

Uitgave 40, 3 oktober 2013 > 2013/1913

Goedkeurende resolutie inzake vrijstellingsmethode voor directeurenbeloningen niet van toepassing

Hoge Raad 27 september 2013, 12/02696, ECLI:NL:HR:2013:BZ6878

Belastingjaar/tijdvak 2004

- Artikel 4:84, Awb
- Artikel 17 Lid 1, Artikel 25 Lid 3, Verdrag Nederland-Verenigde Staten

Samenvatting

Belanghebbende, inwoner van Nederland, is bestuurder van A (een internationaal concern). Hij heeft een belang in zijn werkgever verworven. De verwerving is in Nederland aangemerkt als loon uit dienstbetrekking. Op grond van een salary split is 15% (het voordeel) toegerekend aan de Verenigde Staten. In geschil is op welke wijze de voorkoming van dubbele belasting over het voordeel moet worden berekend: op basis van de vrijstellingsmethode of op basis van de verrekeningsmethode?

De Hoge Raad stelt voorop dat volgens het belastingverdrag de verrekeningsmethode moet worden toegepast. Op grond van een resolutie van de staatssecretaris, kan niettemin de vrijstellingsmethode worden toegepast als (i) de beloning in de andere staat in de belastingheffing is betrokken, en (ii) in vergelijking met buitenlandse werknemers geen sprake is van een bijzonder regime.

De voorwaarde dat de vrijstellingsmethode geldt 'alleen (...) in zoverre door de belastingplichtige wordt aangetoond dat de directeuren- en commissarissenbeloningen in de andere verdragsluitende staat in de belastingheffing zijn betrokken', moet volgens de Hoge Raad aldus worden uitgelegd dat voor toepassing van de vrijstellingsmethode is vereist dat de belastingplichtige aantoont dat de desbetreffende beloningen daadwerkelijk zijn begrepen in de grondslag waarover van hem door de andere verdragsluitende staat een belasting naar het inkomen is geheven. Dat is in de onderhavige zaak niet aan de orde. (Cassatieberoep ongegrond.)

Feiten

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

3.1.1. Belanghebbende, inwoner van Nederland, is werkzaam als bestuurder van het in Luxemburg gevestigde A SA (hierna: A). Daarnaast is hij bestuurder van een Duitse, een Nederlandse en een Amerikaanse werkmaatschappij van A. Van de bestuurdersbeloning die belanghebbende ontvangt is op basis van een zogenoemde salary split 10 percent toegerekend aan Luxemburg, 40 percent aan Duitsland, 35 percent aan Nederland en 15 percent aan de Verenigde Staten.

3.1.2. In december 2004 heeft belanghebbende als bestuurdersbeloning een belang verkregen in [A] (hierna: de participatie). Bij compromis met de Inspecteur is ter zake van de verkrijging van de participatie in 2004 een bedrag van € 1.118.000 aangemerkt als loon uit dienstbetrekking omdat de waarde in het economische verkeer van de participatie ten tijde van de verkrijging daarvan hoger was dan het door belanghebbende daarvoor betaalde bedrag. Van het als loon in aanmerking genomen bedrag is € 167.700 (15 percent) toegerekend aan de Verenigde Staten.

Geschil

3.2. Voor de Rechtbank was in geschil of de voorkoming van dubbele belasting ten aanzien van het aan de Verenigde Staten toe te rekenen deel van deze beloning moet worden berekend op basis van de vrijstellingsmethode of de verrekeningsmethode.

Rechtsoverwegingen

3.3. Op grond van artikel 17, lid 1, in verbinding met artikel 25, lid 3, van het Belastingverdrag Nederland-Verenigde Staten van 18 december 1992 (hierna: het Verdrag) moet de verrekeningsmethode worden toegepast ten aanzien van beloningen van een in Nederland wonende bestuurder van een in de Verenigde Staten gevestigd lichaam. Op grond van de Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 11 juli 1994, nr. IFZ 94/779, BNB 1994/301 (hierna: de Resolutie), kan niettemin de vrijstellingsmethode worden toegepast als (i) de beloning in de andere staat in de belastingheffing is betrokken, en (ii) in vergelijking met buitenlandse werknemers geen sprake is van een bijzonder regime.

3.4. De Rechtbank heeft vastgesteld dat niet in geschil is dat de participatie in de Verenigde Staten voor bestuurders en werknemers op dezelfde wijze wordt behandeld. Naar het oordeel van de Rechtbank dient de voorwaarde dat de beloning in de andere staat in de belastingheffing is betrokken aldus te worden uitgelegd, dat in de Verenigde Staten belasting moet zijn geheven over het voordeel. Aangezien daarvan geen sprake is, kan de Resolutie volgens de Rechtbank geen toepassing vinden. Tegen dit oordeel richt zich het middel.

3.5. Het middel houdt in dat de Rechtbank ten onrechte heeft geoordeeld dat de Resolutie voor toepassing van de vrijstellingsmethode de eis stelt dat in de andere staat – in dit geval de Verenigde Staten – belasting is geheven over het betreffende voordeel. Het middel betoogt daartoe – samengevat – dat de Resolutie is bedoeld om een bestuurder niet slechter te behandelen dan een gewone werknemer. Indien belanghebbende niet bestuurder maar slechts een gewone werknemer was geweest, zou het onderhavige voordeel in de Verenigde Staten volgens het middel ook niet in de belastinggrondslag zijn begrepen. Omdat in de Verenigde Staten bij de berekening van het

voordeel wordt uitgegaan van het bedrag dat belanghebbende zou hebben ontvangen wanneer A haar onderneming een dag later zou hebben verkocht, is er volgens het middel sprake van een grondslagverschil als gevolg waarvan in de Verenigde Staten niet is geheven over het voordeel dat voor Nederlandse doeleinden ter zake van de participatie in aanmerking is genomen. Nu belanghebbendes beloning als bestuurder in de Verenigde Staten aldus wel in de belastinggrondslag is begrepen, is de Resolutie ook van toepassing op het onderhavige voordeel, aldus het middel.

3.6.1. In de Resolutie wordt ter zake van directeurenbeloningen goedgekeurd dat onder omstandigheden de vrijstellingsmethode wordt toegepast, 'alleen (...) in zoverre door de belastingplichtige wordt aangetoond dat de directeuren- en commissarissenbeloningen in de andere verdragsluitende staat in de belastingheffing zijn betrokken'.

3.6.2. De hiervoor in 3.6.1 weergegeven voorwaarde moet aldus worden uitgelegd dat voor toepassing van de vrijstellingsmethode is vereist dat de belastingplichtige aantoont dat de desbetreffende beloningen daadwerkelijk zijn begrepen in de grondslag waarover van hem door de andere verdragsluitende staat een belasting naar het inkomen is geheven.

3.6.3. Belanghebbende heeft in feitelijke instantie onweersproken gesteld dat het voordeel ter zake van de verkrijging van de participatie in de Verenigde Staten niet in zijn belastingaangifte is vermeld, en dat aldaar ook geen belasting is geheven over dat voordeel. Daarmee staat in cassatie vast dat niet is voldaan aan de hiervoor in 3.6.1 weergegeven voorwaarde.

3.6.4. Dit wordt niet anders indien het recht van de Verenigde Staten, zoals het middel betoogt, aldus moet worden uitgelegd dat het naar Nederlandse maatstaven in aanmerking genomen voordeel aldaar op een zodanige wijze moet worden gewaardeerd dat het nihil bedraagt en daardoor niet tot een daadwerkelijk in de belastinggrondslag te begrijpen bate leidt. Ook dan wordt niet voldaan aan de hiervoor in 3.6.1 weergegeven voorwaarde. Een nader onderzoek naar het recht van de Verenigde Staten op dit punt kan daarom achterwege blijven.

3.6.5. Uit hetgeen hiervoor is overwogen volgt dat het middel geen doel treft.

Commentaar (Molenaar)

De Hoge Raad heeft de knoop doorgehakt, waarvoor de advocaat-generaal in zijn conclusie van 14 maart 2013, [NTFR 2013/914](#) nog niet de oplossing wist. Het gaat hier om het voordeel van toegekende opties, dat in Nederland reeds bij de toekenning van de opties wordt belast, terwijl de VS het pas bij de uitoefening van de opties in de heffing lijkt te betrekken. De advocaat-generaal maakte duidelijk dat belanghebbende het toekomstige voordeel niet al in zijn Amerikaanse belastingaangifte had opgenomen en dus komt de Hoge Raad nu tot het oordeel dat niet is aangetoond dat het voordeel in de VS in de belastingheffing is betrokken. Hierdoor wordt niet voldaan aan de voorwaarde van de resolutie van 11 juli 1994, nr. IFZ 94/779, BNB 1994/301 en kan dus niet de vrijstellingsmethode worden toegepast, maar geldt de verrekeningsmethode uit het verdrag met de VS. Ik schreef al in mijn commentaar bij de conclusie van de advocaat-generaal dat de Hoge Raad een salomonsoordeel moest gaan vellen en dat is dan ook gebeurd. Maar wat nu als deze directeur over enkele jaren zijn opties uitoefent en daarvoor in de VS belast wordt? Krijgt hij dan alsnog vrijstelling in Nederland óf verrekening van die Amerikaanse belastingheffing? Dat wordt moeilijk want in dat jaar belast Nederland niets, dus zal er ook niets zijn om vrij te stellen of de Amerikaanse belasting mee te verrekenen. Of geeft de belastinginspecteur dan met terugwerkende kracht over 2004 alsnog de belastingvrijstelling (of -verrekening)? Inmiddels valt dat jaar buiten de vijfjaarsperiode voor ambtshalve vermindering. Als ik dit meeneem in de beschouwing is deze uitspraak toch eigenlijk een onbevredigende uitkomst. Goed, de Hoge Raad is van deze zaak af, maar de belastingplichtige lijkt toch straks wel met de gebakken peren, d.w.z. dubbele belastingheffing, te komen zitten en dat is volgens mij niet de bedoeling van zowel het belastingverdrag als de resolutie uit 1994. Zoals ik al eerder schreef lijkt het mij redelijk als de staatsecretaris van Financiën zich over dit timingsverschil uitlaat.