Besluit meer in overeenstemming wordt gebracht met het beleid dat wordt gehanteerd bij het afsluiten van bilaterale belastingverdragen. In dit verdragsbeleid wordt geen onderscheid gemaakt tussen kortdurende en andere optredens. In de notitie Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht wordt hierover opgemerkt (paragraaf 4.3.4.4): "Voorts hanteert Nederland in verdragsrelaties voor bepaalde inkomsten uit tegenwoordige arbeid, zoals de beloning voor artiesten en sportbeoefenaars en inmiddels ook voor de beloning voor directeuren, ter voorkoming van dubbele belasting de verrekeningsmethode (...) in plaats van de vrijstellingsmethode. Dit met het oog op het voorkomen van oneigenlijk gebruik, omdat in die bijzondere arbeidssituaties ofwel sprake is van voor een zeer korte duur in de andere staat verrichte arbeid waardoor een belastingheffing in die andere staat niet altijd verzekerd is, ofwel van een grote kans dat op die arbeidsinkomsten een bijzonder fiscaal regime van toepassing is."

De wijze van voorkoming bij een beroepsvoetballer die in Nederland woont en in België voor een club uitkomt, wordt overigens niet in eerste instantie beheerst door het Besluit, maar

door het Verdrag met België.

7. De bepalingen tegen dividend-stripping in de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en dividendbelasting zijn gericht tegen het ontgaan van Nederlandse dividendbelasting. De regeling van artikel 16 ziet op de verrekening van buitenlandse bronbelasting op dividenden, rente en royalty's uit het buitenland. Dit is een belangrijk verschil, ook gezien vanuit de positie van het Nederlandse bedrijfsleven.

De regeling van artikel 16 dient verder in verband te worden gezien met de ruime verrekeningsmogelijkheden in box III. Het is niet de bedoeling dat het nieuwe regime zal worden gebruikt om inkomsten met buitenlandse bronbelasting bij Nederlandse particuliere belastingplichtigen te laten neerslaan uitsluitend met de bedoeling om de bronbelasting die in een ander land niet of niet geheel verrekenbaar zou zijn, in Nederland wel te kunnen verrekenen. De bepaling van artikel 16 is juist tegen het kunstmatig laten neerslaan van opbrengsten in Nederland gericht.

Het heeft daarom de voorkeur om de regeling van artikel 16 toch per 1 januari 2001 in werking te laten treden. Hierbij is in die bepaling nog een tegenbewijsregeling opgenomen.

8. Aan de in de artikelen 18 en 21 opgenomen mogelijkheid om te verzoeken om kostenaftrek zijn geen bijzondere voorwaarden verbonden. Indien tijdig een verzoek wordt ingediend, zal dit in zijn algemeenheid worden ingewilligd. Niet gebleken is dat deze regeling in de praktijk tot substantiële problemen of geschillen leidt. Op het eerste gezicht is het derhalve de vraag of het wenselijk is deze regeling te verzwaren met een formele beschikkingen-procedure. Ik zal deze suggestie nader bezien in het kader van de in onderdeel 5 bedoelde - mogelijke - herziening van de procedurele aspecten rond de doorschuif- en inhaalregelingen.

9. De redactionele kanttekeningen van de Raad zijn, behoudens de als tweede genoemde kanttekening, overgenomen. De als tweede genoemde kanttekening ziet op de formele kant van de doorschuif- en inhaalregelingen. Zoals toegezegd in onderdeel 5 zal op dit aspect in een later stadium worden teruggekomen.

Ik moge U hierbij het gewijzigde ontwerpbesluit en de gewijzigde nota van toelichting doen toekomen en U verzoeken overeenkomstig dit ontwerp te besluiten.

De Staatssecretaris van Financiën