



Aan: Belastingdienst [redacted] 5.1.2e
Van: Kennisgroep ROW
Cc: Vaco IH, [redacted] 5.1.2e / [redacted] 5.1.2e

Naam dienstonderdeel
Kennisgroep resultaat overige werkzaamheden

Contactpersoon
[redacted] 5.1.2e

M [redacted] 5.1.2e
[redacted] 5.1.2e@belastingdienst.nl

Datum
30 november 2020

Referentienummer

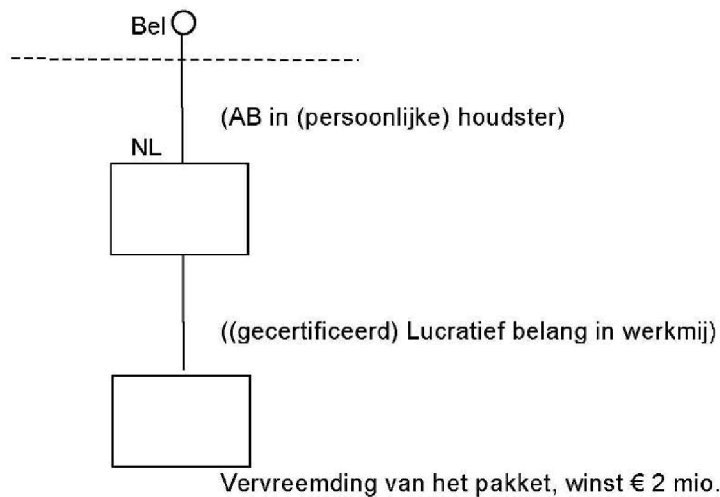
Behandeld door
[redacted] 5.1.2e

memo

Onderwerp: Verdragstoepassing inwoner van België met een Nederlands lucratief belang

Vraag 19-059-013

Feiten



Belanghebbende woont sinds eind [redacted] 67 Awr in België. [redacted] 67 Awr
[redacted] 67 Awr Hij verricht als manager, niet zijnde bestuurder, enkel arbeid (dienstbetrekking) in Nederland.

Hij houdt sinds [redacted] 67 Awr een middellijk (certificaten-)belang van 0,3% in een in Nederland gevestigde vennootschap. Het door hem gehouden (certificaten-) belang kwalificeert als lucratief belang in de zin van art. 3.92b Wet IB 2001. In [redacted] 67 Awr wordt dit belang met een winst van circa EUR 2 miljoen verkocht.¹

Vraag

¹ We gaan er vanuit dat de lucratiefbelangaandelen door Holding zijn verkocht.

Dient Nederland bij een lucratief belang in verdragssituaties het arbeidsartikel (artikel 15 Belastingverdrag), het vermogenswinstartikel (artikel 13 Belastingverdrag) dan wel het dividendartikel (artikel 10 Belastingverdrag) toe te passen? Schendt Nederland jegens België daarbij een goede verdragstrouw?

Antwoord

Indien niet aan de doorstootverplichting van art. 3.95b, lid 5 Wet IB 2001 is voldaan, vindt nationaalrechtelijk heffing plaats volgens het ROW-regime (en het AB-regime). In een dergelijk geval is art. 15 van het Verdrag NL-België van toepassing op het ROW-voordeel.

Indien aan de doorstootverplichting van art. 3.95b, lid 5 Wet IB 2001 is voldaan, vindt nationaalrechtelijk heffing plaats volgens het AB-regime. In een dergelijk geval wordt voor verdragstoepassing aangesloten bij het dividendwinstartikel, art. 10 van het Verdrag België-Nederland.

Preadvies van de vraagsteller

Het uitgebreide preadvies van de vraagsteller is opgenomen in de bijlage.

Analyse kennisgroep

De analyse van de kennisgroep is opgenomen in het memo internationale aspecten lucratiefbelangregeling kennisgroepen IBR IB n-w, AB en ROW van 19 mei 2020. Het memo is opgenomen op de intranetpagina IH onderdeel ROW. Deze analyse maakt integraal onderdeel uit van dit kennisgroepantwoord.

Kort samengevat komt de analyse voor deze casus op het volgende neer:

Wet IB 2001:

Lucratief belang:

Belanghebbende is buitenlands belastingplichtige op grond van art. 7.2, lid 1, onderdeel c en lid 3 Wet IB 2001. Het gaat om vermogensrechten (certificaten van aandelen) die zijn verstrekt met het oogmerk een beloning te zijn voor werkzaamheden verricht in Nederland. Belanghebbende geniet een voordeel uit het (indirect gehouden) lucratief belang op grond van art. 3.95b, lid 2 Wet IB 2001.

AB:

Belanghebbende is buitenlands belastingplichtige op grond van art. 7.5 en 7.6 Wet IB 2001. Hij heeft een aanmerkelijk belang in een in NL gevestigde vennootschap.

Verdragstoepassing:

Belanghebbende is voor verdragstoepassing inwoner van België. Hij zal zich aldaar op voorkoming van dubbele belasting moeten beroepen. We weten op dit moment niet of en zo ja hoe België de inkomsten in de heffing heeft betrokken.

Indien niet aan de doorstootverplichting van art. 3.95b, lid 5 Wet IB 2001 is voldaan, vindt nationaalrechtelijk heffing plaats volgens het ROW-regime (en het AB-regime, welke dubbele heffing door de wetgever uitdrukkelijk is voorzien²). In een dergelijk geval is art. 15 van het Verdrag NL-België van toepassing op het ROW-voordeel. Belastingplichtige is in dienstbetrekking bij een NL'se werkgever en heeft in deze hoedanigheid het pakket lucratiefbelangaandelen (indirect)

² Kamerstukken II, 2007-2008, 31 459, nr. 9, p. 22.

verkregen. In relatie met verdrag België mogen we ficties toepassen, HR 5 september 2003, nr 37651, ECLI:NL:HR:2003:AE8398 (fictief loon België).

Indien aan de doorstootverplichting van art. 3.95b, lid 5 Wet IB 2001 is voldaan (doordat er na verkoop door de Holding een dividenduitkering heeft plaatsgevonden die voldoet aan de eisen van art. 3.95b, lid 5 Wet IB 2001), vindt nationaalrechtelijk heffing plaats volgens het AB-regime. In een dergelijk geval wordt voor verdragstoepassing aangesloten bij het dividendwinstartikel, art. 10 van het Verdrag België-Nederland. In dit geval is de verschuldigde IB gelijk aan de dividendbelasting, namelijk 15%. Voor de Vpb moet wel worden bepaald of het bij de vervreemding behaalde voordeel al dan niet onder de deelnemingsvrijstelling valt.

Conclusie

Indien niet is voldaan aan art. 3.95b lid 5 Wet IB 2001 wordt voor verdragsdoeleinden aangesloten bij het niet-zelfstandige arbeidsartikel uit het belastingverdrag. Indien is voldaan aan art. 3.95b lid 5 Wet IB 2001 wordt voor verdragsdoeleinden aangesloten bij het dividendartikel uit het belastingverdrag.

Bijlage

Preadvies van de vraagsteller.

Op basis van de Wet IB 2001 is een inwoner van België buitenlands belastingplichtig t.a.v. in Nederland genoten resultaat uit overige werkzaamheden. Hieronder valt o.a. inkomen uit een lucratief belang. Ik verwijs naar artikel 7.2 lid 2 letter c Wet IB 2001. Vervolgens zal het Belastingverdrag bepalen of Nederland ook daadwerkelijk mag heffen.

In dit verband verwijs ik naar hoofdstuk 9.8.3 van het Rapport Private equity en fiscaliteit (hierna: Rapport). Hier is uitgebreid ingegaan op de verdragstoepassing van lucratiefbelanginkomsten in de parlementaire geschiedenis.

Arbeidsartikel

In de optiek van de stas is op het voordeel uit lucratief belang het arbeidsartikel van toepassing. Dit betekent dat Nederland heffingsbevoegd is. Ik verwijs naar onderstaand stuk uit het Rapport, pagina 323.

Vermogenswinstartikel

Ofschoon de gemachtigde dit niet stelt, kan ik mij zeer goed voorstellen dat de winst bij verkoop van de certificaten onder dit artikel kan worden gerangschikt. In dat geval is België heffingsbevoegd. Ik verwijs naar artikel 13 lid 4 van het Belastingverdrag. Nu de stas de toepassing van het arbeidsartikel beoogt, neem ik aan dat hij de toepassing van het vermogenswinstartikel uitsluit.

Dividendartikel

De gemachtigde stelt dat het dividendartikel van toepassing is. Omtrent de ratio van deze stelling ben ik voornemens nadere vragen te stellen. Er is immers sprake van een voordeel i.v.m. de verkoop van certificaten en niet van een voordeel uit dividend. Mocht het voordeel toch door het dividendartikel worden bestreken, dan verwijs ik naar onderstaande passage uit het Rapport, pagina 325. Gelet op de ratio van de lucratief belangregeling ben ik van mening, dat de oorsprong van ieder voordeel is gelegen in de uitoefening van de dienstbetrekking. Daarmee lijkt mij dat de stas de toepassing van het arbeidsartikel voor ogen heeft. Dit wordt tevens aangestipt in het Rapport, pagina 326.

Schending verdragstrouw?

Uit de fictief loonarresten uit 2003 (ECLI:NL:HR:2003:AE8404) kan worden afgeleid dat sprake is van schending van een goede verdragstrouw indien Nederland heffingsrechten naar zich toehaalt die zij zonder een fictieve bepaling niet heeft. In principe speelt dit bij Belastingverdragen die zijn gesloten vóórdat Nederland een fictieve bepaling in haar nationale wetgeving heeft geïntroduceerd. Nu de lucratief belangregeling een fictiebepaling inhoudt en per 1 januari 2009 in de Wet inkomstenbelasting is verankerd, staat vast dat België op het moment van inwerkingtreding van het Belastingverdrag in 2001 niet bekend was met de regeling. Nederland haalt door toepassing van het arbeidsartikel heffingsrechten naar zich toe die zij zonder de fictieve bepaling niet heeft. Immers, zonder fictieve bepaling valt het voordeel onder het vermogenswinstartikel (België heffingsbevoegd). Indien het dividendartikel van toepassing is, dan is België beperkt heffingsbevoegd. De lucratief belangregeling lijkt per saldo het heffingsrecht van België uit te hollen.

Eigen conclusie

Gelet op de ratio van de lucratief belangregeling en de uitlating van de stas in de parlementaire geschiedenis, valt het voordeel i.v.m. de verkoop van het (certificaten-)belang onder het arbeidsartikel. Echter naar mijn mening lijkt het erop dat de toepassing van de lucratiefbelangregeling in deze context tot een schending van de goede verdragstrouw (treaty override) leidt. België was op het moment van inwerkingtreding van het Belastingverdrag niet op de hoogte van de

lucratief belangregeling. Voorts veroorzaakt de lucratief belangregeling een verschuiving van heffingsrechten.