

**Maandblad Belasting Beschouwingen 2010/06-02****De (on)verrekenbaarheid van buitenlandse bronbelasting**

PDF versie	De (on)verrekenbaarheid van buitenlandse...
Trefwoorden	verrekening van buitenlandse bronbelasting met vennootschapsbelasting
Wetsartikelen	BvdB 2001 - art. 36 BvdB 2001 - art. 37 BvdB 2001 - art. 38
Auteur	Mr. H.M. Pit [30] , Mr. A.J. Vries [31]
Publicatiedatum	1-6-2010

De (on)verrekenbaarheid van buitenlandse bronbelasting

Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 9 oktober 2009 (nr. 08/00315) met betrekking tot de verplichting tot verrekening buitenlandse bronbelasting in eerstvolgende winstjaar wordt in deze bijdrage ingegaan op nog andere situaties van dubbele belastingheffing vanwege het niet kunnen verrekenen van buitenlandse bronbelasting. Vervolgens wordt onderzocht welke oplossingen denkbaar zijn om deze onverrekenbaarheid van buitenlandse bronbelasting te voorkomen.

1 Inleiding

Op 9 oktober 2009 heeft de Hoge Raad een arrest gewezen inzake de verrekening van buitenlandse bronbelasting. Belanghebbende had gesteld dat in verliesituaties de belastinggrondslag waarop de buitenlandse bronbelasting ziet moet worden doorgeschoven naar volgende (winst)jaren. Hierdoor kon alsnog verrekening van deze bronbelasting plaatsvinden. In het arrest wees de Hoge Raad deze stelling resoluut af. Hoewel de Hoge Raad onzes inziens een juist arrest heeft gewezen, blijft de belastingplichtige achter met het niet kunnen verrekenen van bronbelasting. De voortwentelingsregel opgenomen in art. 37 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 ('BvdB 2001') biedt geen uitkomst omdat in latere jaren geen buitenlands inkomen meer werd genoten waarmee de niet-verrekenende bronbelasting kan worden verrekend. Naast de situatie van genoemd arrest zijn er ook andere situaties denkbaar waarbij sprake is van dubbele belastingheffing door het niet kunnen verrekenen van buitenlandse bronbelasting. In dit artikel gaan wij beknopt in op de systematiek van verrekening van bronbelasting in de vennootschapsbelasting. Vervolgens behandelen we bovengenoemd arrest en beschrijven wij mogelijke andere situaties van dubbele belastingheffing (door het niet (meer) kunnen verrekenen van bronbelasting). Tot slot zullen wij ons richten op mogelijke oplossingen om deze onverrekenbaarheid van buitenlandse bronbelasting te voorkomen en eindigen we met een conclusie.[\[1\]](#)

2 Werking verrekeningssystematiek BvdB 2001**2.1 Art. 36 BvdB 2001**

In art. 36 BvdB 2001 is de verrekeningssystematiek van buitenlandse bronbelasting opgenomen. Het artikel vereist voor verrekening dat de buitenlandse broninkomsten (i) zijn onderworpen – al dan niet aan de bron – aan een belasting naar de winst in het bronland en (ii) in de Nederlandse belastinggrondslag zijn opgenomen.[\[2\]](#) Immers indien deze inkomsten niet in de Nederlandse belastinggrondslag zijn opgenomen, is ook geen sprake van dubbele belasting. In deze situatie is dan ook geen voorkoming nodig. Eveneens wordt geen voorkoming gegeven als het buitenlandse broninkomen deel uitmaakt van buitenlandse winst. Deze winst is op grond van art. 32 BvdB 2001 al vrijgesteld. In art. 36, lid 2 zijn twee limieten voor verrekening gegeven. De laagste van deze twee limieten geldt als verrekening voor de in het buitenland geheven bronbelasting. De limieten voor het bedrag aan te verrekenen bronbelasting luiden als volgt:

1. het bedrag van de in het desbetreffende jaar vanwege andere Mogendheden geheven belasting (de eerste limiet)[\[3\]](#)
2. de evenredige Nederlandse belasting die aan de dividenden, interest en royalty's is toe te rekenen (de tweede limiet)[\[4\]](#)

Daarnaast kent art. 36 nog een beperking in de verrekening van bronbelasting. Het zesde lid bepaalt dat nooit meer kan worden verrekend dan de Nederlandse vennootschapsbelasting dat in een jaar is verschuldigd. Deze bepaling leidt ertoe dat verrekening van buitenlandse bronbelasting nooit kan leiden tot een teruggaaf. Dit doet zich voor indien de wereldwinst nihil of negatief is of dat door verliesverrekening geen belasting is verschuldigd in dat jaar.

2.2 Art. 37 BvdB 2001

Art. 37 BvdB 2001 bevat de mogelijkheid tot het voortwentelen van geheven bronbelasting op interest die in het onderhavige jaar niet verrekenbaar is met de Nederlandse vennootschapsbelasting.[5] De onverrekenende buitenlandse bronbelasting wordt voortgewenteld naar volgende jaar waarin deze alsnog voor verrekening in aanmerking komt.[6] Het niet-verrekenende bedrag wordt aangemerkt als vanwege een andere Mogendheid geheven belasting van het volgende jaar (eerste limiet). Ontvangt belastingplichtige in dat jaar inkomen uit het desbetreffende land en biedt de tweede limiet – naast de verrekening van de bronbelasting uit dat jaar zelf – nog additionele verrekenruimte dan kan onverrekenende bronbelasting in zoverre alsnog worden verrekend. De verrekening zelf kan onbeperkt in de tijd plaatsvinden.

2.3 Art. 38 BvdB 2001

Art. 38 BvdB 2001 bevat de mogelijkheid te opteren voor kostenaf trek. Dit houdt dat de buitenlandse bronbelasting als kosten ten laste van het belastbaar inkomen kan worden gebracht.[7] Art. 36 BvdB 2001 blijft dan buiten toepassing voor de in dat jaar genoten dividenden, interest en royalty's.[8] Hieruit blijkt dat kostenaf trek uitsluitend mogelijk is voor buitenlandse bronbelasting uit het jaar zelf en niet mogelijk is voor voortgewentelde buitenlandse bronbelastingen.[9]

Opteren voor kostenaf trek kan in sommige gevallen aantrekkelijk zijn voor belastingplichtigen. De oorzaak hiervan kan zijn dat buitenlandse bronbelasting geheven wordt over de bruto-opbrengst, terwijl in Nederland slechts de netto-opbrengst wordt opgenomen in de teller van de breuk (tweede limiet). Hierdoor kan niet alle buitenlandse bronbelasting verrekend worden. Daarnaast kunnen zich situaties voordoen dat weinig tot geen buitenlands broninkomen wordt verwacht in toekomstige jaren waardoor voortwenteling evenmin tot verrekening van buitenlandse bronbelasting kan leiden of kan de verrekening (langdurig) worden gefrustreerd door verliessituaties.

3 Het arrest van 9 oktober 2009, nr.08/00315 (V-N 2009/49.14)

3.1 Causus

Belanghebbende, een in Nederland gevestigde vennootschap, had in het jaar 1997 deposito's aangehouden bij vestigingen van verschillende banken in Brazilië. Op deze deposito's werd in 1997 f 9.040.358 aan rente ontvangen. Op grond van het verdrag Nederland - Brazilië had belanghebbende recht op aftrek van een tax sparing credit op de Nederlandse verschuldigde vennootschapsbelasting, welke gelijk is aan 20% van de ontvangen rente.[10]

Verrekening van deze tax sparing credit was in 1997 niet mogelijk aangezien de vennootschap in dat jaar geen positief resultaat behaalde en derhalve geen Nederlandse vennootschapsbelasting was verschuldigd. Dit gold eveneens voor de jaren 1998, 1999 en 2000 waarin de vennootschap eveneens geen positief resultaat behaalde en derhalve ook geen Nederlandse vennootschapsbelasting was verschuldigd over deze jaren. In de jaren na 1997 werden geen rente-inkomsten door de vennootschap ontvangen uit Brazilië.

In haar aangifte vennootschapsbelasting 2001 had belanghebbende om verrekening verzocht van de op grond van art. 37 BvdB 2001 voortgewentelde tax sparing credit (20% van € 9.040.358). Deze aftrek van de tax sparing credit heeft de inspecteur geweigerd omdat de vennootschap in 2001 zelf geen rente-inkomsten uit Brazilië heeft ontvangen en daarnaast de aangifte gecorrigeerd ten aanzien van het bedrag van de te verrekenen verliezen.[11]

In geschil was of belanghebbende de voortgewentelde tax sparing credit kon verrekenen in 2001. De inspecteur stelde zich daarbij op het standpunt dat verrekening niet meer mogelijk was omdat in 2001 geen rente-inkomsten uit Brazilië waren ontvangen.[12] Belanghebbende stelde daarentegen juist dat verrekening van het verlies uit 1997 met de belastbare winst uit 2001 er feitelijk toe heeft geleid dat de Braziliaanse rente – welke in 1997 was ontvangen – indirect in de belastinggrondslag van 2001 was begrepen.[13] Op grond hiervan zou het dan mogelijk moeten zijn geweest om in 2001 de tax sparing credit in aftrek te brengen op de verschuldigde Nederlandse vennootschapsbelasting, ondanks dat in het desbetreffende jaar feitelijk geen rente-inkomsten waren ontvangen uit Brazilië.

3.2 Uitspraak rechtbank

Rechtbank Haarlem heeft zijn uitspraak gebaseerd op het commentaar op art. 17 BvdB 2001 in de nota van toelichting[14], waaruit de rechtbank de volgende passage aanhaalt:

'(...) Ontvangt de belastingplichtige inkomsten als bedoeld in artikel 15 in dat jaar en biedt de tweede limiet naast de verrekening van de bronbelasting uit dat jaar zelf, nog additionele verrekenruimte, dan kan de niet verrekenbare bronbelasting uit eerdere jaren in zoverre als nog worden verrekend (...).'

Uit deze passage leidt de rechtbank af dat de wetgever met de zinsnede ‘in dat jaar’ de bedoeling heeft gehad om alleen in het jaar waarin daadwerkelijk buitenlandse inkomsten zijn genoten verrekening toe te staan. Het enkele feit dat door verliesverrekening buitenlandse inkomsten indirect in de belastinggrondslag van het jaar 2001 zijn begrepen, is volgens de rechtbank geen reden om de voortgewentelde tax sparing credit uit 1997 te kunnen verrekenen in 2001. Voorts merkt de rechtbank op dat voortwenteling van deze inkomsten op grond van het BvdB 2001 (grondslagdoorschuiving) niet mogelijk is en ook niet door het van toepassing zijnde belastingverdrag wordt voorgeschreven.

3.3 *Cassatiemiddelen*

Belanghebbende kon zich niet vinden in de uitspraak van de rechtbank en stelde – met instemming van de staatssecretaris – sprongcassatie in. In cassatie betoogde belanghebbende dat de rechtbank ten onrechte heeft geoordeeld dat geen verrekening van de tax sparing credit mogelijk was in 2001 omdat in het onderhavige jaar geen Braziliaanse rente-inkomsten waren ontvangen. Uit het betoog van belanghebbende zijn de volgende argumenten af te leiden welke dienen als onderbouwing voor zijn stelling:

a. Vereiste van opname in grondslag:

Ingevolge art. 23, lid 1, Verdrag mag Nederland de Braziliaanse inkomsten, die in Brazilië mogen worden belast, in de Nederlandse belastinggrondslag opnemen. Op grond van het derde lid moet Nederland een aftrek verlenen op de te betalen belasting ‘in zoverre deze bestanddelen in de in het eerste lid bedoelde grondslag zijn begrepen.’ De grondslag waarna belasting wordt geheven is het belastbare bedrag van art. 7 Wet VPB 1969. Belanghebbende betoogt dat de conditie van opname in de grondslag niet aan een jaar is gekoppeld en slechts vereist dat er in enig jaar opname in de grondslag is geweest. Hieruit volgt dat verrekening slechts wordt verleend indien het inkomensbestanddeel in het Nederlandse belastbare bedrag is opgenomen. Feitelijk betoogt belanghebbende hier een vergroting van de belastinggrondslag in het jaar 2001, door het buitenlandse inkomen uit 1997 in aanmerking te nemen in de voorkomingsbreuk. Dit werkt als volgt uit:

Belanghebbende ontvangt in 1997 100 rente, waarop op basis van het belastingverdrag 20 bronheffing drukt. Winst van belanghebbende in 1997 is negatief, zodat (tweede limiet: $100/0 * 0 = 0$) belanghebbende geen bronheffing kan verrekenen. In 2001 maakt belanghebbende 100 winst (zonder buitenlandse rentebaten), waarover 25 belasting moet worden betaald. De verrekening is nu (tweede limiet: $0/100 * 25 = 0$) eveneens nihil, maar indien het betoog van belanghebbende wordt gevolgd, moet de 100 rente als teller in de breuk worden opgenomen en zal de volledige 20 tax sparing credit (eerste limiet) kunnen worden verrekend.^[15]

b. Verdrag verwijst naar de vrijstellingsmethode:

Ten tweede betoogt belanghebbende dat, omdat in het belastingverdrag met Brazilië specifiek wordt verwezen naar de Nederlandse vrijstellingsregeling^[16], ook de in die nationale vrijstellingsregeling opgenomen mogelijkheid tot grondslagdoorschuiving van toepassing is. Bij toepassing van de vrijstellingsmethode wordt buitenlands inkomen wel in de teller van de voorkomingsbreuk opgenomen bij de berekening van de voorkoming in latere jaren. Hierdoor vormt de tweede limiet van nihil in 1997 geen belemmering voor de grondslaguitbreiding in 2001, waardoor in 2001 de verrekeningsbasis wordt uitgebreid. Kort gezegd: in het geval van vrijstelling vindt wel grondslagdoorschuiving plaats, maar in het geval van verrekening niet. Belanghebbende onderkent dit verschil, maar door de specifieke verwijzing in het Verdrag, ziet zij in casu wel mogelijkheid tot grondslagdoorschuiving voor te verrekenen buitenlandse bronbelasting uit eerdere jaren.

De staatssecretaris stelt hiertegenover dat slechts een credit kan worden voortgewenteld en geen doorschuiving van grondslag mogelijk is in onderhavig geval. In zijn verweerschrift stelt de staatssecretaris dat belanghebbende blij moet zijn dat de wetgever de huidige mogelijkheid tot voortwenteling van niet verrekende bronbelasting heeft opgenomen, omdat deze mogelijkheid niet is voorgeschreven in het belastingverdrag met Brazilië. Ten overvloede stelt de staatssecretaris dat het verrekeningsrecht voor belastingplichtige niet verloren is gegaan, omdat in de jaren na 2001 alsnog verrekening kan plaatsvinden (mits buitenlands broninkomen wordt genoten).

3.4 *Conclusie A-G Wattel*

In zijn conclusie uit A-G Wattel enige sympathie voor de door belanghebbende ingebrachte argumenten, maar concludeert toch tot ongegrondverklaring.^[17] De advocaat-generaal volgt belanghebbende niet in zijn tweede argument. Hij betoogt dat de verdragsluiters bij de verdragsverrekening slechts naar de unilaterale vrijstellingsregeling verwees om teksteconomische, rechtsdynamische en verdragsuniformiteitsredenen.^[18] Dit met name om de evenredigheidsbreuk niet te hoeven uitschrijven in elk afzonderlijk verdrag en om bij technische aanpassingen van de evenredigheidsbegrenzing geen verschillen te krijgen tussen verdragen van vóór en van na die aanpassing. De advocaat-generaal is dus van mening dat de vrijstellingsmethode niet van toepassing is, nu Nederland en Brazilië deze verwijzing alleen hebben opgenomen omwille van eenvoud in uitvoering en redactie. Ook het eerste argument verwerpt de advocaat-generaal. Hij voegt hieraan toe dat de verdragsluiters niet heeft voorzien in de mogelijkheid van creditverlies.

Hoewel dit voor belanghebbende een probleem is, ligt de oplossing van dit probleem volgens de advocaat-generaal niet bij de rechter maar bij de wetgever, omdat de rechter anders zijn rechtsvormende taak te buiten zou gaan. Hoewel de advocaat-generaal belanghebbende niet volgt, benadrukt hij wel dat het hem bevreemdt dat voor actief inkomen (vaste inrichtingswinst, vastgoed) wel grondslagdoorschuiving kan plaatsvinden en voor passief inkomen (dividend, interest en royalty's) dit niet mogelijk is.

3.5 *Hoge Raad*

Bij de Hoge Raad krijgt belanghebbende ook nul op het rekest. De Hoge Raad geeft aan dat Nederland onder het Verdrag niet verplicht is om in een later jaar dan het jaar wanneer de interest is ontvangen een voorkoming te verlenen. Het OESO-commentaar geeft volgens de Hoge Raad niet de mogelijkheid tot een latere verrekening. Daarnaast geeft de Hoge Raad in rechtsoverweging 3.4.2 aan dat de verdragsluitende staten niet de bedoeling hebben gehad om de vrijstellingsmethode toe te passen voor situaties waarop de verrekeningsmethode van toepassing is. De Hoge Raad sluit hier aan bij de bedoeling van de verdragsluitende staten. Hoewel vrijstelling wordt genoemd, wordt aldus de Hoge Raad eigenlijk de verrekening bedoeld en verwijst hierbij naar de Nederlandse voorschriften voor verrekening, zoals opgenomen in het BvdB 2001.

4 Andere situaties die gelijk te stellen zijn met HR9 oktober 2009

De pijn van het arrest laat zich voor belanghebbende niet zo hard voelen nu het een tax sparing credit betrof en geen daadwerkelijke bronbelasting was ingehouden. In andere verdragsituaties kan echter wel sprake zijn van daadwerkelijk ingehouden bronbelasting, waardoor wel dubbele belastingheffing ontstaat. In de situatie van belanghebbende was voorts sprake van voorwaartse verliesverrekening. Naar onze mening kan de situatie zich ook andersom voordoen. Dit laat zich als volgt illustreren^[19]:

A bv verstrekt een lening van 100 aan B Inc, inwoner van verdragsland B. Verdragsland B mag op grond van het verdrag NL-B 20 bronbelasting inhouden. Na drie jaren wordt de lening terugbetaald. A bv behaalt gedurende deze drie jaar het volgende resultaat:

Jaar	NL-inkomen	Bron-inkomen	Wereld-inkomen	VPB (25%)	Bronbelasting	Voor-koming ²¹	Totaal beldruk
1	100	100	200	50	20	-/- 20	50
2	100	100	200	50	20	-/- 20	50
3	-/- 200	100	-100	(25 v.v. naar jaar 2)	20	-/- 0	(5)
Totaal	0	300	300	75	60	-/- 40	95

[20]

Over drie jaar is nu 95 belasting betaald, bestaande uit 75 Nederlandse VPB en 20 bronbelasting (na verrekening). Dit is 20 meer dan als het wereldinkomen alleen bestond uit binnenlands inkomen ($300 * 25\% = 75$). Ook is slechts 40 aan voorkoming gegeven, waar echter 60 bronbelasting is ingehouden. Voor deze niet verrekende bronbelasting bestaat op grond van art. 37 BvdB 2001 de mogelijkheid tot voortwentelen naar het daaropvolgende jaar.

Indien de lening van A bv aan B Inc slechts een eenmalige (financierings-) activiteit betreft, dan zal A bv in de daaropvolgende jaren geen inkomen meer verkrijgen uit verdragsland B waardoor verrekening van de geheven bronbelasting – via voortwenteling ex art. 37 BvdB 2001 – niet meer mogelijk is. Stel nu dat A bv in jaar 4 weer een lening gaat verstrekken van 100 aan B Inc en het wereldinkomen weer 200 bedraagt. In jaar 4 is de Nederlandse VPB 50. A bv heeft daarnaast recht op verrekening van in het buitenland geheven bronbelasting. Op grond van de voortwenteling zou de eerste limiet 40 zijn ($20+20$: zijnde 20 bronbelasting en 20 voortgewentelde bronbelasting). De tweede limiet zal 25 zijn ($100/200 * 50$). Dit betekent dat de tweede limiet van toepassing zal zijn en slechts 25 aan bronbelasting verrekend kan worden met de Nederlandse VPB. De overgebleven 15 ($40-25$) kan weer op grond van art. 37 BvdB voortgewenteld worden naar volgende jaren. Dit betekent dat A bv de lening 4 jaar zal moeten laten voortbestaan (tot einde jaar 7) wil zij het volledige bedrag aan bronbelasting kunnen verrekenen (mits in elk jaar het wereldinkomen 200 bedraagt en de belastingdruk in Nederland 25,5% is).

In het hiervoor beschreven arrest stelde belanghebbende doorschuiven van grondslag voor. Dit heeft als gevolg dat de tweede limiet in jaar 4 50 zou bedragen ($200/200 * 50$). In deze situatie zou het volledige voortgewentelde bedrag verrekend kunnen worden in jaar 4 (zijnde de eerste limiet 40).

5 Knelpunten in het systeem

Het huidige systeem van art. 36 en 37 BvdB 2001 leidt ertoe dat in het begin van de vorige paragraaf geschetste situatie verrekening van buitenlandse bronbelasting niet mogelijk is. Bovendien verleent de huidige wetssystematiek van de vennootschapsbelasting voorrang aan verliesverrekening boven voorkoming van dubbele belasting. Achterwaarts verrekenen van verliezen leidt ertoe dat de reeds verrekende bronbelasting opnieuw moeten worden berekend. In aanvulling op hetgeen geschetst in onderdeel 3 laat dit zich als volgt uitwerken (waarbij na 3 jaar de lening wordt afgelost en in jaar 4 pas het verlies optreedt):

Jaar	NL-inkomen	Bron-inkomen	Wereld-inkomen	VPB (25%)	Bron-Heffing	Voor-koming ²¹	Totaal bel. druk
1	100	100	200	50	20	-/- 20	50
2	100	100	200	50	20	-/- 20	50
3	100	100	200	50	20	-/- 20	50
4	-/- 200	0	-/- 200	(50 v.v. naar jaar 3)	0	-/- 0	(50)
Totaal	100	300	400	100	60	-/- 60	100

[21]

Het verlies van jaar 4 wordt verrekend met de winst van jaar 3. Dit leidt ertoe dat de voorkoming van jaar 3 wordt teruggenomen en dat 20 bronbelasting wordt voortgewenteld naar daaropvolgende jaren. Deze voortwenteling zal, zoals eerder is betoogd, weinig uitkomst bieden als vanuit het bronland geen nieuw inkomen wordt verwacht.

Naar onze mening doet zich hier een tweede knelpunt voor. Of verliezen achterwaarts worden verrekend is een keuze van de belastingplichtige.[22] Echter, de belastingplichtige zal verliesverrekening prefereren boven het verrekenen van buitenlandse bronbelasting, simpelweg omdat het in ons voordeel een groter voordeel oplevert. De voortwentelingsregeling op zichzelf is dan niet zozeer het probleem als wel de volledige verliesverrekening of het niet kunnen doorschuiven van de belastinggrondslag. Wij zijn het met A-G Wattel eens dat de oplossing hiervoor niet door de rechter moet worden gegeven, maar iets is wat de wetgever dient op te lossen. Dat hiervoor ruimte en de wil aanwezig is, leiden wij onder andere af uit het besluit van 20 juli 2000.[23] Normaliter vindt voor de toepassing van de door Nederland afgesloten belastingverdragen en BvdB 2001 de verrekening plaats op basis van de afzonderlijke methode (zogenaamde ‘per country methode’). In dit besluit keurt de staatssecretaris echter goed dat voor verrekening van buitenlandse bronbelasting de gezamenlijke methode wordt gebruikt. De staatssecretaris geeft ter motivatie aan dat:

‘In vergelijking met deze afzonderlijke methode kan bij toepassing van de gezamenlijke methode (...) in het algemeen sneller voldoende verrekeningsbasis aanwezig zijn om een in een jaar onverrekend gebleven bedrag aan (bron)belasting (...) in een volgend jaar te kunnen verrekenen.’

Hieruit maken wij op dat de staatssecretaris een handreiking wil doen om buitenlandse bronbelasting sneller te kunnen verrekenen, in die situaties dat de afzonderlijke methode leidt tot een (zeer) langzame inhaal van niet-verrekenbare bronbelasting.[24] De staatssecretaris is in onze visie niet gehouden om een dergelijke handreiking te doen, maar heeft dit op eigen beweging bewust gedaan.

Een ander voorbeeld kan worden gevonden in het Besluit 18 juli 2008, waarin de staatssecretaris goedkeurt dat bij timingverschillen bij de voorkoming van dubbele belasting grondslagdoorschuiving mag plaatsvinden.[25] Dit laat zich als volgt kort illustreren:

‘belastingplichtige verstrekt een lening aan een groepsvennootschap in land B. Deze lening wordt na drie jaar afgelost, per wanneer ook de rente wordt betaald en de bronheffing wordt ingehouden. Op de rente wordt bronbelasting ingehouden. De belastingplichtige heeft de rentebaten echter jaarlijks in zijn inkomen opgenomen, waarover vennootschapsbelasting is betaald. De tweede limiet in artikel 36 BvdB 2001 zorgt voor een beperking van verrekening van de bronbelasting in jaar 3 omdat slechts de werkelijk genoten rente-inkomsten in de teller zijn opgenomen, terwijl de geheven bronbelasting ziet op de rente-inkomsten van alle jaren tezamen. Het Besluit staat toe om de rente-inkomsten van jaar één en twee in het derde jaar in de teller op te nemen om zo de volledige verrekening mogelijk te maken.’

In dit besluit staat de staatssecretaris toe dat grondslagdoorschuiving plaatsvindt voor verrekening van bronbelasting. Naar onze mening is er op basis van beide besluiten een mogelijkheid om in andere situaties een handreiking te doen voor de beschreven situaties in onderdeel 4 en in het besproken arrest. In de volgende paragraaf zullen wij concrete oplossingen bieden voor de geconstateerde knelpunten. Deze kunnen als aanzet dienen voor de staatssecretaris tot het doen van een derde handreiking.

6 Tegemoetkoming aan de knelpunten

Wij zien drie mogelijkheden om de geconstateerde knelpunten op te lossen. Duidelijkheid is gewenst omdat in het huidige economische klimaat vennootschappen zullen beschikken over achterwaarts verrekenbare verliezen en dus te maken zullen krijgen met het terugnemen van eerder verleende verrekening voor buitenlandse bronbelasting. Ten tijde van het verzoeken om voorkoming van dubbele belasting[26] heeft belastingplichtige veelal geen weet dat in het daaropvolgende jaar (of jaren) een verlies wordt geleden en de verrekening teruggenomen moet worden. In het geval dat in toekomstige jaren geen buitenlands inkomen meer wordt genoten had belastingplichtige beter kunnen opteren voor kostenaftrek. Probleem is dat belastingplichtige dit niet achteraf kan herstellen. Om dit te voorkomen en aan de hiervoor genoemde knelpunten tegemoet te komen, zien wij de volgende drie mogelijkheden:

1. verliesverrekening tot aan het buitenlandse broninkomen;
2. toestaan van kostenaf trek in latere jaren als niet meer verrekend kan worden; of
3. toestaan van grondslagdoorschuiving.

6.1 Verliesverrekening tot aan het buitenlands broninkomen

Een oplossing voor de knelpunten zien wij in het aanpassen van de huidige regeling dat achterwaartse verliesverrekening voorrang heeft op de voorkoming van dubbele belasting. Wij merken op dat het maximeren van de achterwaartse verliesverrekening tot aan het bedrag van het buitenlands inkomen oplossing kan bieden. Immers hiermee wordt bewerkstelligd dat de eerder verleende verrekening van buitenlandse bronbelasting niet wordt teruggenomen. In deze situatie zal het dus niet meer nodig zijn om buitenlandse bronbelasting voort te wentelen en zal het overgebleven verlies (welke niet achterwaarts verrekend kon worden vanwege de gestelde limiet) op de gewone wijze voorwaarts verrekend worden met winsten afkomstig uit de negen volgende jaren. Als we teruggrijpen op het gegeven voorbeeld in onderdeel 4.4, laat zich dit als volgt uitwerken:

Voorbeeld paragraaf 5

Jaar	NL-inkomen	Bron-inkomen	Wereld-inkomen	VPB (25%)	Bron-Heffing	Voor-koming ²⁸	Totaal bel.druk
1	100	100	200	50	20	-/- 20	50
2	100	100	200	50	20	-/- 20	50
3	100	100	200	50	20	-/- 20	50
4	-/- 200	0	-/- 200	(50 v.v. naar 3)	0	-/- 0	(50)
Totaal	100	300	400	100	60	-/- 60	100

[27]

De verliesverrekening zal in plaats van 200, 100 bedragen, indien de achterwaartse verliesverrekening van jaar 4 naar de winst van jaar 3 wordt beperkt tot aan het buitenlandse broninkomen. Het wereldinkomen in jaar 3 bedraagt dan 100, zijnde 100 broninkomen, waardoor geen terugname van eerder verrekende bronbelasting plaatsvindt. Als resultaat houdt belastingplichtige 100 aan verrekenbare verliezen over welke voorwaarts verrekend kunnen worden met de belastbare winst van de volgende negen jaren. Dit levert geen hogere administratieve lasten op voor belastingplichtige of de Belastingdienst, omdat in de huidige situatie ook berekend moet worden in hoeverre terugname van eerder verrekende bronbelasting moet plaatsvinden. Onze oplossing werkt heel eenvoudig omdat de verrekening van bronbelasting blijft bestaan. Louter dient het bedrag aan verrekenbare verliezen opnieuw te worden vastgesteld tot aan het bedrag van het broninkomen.

6.2 Toestaan van kostenaf trek in latere jaren als niet meer verrekend kan worden

Zoals aangegeven in paragraaf 4.3 is het onder huidige wetgeving niet mogelijk om voortgewentelde buitenlandse bronbelasting als kosten in aftrek te nemen. Teruggenomen aftrek van buitenlandse bronbelasting kan dus eveneens niet in een later jaar als kosten in aftrek worden genomen. Dit brengt met zich mee dat belastingplichtigen die in enig jaar te maken krijgen met een verliessituatie en daardoor geen buitenlandse bronbelasting kunnen verrekenen, feitelijk in het jaar zelf (of ten tijde van het doen van aangifte) de keuze moet maken tussen (i) kostenaf trek of (ii) voortwentelen. In de praktijk zal het voor belastingplichtige lastig kunnen zijn om een juiste afweging te maken tussen beide opties. Bij het doen van de aangifte zal niet altijd duidelijk zijn of in toekomstige jaren buitenlands inkomen zal worden genoten of verliezen afkomstig uit andere activiteiten verrekening onmogelijk zal maken.

Indien het (feitelijk) niet meer mogelijk is om de voortgewentelde bronbelasting te verrekenen, stellen wij voor toe te staan dat belastingplichtige een kostenaf trek kan claimen. Voornoemde onzekerheid wordt hierdoor wegenomen. Tevens kan de belastingplichtige elk jaar een welbewuste keuze maken tussen kostenaf trek of voortwenteling van buitenlandse bronbelasting. In de situatie dat in de toekomst de verrekening weer zou gaan herleven (door het opnieuw verkrijgen van buitenlands broninkomen uit hetzelfde land), heeft de Nederlandse overheid geen nadeel ondervonden door het toestaan van kostenaf trek. Dit omdat kostenaf trek meestal voordeliger is voor de Nederlandse overheid dan verrekening.

6.3 Toestaan van grondslagdoorschuiving

Een derde mogelijkheid kan zijn om evenals bij de vrijstellingsmethode toe te staan om de grondslag door te schuiven. In het huidige systeem wordt een onderscheid gemaakt tussen doorschuiven in de vrijstellingsmethode en de verrekeningsmethode. Een duidelijke verklaring hiervoor is niet te vinden.[28] De staatssecretaris heeft eerder ten aanzien van de verrekeningsmethode betoogd dat[29]:

‘de in het eerste lid, onder b opgenomen limiet heeft ten doel te voorkomen dat meer buitenlandse bronbelasting wordt verrekend dan de Nederlandse belasting die ter zake van de desbetreffende opbrengst is verschuldigd.’

Wij zien niet in dat grondslagdoorschuiwing bij verrekening leidt tot de situatie dat meer buitenlandse bronbelasting wordt verrekend dan Nederlandse belasting die ter zake van de desbetreffende opbrengst is verschuldigd. Immers de tweede limiet blijft hiervoor zorgdragen, doordat grondslagdoorschuiwing alleen plaats kan vinden voor dat gedeelte waarvoor nog geen verrekening heeft plaatsgevonden. Door het mogelijk maken van grondslagdoorschuiwing wordt belastingplichtige de mogelijkheid geboden om sneller alle bronbelasting te verrekenen. Dat de staatssecretaris tegenover snellere verrekening niet onwelwillend staat, volgt uit de besluiten van 21 juli 2000 en 18 juli 2008.

7 Conclusie

In dit artikel zijn wij ingegaan op de problematiek die ontstaat bij het samengaan van verrekening van bronbelasting en verliezen, te weten het niet volledig kunnen verrekenen van bronbelasting in latere jaren. Dit hebben we gedaan door eerst het recente arrest van de Hoge Raad te bespreken – welke wij inhoudelijk juist achten – en vervolgens andere vergelijkbare situaties te schetsen waarin verrekening van buitenlandse bronbelasting niet optimaal verloopt.

In onze optiek is het Nederlandse beleid inzake voorkoming van dubbele belastingheffing gericht op het voorkomen van economische dubbele belasting bij de belastingplichtige. Deze voorkoming van dubbele belasting dient daarbij te worden gemaximeerd tot aan de tweede limiet van art. 36 BvdB 2001. In dit systeem zit geen knelpunt. Echter situaties van verliesverrekening of verliezen uit andere activiteiten in hetzelfde jaar kunnen ertoe leiden dat eerder verrekende bronbelasting wordt teruggenomen of dat in dat jaar geheven bronbelasting niet kan worden verrekend. Het kunnen doorschuiven van buitenlandse bronbelasting op grond van art. 37 BvdB 2001 biedt hiervoor in sommige gevallen geen uitkomst. Het is aan de wetgever om met een tegemoetkoming te komen.

In ons artikel hebben we aangegeven dat de wetgever in andere situaties, waarin of geen of slechts ten dele buitenlandse bronbelasting kan worden verrekend vanwege timingverschillen, wel een tegemoetkoming heeft verleend. Wij stellen daarom voor om een dergelijke tegemoetkoming ook te verlenen in situaties waarin feitelijk geen bronbelasting meer kan worden verrekend of slechts op (zeer) lange termijn. Hiertoe hebben wij drie oplossingen aangedragen, te weten:

- verliesverrekening tot aan het buitenlandse broninkomen;
- toestaan van kostenafrek in latere jaren als niet meer verrekend kan worden; of
- toestaan van grondslagdoorschuiwing.

Naar onze mening laat zich de eerste oplossing het meest eenvoudige uitwerken en bestaat hiertegen minder bezwaar dan bijvoorbeeld de derde optie, welke eerder door de staatssecretaris in het besproken arrest negatief is beoordeeld. Ten aanzien van de situatie waarin belanghebbende zal deze oplossing geen uitkomst bieden. Hierdoor zou het naar onze mening mogelijk moeten bestaan voor belanghebbende om de vooruitgewentelde bronbelasting als kosten in aftrek te nemen.

[1] Ten tijde van het schrijven van dit artikel verscheen een artikel van T. Bender in het *NTFR* (*NTFR* 2009/2541) over hetzelfde onderwerp. We hebben getracht in dit artikel eventuele overlap zoveel mogelijk te voorkomen.

[2] In de meeste door Nederland afgesloten belastingverdragen zijn deze eisen zelfstandig opgenomen.

[3] Indien belastingplichtige geen beroep doet op de verlaagde bronheffing van het tarief, dan wordt voor het verschil tussen het verdragspercentage en het percentage van de werkelijke heffing geen verrekening gegeven. Louter voor het verdragspercentage zelf wordt verrekening gegeven.

[4] Het betreft hier de zogeheten nettomethode, het broninkomen wordt hierbij verminderd met de daarop rechtstreeks drukkende kosten.

[5] Door het toedoen van de tweede limiet of art. 36, lid 6, BvdB 2001.

[6] Hiervoor is vereist dat de onverrekenende bronbelasting door de inspecteur is vastgesteld bij voor bezwaar vatbare beschikking.

[7] Indien de belastingplichtige verzoekt om kostenafrek toe te passen, is feitelijk geen sprake van het voorkomen van dubbele belasting. Ingevolge art. 10, lid 1, onderdeel e, Wet VPB 1969 kan de belastingplichtige de betaalde bronbelasting als kosten in aftrek nemen. De staatssecretaris heeft in het besluit van 21 juni 1996, nr. IFZ96/619M, *BNB* 1996/292

goedgekeurd dat in verdragsituaties eveneens kan worden gekozen voor kostenaf trek.

[8] Hierbij dient overigens wel te worden voldaan aan de voorwaarden van art. 36, lid 1, BvdB 2001.

[9] Zie commentaar op art. 18 in de NvT, zoals opgenomen in het besluit van 21 december 2000, houdende vaststelling van het BvdB 2001, *Stb.* 2000/642, BvdB 2001 (V-N 2001/5.5).

[10] Ingevolge art. 11, lid 2, onderdeel b van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Federatieve Republiek Brazilië tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen en ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (het 'Verdrag'), heeft Brazilië als bronstaat het recht op het heffen van 15% bronbelasting over betaalde rente. Art. 23, lid 3, Verdrag bepaalt dat Nederland een aftrek op de verschuldigde Nederlandse belasting dient te verlenen voor inkomensbestanddelen (de rentebaten) die ingevolge art. 11, lid 2, Verdrag in Brazilië mogen worden belast, voor zover deze inkomensbestanddelen in de Nederlandse grondslag zijn opgenomen. Het bedrag van de aftrek wordt gelijkgesteld aan de in Brazilië betaalde belasting over deze inkomensbestanddelen. Daarbij wordt een voorbehoud gemaakt dat niet meer aftrek wordt verleend dan in Nederland over de inkomensbestanddelen aan belasting wordt betaald. Tot slot bepaalt art. 23, lid 4, onderdeel b, Verdrag dat het in Brazilië betaalde bedrag aan belasting voor wat betreft interest op 20% wordt gesteld.

[11] De Belastingdienst stelde het bedrag aan te verrekenen verliezen op f 19.565.747, waardoor zij f 66.944.900 corrigeerde en de belastbare winst hierdoor uitkwam f 133.860.242. Deze correctie van het verlies zag op een beroepsprocedure over het jaar 2000.

[12] Hiermee wordt bedoeld dat geen Braziliaanse rente-inkomsten in de winst van belanghebbende zijn begrepen in de zin van art. 36 BvdB 2001.

[13] Door opname van Braziliaanse rente-inkomsten in de Nederlandse belastinggrondslag is feitelijk het verlies verkleind en is de belastbare winst uit 2001 groter dan deze zou zijn zonder opname van deze rente-inkomsten.

[14] Nota van toelichting (*Stb.* 2000/642) bij Besluit ter voorkoming dubbele belasting 2001 (BvdB 2001). Voor het commentaar op art. 36 BvdB 2001 (de verrekensystematiek) wordt verwezen naar het commentaar op art. 17 BvdB 2001. De aangehaalde passage volgt uit het commentaar op art. 17 (p. 43 van de Toelichting).

[15] Immers op grond van de tweede limiet is de verrekening $100/100 * 25 = 25$, maar de eerste limiet is 20, zodat de eerste limiet toepassing vindt en de maximale verrekening 20 luidt.

[16] Art. 23, lid 3, Verdrag Nederland -Brazilië.

[17] Zie hiervoor punt 4.17 van de conclusie: *'het resultaat van belanghebbendes lezing is niet onredelijk: doordat de Braziliaanse rente in 1997 in de Nederlandse belastbare grondslag viel, wordt er feitelijk Nederlandse belasting over geheven - namelijk door een verkleining van de verliescompensatiemogelijkheden in latere jaren - zodat het niet onredelijk is om dubbele belasting alsnog in een later jaar te voorkomen.'*

[18] Wij begrijpen het argument van de advocaat-generaal, maar naar onze mening had de Nederlandse overheid bij de verdragsonderhandeling – zeker gezien het gering aantal verdragen met een tax sparing credit – dit punt duidelijker kunnen uitwerken. De expliciete vermelding van de vrijstellingsmethode kan ook een bewuste keuze betreffen van de onderhandelaars. Het feit dat hierover geprocedeerd werd geeft aan waartoe de onduidelijke redactie toe kan leiden.

[19] De situatie is tevens bedenkbare dat de belastingplichtige niet aan verrekening toekomt, bijvoorbeeld doordat andere voorkomingsaanpakken voorrang genieten.

[20] De voorkoming is ingevolge art. 36 BvdB 2001 of 20 (eerste limiet: geheven belasting) of $100/200 * 50 = 25$ (tweede limiet: verschuldigde Nederlandse VPB). De eerste limiet geldt dus hier.

[21] De voorkoming is ingevolge art. 36 BvdB 2001 of 10 (eerste limiet) of $100/200 * 50 = 25$ (tweede limiet). De eerste limiet krijgt in deze voorrang.

[22] In de aangifte dient de belastingplichtige de te verrekenen verliezen (carry-back) aan te geven. De inspecteur zal niet automatisch deze verliezen achterwaarts verrekenen, omdat sprake kan zijn van andere factoren welke achterwaartse verliesverrekening niet mogelijk maken.

[23] Besluit van 20 juli 2000 IFZ200/766M: Toepassing van de gezamenlijke methode bij de verrekening van buitenlandse bronbelasting onder de Verdragen en de BRK. Dit besluit is ingetrokken bij Besluit van 18 juli 2008: Actualisering besluiten over voorkoming van dubbele belasting onder belastingverdragen. Deze goedkeuring is ook in het nieuwe besluit opgenomen.

[24] Voor een voorbeeld in deze verwijzen wij naar het artikel van T.Bender in het *NtFR* (NtFR 2009-2541).

[25] Besluit van 18 juli 2008, CPP2007/664M: Actualisering besluiten over voorkoming van dubbele belasting onder belastingverdragen. In par. 3.3 geeft de staatssecretaris aan dat door timingverschillen geen verrekening kan plaatsvinden en dat hij dit ongewenst vindt. Daarom staat hij toe dat de teller in het jaar van daadwerkelijke heffing van bronbelasting uitgebreid wordt met de buitenlandse inkomsten uit eerdere jaren als ware het inkomen in het jaar van heffing van

bronbelasting.

[26] Het tijdstip waarop aangifte wordt gedaan voor het jaar waarin het inkomen is genoten.

[27] De voorkoming is ingevolge art. 36 BvdB 2001 of 10 (eerste limiet) of $100/200 * 50 = 25$ (tweede limiet). De eerste limiet vindt hier toepassing.

[28] Zie bijvoorbeeld A-G Wattel in zijn conclusie van 5 maart 2009, punt 4.32: *'het onverklaarde verschil in jaargrensoverschrijdende voorkoming van dubbele belasting tussen actief inkomen en passief inkomen.'*

[29] Kamerstukken II, 1987-1988, 20 365, nr. 6, p. 5.

[30] De auteur is werkzaam als belastingadviseur bij Baker & McKenzie Amsterdam N.V.

[31] De auteur is werkzaam als belastingadviseur bij Baker & McKenzie Amsterdam N.V.

 NAAR BOVEN

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/MBB2010-06-02>

Datum: 29-11-2017 11:42:16

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers.

Niets uit NDFR mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.