



VERTROUWELIJK

Belastingdienst/Grote Ondernemingen West

5.1.2e

Kennisgroep IBR Winst

Contactpersoon

5.1.2e

5.1.2e

[5.1.2e@belastingdienst.nl](mailto:5.1.2e@belastingdienst.nl)

# memo

IBR 17.40 – recht op verrekening 67 Awr  
bronbelasting 67 Awr bij economische eigenaar interest

Datum

21 november 2017

Versienummer

1.0

Referentienummer

IBR 17.40

Bijlagen

Geen

## Feiten

Voor de uitgebreide casus zij verwezen naar het memo van de vragensteller. De casus kan als volgt beknopt worden weergegeven.

67 Awr BV houdt een vordering ter hoogte van 67 Awr op een inwoner van 67 Awr. 67 Awr BV is voornemens om het economisch eigendom van de vordering 67 Awr uit te keren aan 67 Awr de in Nederland gevestigde 67 Awr BV.

67 Awr

67 Awr BV zal derhalve het juridisch eigendom van de vordering behouden en er zal een doorbetalingsverplichting ontstaan van 67 Awr BV aan 67 Awr BV ten behoeve van de te ontvangen interest op de vordering.

De vragensteller gaat er van uit dat na de overdracht van het economisch eigendom 67 Awr BV niet en 67 Awr BV wel als uiteindelijk gerechtigde (beneficial owner) van de uit 67 Awr afkomstige interest moet worden aangemerkt.

## Vraag

Heeft de economische eigenaar (beneficial owner) van de interest recht op verrekening van de 67 Awr bronbelasting 67 Awr ook al is deze niet de ontvanger van de rente?

## Antwoord

Ja. Hierbij zij nadrukkelijk opgemerkt dat het aan de inspecteur is om te beoordelen in hoeverre er in de gepresenteerde casus sprake is van een situatie dat 67 Awr BV de uiteindelijk gerechtigde is van de interest die vanuit 67 Awr aan 67 Awr BV wordt betaald. Dit is mede afhankelijk van de uiteindelijk vormgeving van de doorbetalingsverplichting.

## Beschouwing

Ik zal in deze beschouwing eerst in algemene zin op het onderwerp ingaan door in te gaan op het huidige (2014) OESO-modelverdrag (OMV) en het actuele Commentaar daarop. Daarna zal ik e.e.a. toespitsen op het Belastingverdrag Nederland 67 Awr

VERTROUWELIJK

Pagina 1 van 5

*Artikel 23B OMV – recht op verrekening voor inkomsten die in de bronstaat belast mogen worden*

Artikel 23B OMV schrijft voor dat de woonstaat verrekening van belasting moet verlenen ingeval de inwoner inkomen verkrijgt die in de andere staat (de bronstaat) mag worden belast. De tekst van artikel 23B, eerste lid onderdeel a luidt als volgt:

1. Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which, in accordance with the provisions of this Convention, may be taxed in the other Contracting State, the first-mentioned State shall allow:  
a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State;

*Artikel 11 OMV – wanneer mag interest in de bronstaat belast worden?*

De eerste twee leden van artikel 11 OMV geven gezamenlijk de initiële juridische dubbele belasting van interest vorm. Het eerste lid geeft het heffingsrecht aan de woonstaat van de ontvanger, terwijl het tweede lid bepaalt dat de bronstaat een (beperkt) heffingsrecht heeft:

1. Interest arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.  
2. However, interest arising in a Contracting State may also be taxed in that State according to the laws of that State, but if the beneficial owner of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest. The competent authorities of the Contracting States shall by mutual agreement settle the mode of application of this limitation.

Het eerste lid is sinds OMV 1963 ongewijzigd, maar het tweede lid is een aantal keren gewijzigd op punten die voor deze casus zeer relevant zijn.

Kenmerkend voor het **eerste lid** is het feit dat deze aansluit bij de betaling (in welke vorm dan ook) van de interest. Dit kan in gevallen die vergelijkbaar zijn met de huidige ertoe leiden dat een bilateraal belastingverdrag **niet** van toepassing is. Paragraaf 6 van het Commentaar geeft duidelijk aan dat artikel 11 alleen van toepassing is bij interest afkomstig uit de ene verdragsstaat en betaald aan een inwoner van de andere verdragsstaat.

Het tweede lid kent twee kenmerkende elementen: het moet gaan om interest afkomstig uit ("arising in") de bronstaat om de bronstaat heffingsrecht te geven, maar dit heffingsrecht wordt weer ingeperkt indien de uiteindelijk gerechtigde (beneficial owner) inwoner is van de andere staat. Over de (initiële) afkomst van de interest kan in casu geen twijfel bestaan; de interest is afkomstig uit 67 Awr. Met betrekking tot het begrip "uiteindelijk gerechtigde" is de tekst van zowel OMV als Commentaar meerdere malen gewijzigd om tot uitdrukking te brengen dat de bronstaat gehouden is het verlaagde percentage voor de bronheffing toe te passen zolang de uiteindelijk gerechtigde inwoner is van de andere staat. Dit geldt

ook indien de interest betaald wordt aan een agent / nominee in een derde staat.  
Paragraaf 11 van het Commentaar verwoordt het als volgt:

11. Subject to other conditions imposed by the Article, the limitation of tax in the State of source remains available when an intermediary, such as an agent or nominee located in a Contracting State or in a third State, is interposed between the beneficiary and the payer but the beneficial owner is a resident of the other Contracting State (the text of the Model was amended in 1995 and in 2014 to clarify this point, which has been the consistent position of all member countries).

In de tekst van het artikel zijn in de loop der jaren de verwijzingen naar de **ontvanger** van de interest verwijderd. Zie hiervoor de opeenvolgende teksten: *1977-1995*

"2. However, such (verwijst naar lid 1, 5.1.2) interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if **the recipient is the beneficial owner** of the interest the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest...

*1995-2014*

2. However, such (verwijst naar lid 1, 5.1.2) interest may also be taxed in the Contracting State in which it arises and according to the laws of that State, but if **the beneficial owner** of the interest is a resident of the other Contracting State, the tax so charged shall not exceed 10 per cent of the gross amount of the interest...

Uit het bovenstaande volgt dat een bronstaat in een met de onderhavige casus vergelijkbaar geval gehouden is het verlaagde percentage voor de bronheffing uit het verdrag toe te passen, omdat de uiteindelijk gerechtigde inwoner is van Nederland.

*Conclusie onder 2014 OMV: in beginsel recht op verrekening*

In het onderhavige geval ontvangt <sup>67 Awr</sup>S BV (inwoner van NL) interest uit een andere staat. Deze andere staat is mag ook over de interest heffen, maar is gehouden het verlaagde percentage voor de bronheffing toe te passen. Dit omdat de uiteindelijk gerechtigde <sup>67 Awr</sup>BV) inwoner is van NL.

Uit artikel 23B OMV volgt dat Nederland een verrekening moet verlenen voor de door de andere staat geheven bronheffing. De complicatie als gevolg van het feit dat de ontvanger een andere persoon is dan de uiteindelijk gerechtigde doet hier naar mijn mening niets aan af. Ik leidt dat af uit de ratio zoals die ook blijkt uit paragraaf 69.2 die gaat over verrekening door participanten in transparante lichamen:

69.2 The first issue that arises in this case is whether the State of residence, which taxes the partner on his share in the partnership's income, is obliged, under the Convention, to give credit for the tax that is levied in the State of source on the partnership, which that latter State treats as a separate taxable entity. The answer to that question must be affirmative. To the extent that the State of residence flows through the income of the partnership to the partner for the purpose of taxing him, it must adopt a coherent approach and flow through to the partner the tax paid by the partnership for the purposes of eliminating double taxation arising from its taxation of the partner. In other words, if the corporate status given to the partnership by the State of source is ignored by the State of residence for purposes of taxing the partner on his share of the income, it should likewise be ignored for purposes of the foreign tax credit.

Uit deze tekst leidt ik af dat zolang er sprake is van een belasting die bronstaat op grond van het verdrag mag heffen, de woonstaat gehouden is verrekening te geven. Hierbij dient de woonstaat voorbij te gaan aan eventuele verschillen tussen de persoon waarvan de bronstaat heft en de persoon bij wie de woonstaat de inkomsten in de heffing betreft. Dit doet ook recht aan de wijzigingen in het tweede lid van artikel 11 OMV, waarbij de uiteindelijk gerechtigde verdragsbescherming krijgt, ook als er een agent wordt "tussengeschoven".

Toepassing verdrag Nederland 67 Awr

67 Awr

67 Awr

Aangezien het eerste lid van het verdrag niet afwijkt van OMV 2014, blijft de conclusie gehandhaafd dat de interest onder de reikwijdte van artikel 11 valt.

De vraag is wat de consequenties zijn van de tekst van het tweede lid in het licht van de latere wijzigingen in OMV en Commentaar. Vooropgesteld zij hierbij dat op grond van het arrest BNB 2016/171 uitgegaan moet worden van OMV 1977 en het toen geldende Commentaar. Echter, de mogelijke invloed van de wijzigingen in de tekst beperkt zich tot de positie van de bronstaat, in casu 67 Awr. De tekst doet niets af aan het feit dat de rente ook in 67 Awr mag worden belast.

Samengevat betekent dit:

- dat de interest binnen het toepassingsgebied van artikel 11 valt

- dat Nederland de interest in de grondslag van heffing van een inwoner betreft; en
- dat [67 Awr] op grond van artikel 11 van het verdrag mag heffen.

Naar het oordeel van de KG IBR volgt hieruit dat Nederland gelet op artikel 23 van het verdrag gehouden is verrekening te verlenen.

[67 Awr] [67 Awr]

[67 Awr]