

Van: [5.1.2e] GO/BLD

Aan: [5.1.2e] [5.1.2e] @Belastingdienst

Cc: [5.1.] [5.1.2e] @Belastingdienst

Datum: 17-12-2019 15:20

Onderwerp: Aftrekbaarheid tax sparing credit

Beste [5.1.2e]

Zoals aangekondigd, hieronder mijn analyse over de aftrekbaarheid van de fictieve belasting bij een tax sparing credit. [67 Awr]

[67 Awr]

[5.1.2e]

## Inleiding

[67 Awr] komt de vraag op of kostenafrek van een bij fictie ingehouden bronbelasting (uit hoofde van een tax sparing credit) mogelijk is. De keuze voor kostenafrek kan voor een belastingplichtige voordelig zijn in gevallen waarin de verrekening onder de verrekeningsmethode is begrensd en voortwenteling van de credit naar latere jaren de belastingplichtige naar alle waarschijnlijk weinig zal brengen. In de onderstaande bespreking zal ik de tax sparing credit uit het verdrag met Brazilië als voorbeeld gebruiken. Voor zover is dat de enige die in de actieve zaken speelt.

In het antwoord op rechtsvraag IBR 14.04 is de kennisgroep tot de conclusie gekomen dat kostenafrek van een – uit hoofde van een tax sparing credit - bij fictie ingehouden bronbelasting niet is toegestaan. Het antwoord is herhaald bij de beantwoording van de vragen IBR 14.34, 18.14 en 19.34. Nu de vraag echter blijkbaar op meerdere plaatsen opspeelt is het wellicht een goed moment om te bezien of ons antwoord heroverwogen dient te worden.

## Achtergrond

De optie voor kostenafrek wordt in het leven geroepen door paragraaf 3.2.2 van het Besluit van 18 juli 2008, CPP2007/664M (BNB 2008/261 verder: het "Besluit van 2008"; het Besluit verwijst naar artikel 38 van het BvdB 2001, dat enkel rechtstreeks van toepassing op niet-verdragslanden en met niet-verdragslanden kennen wij geen tax sparing credits).

Het Besluit en artikel 38 van het BvdB 2001 schakelen de werking van artikel 10, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb uit. Dit onderdeel bepaalt dat – kort gezegd en voor zover relevant – belasting geheven over bestanddelen van de winst waarop een verdrag van toepassing is niet aftrekbaar is. Door het uitschakelen van de aftrekbeperking is een op de belastingplichtige drukkend uitgave ter betaling van (buitenlandse) belasting dus alsnog aftrekbaar.

### Tax sparing\*

De essentie van de tax sparing credit dat verrekening verleend wordt voor belasting waarvan is afgezien ('tax sparing'). Bij een tax sparing zijn er dan ook geen echte uitgaven of kosten. De belasting is slechts bij fictie betaald en deze fictie is slechts van toepassing voor het bepalen van de hoogte van de verrekening die Nederland moet verlenen. Met behulp van deze fictie wordt de voorkoming volgens de verrekeningsmethode berekend, een aftrek van de Nederlandse belasting (verrekening) en dus niet een aftrek van de Nederlandse winst (kostenafrek). Deze verrekening kent overigens de gebruikelijke limieten.

Omdat een tax sparing credit een niet geheven belasting impliceert werkt het uitschakelen van artikel 10, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb niet. Dat uitschakelen heeft normaal tot gevolg dat betaalde belasting in aftrek mag komen. In geval van een tax sparing is er echter geen uitgave, dus ook geen kostenpost (of onttrekking) en is dus geen aftrek mogelijk. Het is niet de aftrekbeperking van artikel 10, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb die in de weg zit, maar de afwezigheid van een uitgave.

Men zou zich kunnen afvragen of de fictie van artikel 23, vierde lid, van het verdrag met Brazilië doorwerkt naar de Wet Vpb, zodat men voor de bepaling van de winst onder de wet ook bij fictie een betaling van Braziliaanse belasting moet aannemen. Dit is echter niet het geval; de fictie heeft een zeer beperkte werking. Deze werkt krachtens haar eigen bewoording slechts voor het derde lid van datzelfde artikel: de voorkoming volgens de verrekeningsmethode. Het is dus expliciet niet zo dat ook voor andere bepalingen van het verdrag of voor bepalingen van nationaal recht een fictieve Braziliaanse belasting moet worden aangenomen.

#### *Tussenconclusie\**

De conclusie moet dan ook zijn dat op basis van de wettelijke regels de keuze voor kostenafrek niet leidt tot een aftrek van niet betaalde belasting waar wel een verrekeningsrecht onder de tax sparing credit voor bestaat. De fictie dat belasting is betaald werkt slechts zeer beperkt (enkel voor het derde lid van artikel 23 van het verdrag met Brazilië) en het uitschakelen van artikel 10, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb leidt niet tot een aftrek, want er zijn geen kosten.

Dit is dezelfde conclusie die kennisgroep al eerder heeft getrokken (IBR 14.04, 14.34, 18.14 en 19.34).

Indien het wettelijk systeem demate helder is kan men zich afvragen of er nog ruimte is voor andere methoden van rechtsvinding dan de rechttoe rechtaan grammaticale interpretatie. Met name zou men kunnen denken aan de teleologische interpretatiemethode. Voordat we aan die vraag toekomen (ik meen overigens dat die ruimte er altijd moet zijn) lijkt het goed om te kijken of de ratio van het stelsel van bepalingen een duidelijke kant op wijst.

#### *- Allereerst de ratio van de tax sparing credit zelf. \**

Over de tax sparing credit wordt wel opgemerkt dat de regeling beoogt om te voorkomen dat Nederland als woonland een belastingverlaging in het bronland, veelal met als doel om buitenlandse investeerders aan te trekken, ongedaan maakt door verrekening te geven voor de lagere bronbelasting en zo feitelijk de belastingverlaging weer bijheft.

Dit doel moet men zien in de context. Men moet vaststellen dat een bilateraal verdrag altijd een uitruil bevat van belangen van de verdragsluitende staten over en weer. De bronstaat zal er belang bij hebben dat haar belastingverlaging ten behoeve van investeerders niet ongedaan gemaakt door het andere land. Het andere land zal daar om haar moverende redenen mee akkoord gaan (bijvoorbeeld om het verdrag tot stand te kunnen brengen of als uitruil tegen een ander punt). Daar komt bij dat een tax sparing credit niet bijdraagt aan het belangrijkste doel van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting. Het voorkomt namelijk geen dubbele belasting, maar gebiedt verrekening in een situatie waar nu juist geen gevaar voor dubbele belasting is. In verband daarmee ligt het voor de hand dat Nederland de tegemoetkoming van de tax sparing credit niet breder toepast dan overeengekomen.

Zie hiertoe bijvoorbeeld de brief van de staatssecretaris van Financiën aan Tweede Kamer van 18 juni 1992, nr. IFZ91/1932 (V-N 1992/27.6, p. 1734), waarin hij om dezelfde reden uitlegt dat het verlenen van een verrekening op bruto basis in het geval van een tax sparing credit niet voor de hand ligt. Ook het arrest van de Hoge Raad van 9 oktober 2009, nr. 08/00315 (BNB 2009/310) onderschrijft de gedachte dat de verplichtingen die het verdrag oproept onder de tax sparing credit niet breder moeten worden uitgelegd dan het verdrag in strikte zin voorschrijft.

Daarnaast is er vanuit diverse hoeken kritiek geleverd op het fenomeen van de tax sparing credit. Ik noem hier slechts de publicatie van de OESO "Tax Sparing a Reconsideration" waarin wordt geconcludeerd dat tax sparing "(...) very vulnerable to taxpayer abuse [is], which can be very costly in terms of lost revenue (...)" en dat "(...) tax sparing [...] not necessarily an adequate tool [is] to promote economic development (...)" en de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 waarin om de voornoemde redenen wordt aangekondigd dat Nederland oen nieuwe tax sparing credits meer overeen wil komen en de bestaande tax sparing credits wil beëindigen.

5.1.2a

5.1.2a

5.1.2a

Ook in dit licht lijkt een bredere toepassing dan overeengekomen van een tax sparing credit niet voor de hand te liggen.

#### *- Dan de ratio van artikel 38 van het BvdB 2001 en paragraaf 3.2.2 van het Besluit van 2008. \**

Het komt mij voor dat het doel van de kostenafrek is om, in een situatie waarin het algemene doel van het BvdB 2001 -het wegnemen van belemmeringen in de vorm van dubbele belasting- niet kan worden bereikt, terug te keren naar de situatie waarin geen maatregelen waren genomen om deze belemmeringen op te heffen (zie ook Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nr. 6, p. 6). Dubbele belasting speelt echter niet in de situatie van een tax sparing credit, het wegnemen daarvan dus ook niet. Verder leidt de situatie zonder enige maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting niet tot het toestaan van een aftrek van fictieve kosten in de vorm van fictieve buitenlandse belasting. Mijsn inziens dwingt de ratio van deze bepaling dan ook niet tot aftrek.

Hier komt nog bij dat het wel een zeer extensieve interpretatie van paragraaf 3.2.2 van het Besluit van 2008 zou zijn om deze zo op te vatten dat het zelfstandig een aftrek creëert, waar de paragraaf zelf niet verder gaat dan het buiten werking stellen van een aftrekbeperking.

- *Ten slotte de ratio van artikel 10, eerste lid, onderdeel e van de Wet Vpb\**

Eigenlijk is voor de discussie het doel van dit onderdeel niet relevant. Het maakt voor de aftrekbaarheid van een fictieve heffing niet uit of dit onderdeel al dan niet van toepassing is.

## Conclusie

Het verdrag met Brazilië bepaalt dat op bepaalde inkomensbestanddelen uit Braziliaanse bron bij fictie bepaalde minimumpercentages Braziliaanse belasting geacht worden te zijn betaald. De werking van deze fictie is naar haar bewoording beperkt tot voorkoming door Nederland volgens de creditmethode van artikel 23, derde lid van dat verdrag.

De optie voor kostenaftrek van paragraaf 3.2.2 van het Besluit van 2008 schakelt artikel 10, eerste lid, onderdeel e, van de Wet Vpb uit. Omdat er bij een tax sparing credit geen echte uitgaven of kosten zijn, leidt uitschakeling van dit onderdeel niet tot een kostenaftrek voor de fictieve heffing onder de tax sparing credit.

Het verdrag zelf kent geen kostenaftrekbeperking en de ratio van de tax sparing credit dwingt, mede in het licht van de bredere context, ook niet tot een bredere toepassing van de fictie dan die welke is overeengekomen.

De tekst van de betrokken nationaalrechtelijke bepalingen leidt niet tot aftrek van de fictieve belasting en ook de ratio van die bepalingen dwingt daar niet toe.

In overeenstemming met het eerder ingenomen standpunt zou ik de kennisgroep dan ook voorstellen te antwoorden dat geen kostenaftrek kan worden toegelaten van een bij fictie ingehouden bronbelasting (uit hoofde van een tax sparing credit).

Met vriendelijke groet,

5.1.2e