

OVER DE GRENS

Vakblad over grensoverschrijdend werken en wonen



Over de Grens is een uitgave van Fiscaal up to Date – onderdeel van Rendement Uitgeverij BV

Conradstraat 18
3013 AP Rotterdam
E-mail: redactie@futd.nl

Hoofdredacteur

J.H.P.M. Raaijmakers
Belastingadviseur, Raaijmakers Belastingadvies en Educatie

Redacteuren

Mr. Dr. J. van Drongelen
(emer.) Universitair hoofddocent Vakgroep sociaal recht en sociale politiek Tilburg University
Mr. A.D.M. van Rijs
Docent bij de vakgroep Private, Business and Labour Law van de Universiteit van Tilburg.
Mw. mr. K. Schenkel: Heisterborg International
Mw. mr. M.W.F.G. Vervoort: Team Vervoort
Mw. mr. A. van Velzen: All about Tax
Mr. A.M. Lahaije: AWWN

Abonnementenadministratie:

Rendement Uitgeverij BV
Postbus 27020
3003 LA Rotterdam
Telefoon: (010) 243 39 33
E-mail: info@rendement.nl

Abonnementen

Over de Grens verschijnt 6 keer per jaar. (Proef)abbonementen kunnen ieder moment ingaan, maar slechts worden beëindigd indien uiterlijk twee maanden voor het einde van de abonnements-periode is opgezegd. Zonder of bij niet-tijdige opzegging wordt het abonnement automatisch verlengd met een jaar. Abonnementen worden geacht zakelijk te zijn. Wilt u een particulier abonnement, dan dient u dit binnen één maand na het aangaan van het abonnement aan ons door te geven. Rendement behoudt zich het recht voor om prijzen en inhoud van de algemene voorwaarden te wijzigen. U kunt de volledige algemene voorwaarden nalezen op www.rendement.nl/av.

ISSN 2210-5611

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

© Rendement Uitgeverij BV 2024

www.futd.nl

Follow us:



Follow us:



Follow us:



Marijke Vervoort¹

Lucratief in internationaal verband, geen lucratieve zaak meer?

2024-0093

In dit artikel bespreek ik de recente jurisprudentie over de doorstootverplichting in de lucratiefbelangregeling in internationaal verband. De Staatssecretaris heeft bij brief² aangegeven dat de doorstootverplichting niet samen kan gaan met de optionele partiële buitenlandse belastingplicht. Het kan niet zo zijn dat door de samenloop er geen belastingheffing plaatsvindt ter zake van het lucratieve belang, aldus de Staatssecretaris. Dit is de reden dat de Belastingdienst hoger beroep heeft aangetekend tegen de andersluidende oordelen van Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 5 januari 2024³ en Rechtbank. Noord-Holland van 19 maart 2024⁴.

Vanaf 2025 is de partiële buitenlandse belastingplicht voor nieuw ingekomen werknemers, die gebruikmaken van de 30%-regeling, afgeschaft zodat er voor die belastingplichtigen ook geen mogelijkheid meer is om dit standpunt in te nemen. Hierbij geldt wel overgangsrecht voor een periode van twee jaar. Vanaf 2027 kan hier in ieder geval geen discussie meer over bestaan.

Dat de partiële buitenlandse belastingplicht van artikel 2.6 Wet IB 2001 wordt afgeschaft is al eind 2023 besloten in het Belastingplan 2024. In de aanbiedingsbrief van het Belastingpakket 2025 is aangekondigd dat er een amendement zal worden ingediend bij het Belastingplan 2025, inhoudende dat de 30% regeling wordt omgezet in een 27% regeling, maar de keuzemogelijkheid om voor de toepassing van box 2 en 3 te opteren voor de buitenlandse belastingplicht komt niet meer terug, althans daar is nog met geen woord over gerept.

Voordat ik de twee uitspraken bespreek volgt eerst een summier toelichting op het begrip lucratief belang. Vervolgens volgt een korte toelichting van op het standpunt van de Staatssecretaris waarbij ook nog een uitspraak over de kwalificatie van een direct gehouden aanmerkelijk belang wordt besproken in het kader van het belastingverdrag met Duitsland.

Wat is een lucratief belang?

Het is bedoeld als een beloning voor arbeid in de vorm van aandelen, schuldvorderingen of vermogensrechten die voldoen aan de eisen van artikel 3.92b Wet IB 2001. Fiscaal is een lucratief belang belast als een resultaat uit een werkzaamheid.

Of er sprake is van een beloning wordt eenmalig getoetst, namelijk op het moment van verstrekken. Wanneer is het een beloning voor arbeid? Dit is afhankelijk van de feiten en omstandigheden op moment van toekenning, het is een subjectieve toets. Hierbij is niet van belang in welke hoedanigheid de werkzaamheden worden verricht.

Vervolgens moet blijvend worden getoetst of (verkregen) de aandelen, schuldvorderingen of vermogensrechten voldoen aan de omschrijvingen die artikel 3.92b van de Wet IB 2001 aan lucratieve belangen geeft. Het gaat om een lucratief belang waarmee het te behalen rendement veel hoger is dan met het geïnvesteerd vermogen mogelijk zou zijn geweest. Het betreft een rendement dat gewone beleggers niet zouden kunnen behalen.

Artikel 3.92b Wet IB 2001 wijst vier categorieën beloningen aan die kwalificeren als een lucratief belang te weten:

- schulden met kwijtscheldingsbepalingen
- lucratieve aandelen
- lucratieve schuldvorderingen
- overige lucratieve vermogensrechten

De Wet ziet zowel op de lucratieve belangen die de belastingplichtige zelf houdt als op lucratieve belangen die hij middellijk houdt. In artikel 3.95b Wet IB 2001 zijn hiervoor aanvullende bepalingen opgenomen. Bij een middellijk gehouden lucratief belang wordt het resultaat niet later genoten dan ingeval dit vermogensbestanddeel onmiddellijk zou zijn gehouden.

In lid 5 van artikel 3.95b Wet IB 2001 is een keuze-regime opgenomen voor middellijk gehouden lucratieve aandelenbelangen. Als de netto voordelen uit het lucratieve belang voor ten minste 95% als inkomen uit aanmerkelijk belang worden doorgestort, wordt er geen resultaat uit werkzaamheid in de inkomstenbelasting in aanmerking genomen. De wetgever is van oordeel dat de gecombineerde druk van vennootschapsbelasting bij de BV en inkomstenbelasting ter zake van het aanmerkelijk belang dan voldoende is, ook internationaal gezien.

Rechtbank Noord-Holland 19 maart 2024

De feiten in deze casus waren de volgende:

X kwam in aanmerking voor de 30% regeling en woonde in de periode 2014 tot en met 2018 in Nederland. Hij opteerde voor de regeling van artikel 2.6 Wet IB 2001 zodat hij in Nederland werd aangemerkt als partieel buitenlands belastingplichtige. Gedurende die periode hield X een middellijk lucratief aandelenbelang via een in Luxemburg gevestigde vennootschap. Op 15 maart 2018 heeft X zijn indirect aandelenbelang verkocht.

Het geschil

In geschil was de vraag of X inkomen uit aanmerkelijk belang heeft genoten in de zin van artikel 3.95b lid 5 Wet IB 2001. Voordelen uit middellijk gehouden lucratief belang aandelen worden in beginsel als resultaat uit overige werkzaamheid in de zin van artikel 3.92b Wet IB 2001 belast. Indien ten minste 95% van deze voordelen in dat kalenderjaar als inkomen uit aanmerkelijk belang wordt genoten, kan de belastingplichtige ervoor kiezen om die voordelen niet tot het resultaat van een werkzaamheid te rekenen.

Artikel 3.95b lid 5 van de Wet IB 2001 luidt als volgt:

“Ingeval de belastingplichtige daarvoor kiest, worden de in een kalenderjaar genoten voordelen met betrekking tot middellijk gehouden vermogensbestanddelen die tot een werkzaamheid als bedoeld in artikel 3.92b behoren, niet tot het resultaat van een werkzaamheid gerekend, mits in dat kalenderjaar tot een bedrag van ten minste 95% van die voordelen inkomen uit aanmerkelijk belang wordt genoten dat een weerspiegeling is van die voordelen.”

De feiten waren duidelijk: X had een lucratief belang aandelen via zijn aanmerkelijk belang in een Luxemburgse vennootschap. De vraag was of de voordelen met betrekking tot de lucratief belang aandelen door X zijn ‘genoten’ als inkomen uit aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 3.95b lid 5 van de Wet IB 2001. Indien dat het geval is, is niet in geschil dat is voldaan aan de 95%-eis van die bepaling. De Belastingdienst nam het

standpunt in dat eiser de voordelen niet als inkomen uit aanmerkelijk belang heeft ‘genoten’, omdat deze niet als belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang in aanmerking zijn genomen door eiser (doordat hij heeft geopteerd voor buitenlandse belastingplicht op grond van artikel 2.6 van de Wet IB 2001).

Overwegingen van de Rechtbank

De Rechtbank zocht naar de betekenis van “wordt genoten” zoals vermeld in lid 5 van artikel 3.95b Wet IB 2001. Er is immers geen definitie opgenomen in de Wet IB 2001. In de wetsgeschiedenis bij de totstandkoming van de Wet IB 2001 is aangegeven dat aangesloten wordt bij dezelfde betekenis als dit begrip had onder de oude Wet IB 1964 en de daarbij behorende jurisprudentie. De Rechtbank oordeelt dan dat het woord genoten aangeeft, “...wil inkomen of een inkomensbestanddeel bij de belastingplichtige belastbaar zijn, het bij hem moet zijn opgekomen of op grond van specifieke bepalingen geacht moet worden bij hem te zijn opgekomen”. Het begrip genieten heeft daarmee dezelfde betekenis als onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964” (zie punt 18 van de uitspraak). De Rechtbank combineert dit verder met de wetsgeschiedenis van artikel 3.95B Wet IB 2001 waarbij geen uitzondering is gemaakt op de algemene invulling van het begrip genieten (punt 20 van de uitspraak).

Dit leidt dan tot de conclusie, aldus de Rechtbank, dat X inkomen uit aanmerkelijk belang genoten heeft in de zin van artikel 3.95b Wet IB 2001. Dat deze inkomsten dan op grond van artikel 2.6 Wet IB 2001 in samenhang met artikel 7.1 van de Wet IB 2001 niet in de Nederlandse belastingheffing kunnen worden betrokken, maakt dit niet anders, aldus de rechtbank. De rechtbank acht een beroep op artikel 3.95b lid 5 van de Wet IB 2001 door een partieel buitenlands belastingplichtige niet in strijd met doel en strekking van de wet. Het voorgaande leidt aldus de rechtbank tot de conclusie dat eiser als partieel buitenlands belastingplichtige kon kiezen voor toepassing van artikel 3.95b lid 5 van de Wet IB 2001 (zie punt 20 van de uitspraak).

Rechtbank Zeeland-West Brabant 5 januari 2024

De feiten in deze casus waren de volgende:

X kwam in aanmerking voor de 30% regeling en woonde in de periode 2015 tot en met 2018 in Nederland. Hij opteerde voor de regeling van artikel 2.6 Wet IB 2001 zodat hij in Nederland werd aangemerkt als partieel buitenlands belastingplichtige. Gedurende die periode hield X een middellijk lucratief aandelenbelang via een in Luxemburg gevestigde vennootschap.

Geschilpunt

Ook in deze procedure ging het om de vraag of voldaan is aan artikel 3.95b lid 5 Wet IB 2001: zijn de voordelen genoten in de zin van dit artikel (voor de tekst zie hierboven). De inspecteur stelt zich op het standpunt dat hieraan niet is voldaan, omdat geen inkomen uit aanmerkelijk belang is genoten. Dit zou betekenen dat de voordelen uit lucratief belang belastbaar zijn in box 1 (ROW).

Overweging van de rechtbank

Deze verschilt niet van de overwegingen van de Rechtbank Noord-Holland. In rechtsoverweging 5.11 verwijst de Rechtbank naar de wetsgeschiedenis van de Wet IB 2001 en naar het spraakgebruik voor de betekenis van het woord genieten. Naar het oordeel van de rechtbank is in dit verband sprake van genieten van inkomen als men het inkomen ontvangt of op andere wijze in bezit krijgt. Door de dooruitdeling naar privé heeft X de voordelen als inkomen uit aanmerkelijk belang genoten. Niet vereist is dat sprake zou moeten zijn van *belastbaar* inkomen uit aanmerkelijk belang.

Partiële buitenlandse belastingplicht

De vraag, ook van belang voor de aangiftepraktijk, is ook op welke wijze kan beroep gedaan worden op artikel 3.95B lid 5 Wet IB 2001. Het aangiftebiljet biedt immers niet de mogelijkheid om een hokje aan te vinken. De Rechtbank Noord Holland is derhalve van mening dat moet worden geaccepteerd dat deze keuze impliciet kan worden gemaakt door de voordelen uit middellijk aanmerkelijk belang niet aan te geven.

Rechtbank Zeeland-West-Brabant verklaart het beroep van de belastingplichtige tegen de navorderingsaanslag over 2016 ongegrond, omdat niet op enige wijze in de aangifte kenbaar is gemaakt dat een beroep op art. 3.95b lid 5 Wet IB 2001 wordt gedaan.

Ditzelfde speelt ook een rol bij de toepassing van artikel 2.6 Wet IB 2001 zelf. Door geen inkomen uit box 2 en box 3 aan te geven wordt impliciet aangegeven dat men gebruikt maakt van deze regeling. Over dit laatste heeft de Hoge Raad op 5 april 2024⁵ de visie van Hof 's-Hertogenbosch gevolgd. Deze zaak was wel het gevolg van een belastingplichtige die over de betreffende jaren geen aangiften had gedaan. De inspecteur legde vervolgens ambtshalve aanslagen op met daarin alleen het box 1 inkomen. Belastingplichtige was Amerikaan en kwam in aanmerking voor de 30% regeling. Belastingplichtige deed vervolgens buiten de bezwaartermijn alsnog aangiften met daarin alleen die looninkomsten die toe te rekenen aan de in Nederland fysiek verrichte arbeid.

Hof 's-Hertogenbosch⁶ oordeelt dat toepassing van de partiële buitenlandse belastingplicht een actieve keuze vereist en dus niet van rechtswege van toepassing is. X doet vergeefs een beroep op het vertrouwensbeginsel. Door het niet opnemen van box 3 in de ambtshalve aanslagen kan bij X niet de indruk zijn gewekt dat de inspecteur hem in die jaren heeft aangemerkt als partieel buitenlands belastingplichtige. Het maakt niet uit dat zijn gemachtigde voor de voorgaande jaren wel die keuze had gemaakt. Het gelijkheidsbeginsel baat X ook niet. In slechts één geval is weliswaar begunstigend gehandeld, maar dat was kennelijk een fout. X' beroep is ongegrond. De Hoge Raad verklaart het beroep in cassatie zonder nadere motivering ongegrond (art. 81 lid 1 Wet RO).

Standpunt staatssecretaris

De staatssecretaris antwoordt dat de doorstootverplichting van art. 3.95b lid 5 Wet IB 2001 niet kan samengaan met de optionele partiële buitenlandse belastingplicht van artikel 2.6 Wet IB 2001. Net als de inspecteur is hij van mening dat het woord 'genoten' vereist dat de voordelen in de heffing van box 2 moeten zijn begrepen en dat een andere uitleg in strijd is met doel en strekking van de bepaling. De vraag is of dit juist is.

De redactie van Vakstudienieuws⁷ verwijst naar de behandeling in de Eerste kamer waar gevraagd werd naar de verenigbaarheid van artikel 3.95b lid 5 wet IB 2001 met het Europese recht. *"Ten slotte stellen de leden van de fractie van het CDA onder d een vraag over de situatie waarin een buitenlands belastingplichtige een middellijk lucratief belang houdt via een in het buitenland gevestigde personal holding. De voordelen uit het lucratieve belang worden door de personal holding meteen voor meer dan 95% uitgekeerd aan de aandeelhouder. In tegenstelling tot wat de leden van de fractie van het CDA aannemen, houdt de belastingplichtige wel een aanmerkelijk belang in zijn personal holding, zij het geen aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap. De regeling als voorgesteld in artikel 3.95b lid 5 van de Wet IB 2001 is daarom ook op deze situatie van toepassing. Van strijdigheid met het Europese recht lijkt dus geen sprake te zijn."*⁸

Echter, in de aangehaalde wetsgeschiedenis ging het om een buitenlands belastingplichtige die niet in Nederland woont. In de twee zaken, waartegen hoger beroep is ingesteld, gaat het om binnenlands belastingplichtigen die gebruik maken van de regeling van partiële buitenlandse belastingplichtige (artikel 2.6 Wet IB 2001). In zijn antwoord op de Kamervragen bevestigt de staatssecretaris dat hij de combinatie van dooruitdeling en partieel buitenlandse belastingplicht classificeert als een concreet signaal van onbedoeld ontwijkgedrag van de lucratiefbelangregeling. Hij wijst erop dat tegen

beide uitspraken inmiddels hoger beroep is ingesteld. De vraag is dan ook of het hof anders zal oordelen gelet op de heldere systematiek van de Wet. Ook in de vakliteratuur is al eerder gewezen op het heffingslek bij de inwerkingtreding van het lucratiefbelangregime. De staatssecretaris heeft in een zaak bij Rechtbank Zeeland-West Brabant van 7 maart 2024⁹ (zie hierna) ook al bakzeil moet halen. Het betrof hier de toepassing van het verdrag met Duitsland in het kader van een dividenduitkering en een vervreemding uit een lucratief belang.

De uitspraak van Rechtbank Zeeland-West Brabant van 7 maart 2024

Er was sprake van een buitenlands belastingplichtige die feitelijk in Duitsland woonde. Hij ontving in 2018 dividend en verkoopopbrengst uit direct lucratief belang. Belastingplichtige was van mening dat op grond artikel 10 lid 2 letter c van het Belastingverdrag met Duitsland Nederland maar een beperkt heffingsrecht had van 15%.

Verder was hij van mening dat de belastingheffing over het vervreemdingsvoordeel op grond van artikel 13 lid 5 exclusief aan de woonstaat, lees Duitsland was toegevoegd.

De inspecteur stelde zich op het standpunt dat op het totale inkomen uit het lucratief belang het arbeidsartikel van toepassing is en de aanslag daarom niet tot een te hoog bedrag is vastgesteld. De inspecteur is van mening dat voordelen uit een lucratief belang onder het begrip 'salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen' vallen. Hij wijst daarbij op de doelstelling van de lucratiefbelangregeling en de 'ware aard' van het inkomen uit lucratief belang, hetgeen volgens hem inkomen uit arbeid betreft.

De Rechtbank besloot anders. In rechtsoverweging 5.3 oordeelt de Rechtbank dat het dividend onder artikel 10 lid 2 van het verdrag gerangschikt moet worden. Dividend wordt gekwalificeerd als een aandeel in de winst, aldus de Rechtbank.

"Uit de toelichting van de verdragsluitende partijen bij die bepaling, noch elders uit het Verdrag, blijkt van een gemeenschappelijke van die tekst afwijkende bedoeling indien het gaat om aandelen die een lucratief belang vormen. De omstandigheid dat een dividend uit aandelen die een lucratief belang vormen voor de belastingheffing in Nederland als resultaat uit overige werkzaamheden wordt belast, is naar het oordeel van de rechtbank voor de uitleg van het Verdrag zonder betekenis. Hierbij wordt verwezen naar een arrest van de Hoge Raad¹⁰".

In rechtsoverweging 5.4 geeft de Rechtbank aan waarom het vervreemdingsvoordeel onder artikel 13 lid 5 van het verdrag valt. Er is immers sprake van een voordeel dat ontstaat door de vervreemding van een certificaat van een aandeel. *"Artikel 13, lid 5 van het Verdrag komt overeen met artikel 13, lid 5 van het OESO-modelverdrag. De vervreemding van aandelen staat niet genoemd in de leden 1 tot en met 4 en valt derhalve onder de restbepaling van het vijfde lid. Dat vervreemdingsvoordeel uit aandelen onder de reikwijdte van artikel 13, lid 5 van het OESO-modelverdrag vallen blijkt ook uit het OESO-commentaar, zoals dat commentaar sinds 2010 luidde".*

In rechtsoverweging 5.5 analyseert de Rechtbank wanneer er sprake is van inkomsten uit arbeid zoals bedoeld in artikel 14 van het verdrag. In het verdrag met Duitsland is geen definitie opgenomen noch hebben Nederland en Duitsland een nadere toelichting gegeven wat hieronder moet worden verstaan. Ook in het betreffende OESO commentaar staat niets vermeld. Alsdan is artikel 3 lid 2 van het Verdrag van toepassing: ... heeft deze uitdrukking derhalve de betekenis welke die uitdrukking op dat moment heeft volgens de toepasselijke Nederlandse belastingwetgeving, tenzij de context anders vereist. Fiscaal wordt het inkomen uit lucratief belang gekwalificeerd als inkomen uit resultaat (ROW). Dit is dus geen inkomsten uit arbeid. Deze wetssystematiek is bewust door de wetgever gekozen zodat het lucratief belang geen onderdeel is van het inkomen uit arbeid¹¹. De Rechtbank stelt verder dat via artikel 3 lid 2 van het verdrag het niet mogelijk is om in het arbeidsartikel terecht te komen. De inspecteur daarentegen is van mening dat het genoten inkomen (dus het dividend en vervreemdingsvoordeel) naar haar ware aard inkomen uit arbeid is omdat sprake is van een lucratief belang.

De rechtbank geeft aan dat de nationale kwalificatie niet met zich meebrengt dat voor verdragsdoeleinden een andere kwalificatie mogelijk is. De inspecteur zou dan een fictie in het leven roepen namelijk dat de kwalificatie – naar nationaal recht – van een inkomensbestanddeel als lucratiefbelanginkomen ertoe leidt dat dit inkomensbestanddeel als inkomen uit dienstbetrekking voor verdragstoepassingsdoeleinden moet worden aangemerkt. Dit zou in strijd zijn met de goede verdragstrouw. De rechtbank betreft daarbij in haar overwegingen dat de lucratiefbelangregeling al voor de totstandkoming van het Verdrag in de Nederlandse wet stond en daarbij geen aanleiding is gezien om hier in de context van het Verdrag bijzondere aandacht aan te besteden¹². Niet valt in te zien hoe de context van het Verdrag dan een andere uitleg vereist dan een uitleg die aansluit bij de verschijningsvorm van de genoten inkomsten.

Slot

Van belang in het internationaal belastingrecht en dus voor de aangiftepraktijk is de kwalificatie van het ontvangen inkomen. Wat is het en wat is de rangorde (van de bronnen) in de nationale wet. Lees ook de toelichting op het verdrag goed en kijk naar de wetsgeschiedenis. Lees maar, er staat niet wat er staat, schreef de dichter Martinus Nijhoff. Dit geldt zeker ook voor het belastingrecht!

Noten:

1. Mw. mr. M. Vervoort is verbonden aan Team Vervoort.
2. Brief Staatssecretaris van Financiën van 30 mei 2024, 2024-0000334283.
3. ECLI:NL:RBZWB:2024:60, FutD 2024-0423.
4. ECLI:NL:RBNHO:2024:3177, FutD 2024-0890.
5. ECLI:NL:HR:2024:543, FutD 2024-0828.
6. ECLI:NL:GHSHE:2023:898
7. VN 2024/29.3.
8. Kamerstukken I 2008/09, 31459, B, p. 11 en Kamerstukken I 2008/09, 31459, C, p. 19.
9. ECLI:NL:RBZWB:2024:1503, FutD 2024-0716.
10. Vergelijk Hoge Raad 3 juli 1991, ECLI:NL:HR:1991:ZC4644 .
11. Artikel 3.81 Wet IB 2001 jo. artikel 10, lid 1, Wet LB 1964.
Zie ook TK, 2007-2008, 31.459, nr. 3, p.8.
12. Vgl. Hoge Raad 18 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2497, FutD 2016-1251, r.o. 2.3.3.