

Betreft: vraag aan KG IB-niet winst LB
Onderwerp: Voordeel uit Lucratief belang en verdragstoepassing
Van: 5.1.2e
Datum: 24 juni 2016

Vraag

Een in België wonende en in Nederland werkende werknemer, wiens loon op grond van art. 15 van het verdrag met België volledig aan Nederland wordt toegewezen geniet een voordeel uit lucratief belang. Vallen deze voordelen (eveneens) onder artikel 15 van het verdrag?

Standpunt van de belanghebbende:

1. Betrokkene woont in België en heeft een arbeidsovereenkomst met 67 Awr Op basis van het belasting verdrag Nederland- België is nog maar de vraag op welke wijze de voordelen uit het lucratief belang kwalificeren onder het verdrag tussen Nederland en België. Kwalificeren de voordelen uit lucratief belang onder het belastingverdrag als inkomsten uit arbeid of als inkomsten uit vermogen. Het standpunt van de staatssecretaris is dat de inkomsten uit lucratief belang kwalificeren onder artikel 15 als inkomsten uit arbeid terwijl de literatuur deze inkomsten kwalificeert als inkomsten uit vermogen (redenatie lucratief belang gelijk te stellen aan aandelenopties). Het is (zeer) de vraag of dit standpunt van de belastingdienst correct is.
2. Zelfs al zou het bovengenoemde standpunt correct zijn, dan is het zo dat het Verdrag met België eerder tot stand gekomen is dan het ingevoerde artikel van lucratief belang in de Nederlandse belasting wetgeving. Vraag is of Nederland met betrekking tot de inkomsten uit management participatie eenzijdig de werking van een gesloten Verdrag kan uitbreiden. Bij de totstandkoming van het Verdrag en de latere aanpassingen wetgeving of het Verdrag zijn hierover geen nadere afspraken gemaakt met België, derhalve een goed argument om te zeggen dat Nederland niet eenzijdig het Verdrag kan aanpassen.
3. Mocht betrokkene het standpunt van de Nederlandse belastingdienst gaan volgen, heeft dit als gevolg dat hij deze inkomsten in de Belgische aangifte dient op te nemen als inkomsten uit arbeid (over deze inkomsten is hij alsnog in België gemeentebelasting verschuldigd). Standpunt van betrokkene is dat hij wil gaan voor niet belastbaarheid in Nederland op grond van het Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting (inkomsten uit lucratief belang dienen te worden aangemerkt als inkomsten uit vermogen en niet als inkomsten uit arbeid).

(Concept) antwoord

1. Van een lucratief belang is (slechts) sprake als het mede ter beloning wordt vertrekt. De beloning is daardoor (voor verdragstoepassing) te rekenen tot de voordelen uit niet-zelfstandige arbeid (art 15)
2. Het is een allocatievraagstuk dat niet met een fictie te maken heeft. Het is een genoten voordeel waarvan moet worden vastgesteld tot welke categorie het in de gegevensomstandigheden behoort. De vergelijking (in dit opzicht) met toegekende aandelenopties kan worden gemaakt. Ook die voordelen kunnen tot de categorie voordelen uit niet-zelfstandige arbeid behoren
3. Mocht de belastingheffing over het voordeel tot een dubbele heffing leiden dan is een MAP de aangewezen procedure.

Beschouwing

Van een lucratief belang is sprake als het voordeel mede is bedoeld als beloning voor verrichte werkzaamheden. Omdat het een beloningsvoordeel is, prevaleert art. 15 van het verdrag voor de toerekening. Het voordeel is (qua karakter) vergelijkbaar met het voordeel dat werknemers genieten uit aandelenopties. Hiervan is vrij algemeen aanvaard dat het voordeel een arbeidsbeloning is die onder de werking van artikel 15 valt, waarbij ook in het OESO commentaar opmerkingen worden gemaakt over de toerekening.

6.1. Algemeen

In 2005 is het OESO-commentaar bij art. 15 fors uitgebreid. Aan het commentaar is een 16-tal punten (12-12.15) toegevoegd over aandelenopties. Hieronder wordt nader ingegaan op het commentaar en waar mogelijk wordt dit voorzien van standpunten en uitspraken uit het Nederlandse fiscale recht.

Voor aandelenopties geldt volgens het commentaar hetzelfde uitgangspunt als voor regulier loon. De staat waar de werkzaamheden zijn verricht, waar de opties een beloning voor vormen, heeft het heffingsrecht. Dit is ook het geval als de optie uitgeoefend wordt als de werknemer niet meer werkt in de staat waar hij de werkzaamheden verrichtte waarvoor de optie als beloning is toegekend. Art. 15 is alleen van toepassing op de optie zelf tot het moment dat de optie is uitgeoefend, verkocht of anderszins niet meer bestaat, bijvoorbeeld doordat de werkgever ze heeft overgenomen. Art. 13 (vermogenswinsten) ziet op het inkomen na het moment dat de optie is uitgeoefend, verkocht of anderszins niet meer bestaat. Immers, vanaf dat moment is hetgeen de werknemer heeft ontvangen als loon gerealiseerd en de werknemer wordt aandeelhouder. Verdere voordelen vloeien voort uit de verkregen aandelen en worden ontvangen in de hoedanigheid van aandeelhouder. Dit kan anders zijn als aan de verkregen aandelen nog nadere voorwaarden zijn verbonden, bijvoorbeeld dat de werknemer tot een bepaald tijdstip in dienst moet blijven bij de werkgever die hem de opties heeft verleend. Zo lang de voorwaarde nog niet vervuld is, is art. 15 nog van toepassing op de waardestijging van de aandelen (punt 12.2 van het OESO-commentaar bij art. 15). De Nederlandse Hoge Raad lijkt dit standpunt te onderschrijven gezien HR 3 oktober 2003, nr. 38.790, NTFR 2003/1655, BNB 2004/9. Ook de staatssecretaris sluit zich bij dit uitgangspunt aan, gezien punt 2 van zijn besluit van 11 februari 2002, nr. IFZ2002/40M, NTFR 2002/324, V-N 2002/14.14. Het besluit is van commentaar voorzien door Thomas en Vos in 'Personeelsopties in grensoverschrijdende situaties', MBB 2004, nr. 6, p. 196.

In het (nieuwe) [rapport](#) over private equity is (in paragraaf 9.8) het volgende over de IBR aspecten vermeld:

Standpunt Staatssecretaris; niet-zelfstandige arbeidsartikel

In het voorgaande zijn de passages uit de totstandkomingsgeschiedenis opgesomd die iets vermelden over de verdragstoepassing bij een lucratief belang. Na lezing van deze passages is niet eenduidig welk verdragsartikel in welke situatie moet worden toegepast. De Staatssecretaris meent dat zowel artikel 15, artikel 16, als artikel 10 van het OESO Modelverdrag van toepassing zouden kunnen zijn in internationale lucratiefbelangssituaties. In de literatuur is op het standpunt dat het niet-zelfstandige arbeidsartikel of het commissarisartikel van toepassing is, de nodige kritiek geweest. Pötgens en Hofland constateren:

dat een consistente interpretatie op basis van art. 3, lid 2, OESO-modelverdrag de voordelen uit een lucratief belang, al naar gelang de aard van de onderliggende vermogensbestanddelen, onder art. 10, 11 of 13 OESO-modelverdrag ressorteren

Toch bevestigt de Staatssecretaris in 2011 in een brief over de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 het standpunt dat carried interest(achtige) beloningen mede een beloning beogen te zijn voor werkzaamheden, en dat als deze werkzaamheden worden verricht in dienstbetrekking of als commissaris, hierop het niet-zelfstandige arbeidsartikel respectievelijk het commissarisartikel uit het verdrag van toepassing zal zijn:

Verdragstoepassing van inkomsten uit lucratieve belangen

De Orde verzoekt om een nadere toelichting op de verdragskwalificatie van lucratieve belangen. De opvattingen in de fiscale literatuur ten aanzien van de verdragskwalificatie van lucratieve belangen lopen uiteen. Voor zover in de literatuur het standpunt wordt ingenomen dat de desbetreffende ("lucratieve") inkomsten onder het vermogenswinstartikel of een vermogensinkomstenbepaling vallen, wordt daarbij mijns inziens onvoldoende gewicht toegekend aan het gegeven dat het bij carried interest-beloningen en vergelijkbare beloningen gaat om vermogensbestanddelen die mede een beloning beogen te zijn voor werkzaamheden. Indien deze werkzaamheden worden verricht in dienstbetrekking of als bestuurder, ben ik derhalve van opvatting dat het verdragsartikel inzake niet-zelfstandige arbeid respectievelijk het artikel voor bestuurders en commissarissen toepassing dient te vinden.

Conclusie

Het standpunt van de Staatssecretaris is dus helder: in beginsel zal het niet-zelfstandige arbeidartikel van toepassing zijn in het geval de werkzaamheden in dienstbetrekking zijn verricht. In de literatuur is de vraag gesteld of dit standpunt juist is, maar niettemin is dit standpunt in het kader van het verdragsbeleid herhaald, zodat duidelijk is welk standpunt de inspecteur in voorkomende gevallen inneemt. De in de literatuur opgeworpen vraag of dit standpunt van de Staatssecretaris in rechte zal worden gehonoreerd, wordt als knelpunt ervaren, nu het de nodige onzekerheid met zich meebrengt. Zie bijlage D, knelpunten lucratief belangwetgeving.

Geconstateerd knelpunt in het rapport

Lucratief belang en verdragstoepassing Zie onderdeel 9.8.3 van het rapport. De Staatssecretaris heeft tijdens het parlementaire proces en in het kader van het fiscaal verdragsbeleid aangegeven dat inkomen uit lucratief belang kwalificeert voor artikel 15 dan wel artikel 16 van het OESO Modelverdrag. Voordelen uit lucratieve belangen als gevolg van reguliere dividenduitkeringen vallen echter onder artikel 10 van het OESO Modelverdrag. Diverse schrijvers hebben inmiddels betoogd dat deze lijn aangaande de verdragsclassificatie van lucratieve belangen onvoldoende zekerheden biedt. Zij stellen onder meer dat (hoe de term lucratieve belangen ook voor verdragstoepassing dient te worden uitgelegd) in elk geval geen sprake kan zijn van loon. Immers het resultaatregime moet worden gezien als een aanvullende heffingsmogelijkheid, een voordeel kan pas een voordeel uit lucratief belang vormen, indien zij de loonsfeer heeft verlaten. Is niet eerder sprake van dividend ingeval van aandelen, interest ingeval van de achtergestelde lening of vermogenswinst ingeval van vervreemding? Respectievelijk de artikelen 10, 11 en 13 van het OESO Modelverdrag.

Link met ficties in een verdrag

Het gaat in dit geval niet om een fictie, maar om een daadwerkelijk gerealiseerd voordeel. De kwalificatie van het voordeel onder de gegeven omstandigheden is het discussiepunt. Daarbij maakt het niet uit of de nationale wetgeving van een later moment is dan het verdrag. De vraag bij het lucratief belang is (voor verdragstoepassing) of sprake is van een beloning ter zake van het verrichten van arbeid (een allocatievraagstuk).