

Goedkeurende resolutie over vrijstellingsmethode vereist dat voordeel 'in de heffing is betrokken'

Conclusie A-G Niessen 14 maart 2013, 12/02696, LJN BZ6878

Belastingjaar/tijdvak 2004

- Artikel 17, Artikel 25, Verdrag Nederland-Verenigde Staten

Samenvatting

Belanghebbende is bestuurder van A en 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% (€ 167.700; hierna: het voordeel) toegerekend aan de Verenigde Staten (hierna: VS). In geschil is op welke wijze de voorkoming van dubbele belasting over het voordeel moet worden berekend.

De rechtbank heeft geoordeeld dat op grond van het belastingverdrag de verrekeningsmethode moet worden toegepast. Echter, in de resolutie van 11 juli 1994 (nr. IFZ 94/779; hierna: de Resolutie) is goedgekeurd dat de vrijstellingsmethode kan worden toegepast 1. in zoverre de beloning in de VS in de belastingheffing is betrokken, én 2. in vergelijking met buitenlandse werknemers geen sprake is van een bijzonder belastingregime. Aangezien in de VS geen belasting is geheven over het voordeel, kan volgens de rechtbank de Resolutie geen toepassing vinden.

A-G Niessen is van mening dat de Resolutie niet de eis stelt dat er daadwerkelijk belasting moet zijn geheven, maar vereist dat het voordeel in de 'heffing is betrokken'. In onderhavige procedure is nog niet vastgesteld of de verwerving van de aandelen in de VS objectief is onderworpen. Verwijzing dient te volgen teneinde vast te stellen of het voordeel in de VS in beginsel in het andere land in de belastingheffing wordt betrokken. Het is daarbij niet relevant of belasting wordt geheven.

Volgens de advocaat-generaal dient de Resolutie op grond van de doelstelling en de restrictieve bewoordingen beperkt te worden uitgelegd en heeft de Resolutie een kwalitatieve toets. De vrijstellingsmethode is alleen aangewezen voor het deel van de bestuurdersbeloning dat in de VS in de heffing is betrokken. De Resolutie strekt er niet toe alle verschillen tussen werknemers en bestuurders weg te nemen. Daarnaast geldt dat als niet duidelijk is hoe een Resolutie moet worden geïnterpreteerd, de uitleg in overeenstemming met het verdrag prevaleert. Nu het bronland gebruikmaakt van de internationaal erkende voorrang door het hanteren van een smallere basis als grondslag van zijn heffing, kan er geen dubbele belasting ontstaan en is er voor het woonland weinig reden om af te zien van heffing over de uit zo'n land afkomstige inkomsten.

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van belanghebbende gegrond dient te worden verklaard en dat het geding wordt verwezen.

Commentaar (Molenaar¹)

In deze zaak is sprongcassatie toegepast, direct van Rechtbank Arnhem naar de Hoge Raad, waardoor Hof Arnhem dus is overgeslagen. Dat is verrassend omdat het bij de uitspraak van Rechtbank Arnhem van 24 april 2012, nr. 11/01807, [NTFR 2012/1234](#) nog onduidelijk was of belanghebbende het voordeel uit het optieprogramma in zijn Amerikaanse belastingaangifte had opgenomen. Gelukkig weet de advocaat-generaal dit te verhelderen, waardoor we weten dat het gaat om de verwachtingswaarde van een pakket aandelen dat door belanghebbende voor € 2 per aandeel werd gekocht, terwijl de waarde in het economisch verkeer (verwachtingswaarde) € 15 per aandeel was. In Nederland is dat verschil belastbaar, maar volgens belanghebbende is dat in de VS niet het geval en dus heeft hij het niet in zijn Amerikaanse belastingaangifte opgenomen.

¹ Dr. D. Molenaar is werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs en verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam

Je zou denken dat de advocaat-generaal de zaak vervolgens snel kan afdoen, want hiermee lijkt het voordeel niet aan de Amerikaanse belastingheffing te zijn onderworpen en zou niet de vrijstellingsmethode van de resolutie van 11 juli 1994, nr. IFZ94/779 gelden, maar de verrekeningsmethode van art. 25, lid 3, Verdrag Nederland-Verenigde Staten. En dus zou deze directeur geen voorkoming van dubbele belasting in Nederland behoren te krijgen.

De advocaat-generaal brengt echter naar voren dat het Amerikaanse heffingssysteem zo kan zijn dat het voordeel pas bij verkoop van de aandelen in de Amerikaanse belastingheffing zal worden betrokken. In dat geval zou wel aan de voorwaarde van de resolutie uit 1994 worden voldaan, al is het pas later. Eerder heeft de staatssecretaris van Financiën gezegd dat in deze situatie de vrijstellingsmethode onder voorwaarden dan toch zou kunnen gelden (mededeling van 7 december 1994, nr. IFZ94/1136, V-N 1994/4012, pt. 6). Op deze grond concludeert de advocaat-generaal dat verwijzing van de zaak moet plaatsvinden. Dat klinkt heel redelijk, maar het lijkt mij moeilijk hoe met dit timingsverschil praktisch zal moeten worden omgegaan. Er is hiervoor namelijk niet zoiets als een conserverende aanslag voorzien en wat als de directeur vóór verkoop van de aandelen naar het buitenland verhuist, past Nederland dan een soort exitheffing toe? Nog geen makkelijke kwestie en omdat het hier om de interpretatie van een ministeriële resolutie gaat lijkt het mij redelijk als de staatssecretaris zich hierover uitspreekt, dus hoe wil hij dit timingsverschil behandelen? Anders wordt het voor de rechter te veel een salomonsoordeel.

Voor de verwijzing geeft de advocaat-generaal vervolgens wat richtlijnen mee, namelijk dat de resolutie van 1994 beperkt moet worden uitgelegd, dat de vrijstellingsmethode alleen geldt voor zover het inkomen in de VS aan de belastingheffing onderworpen is (of wordt) en dat bij onduidelijkheid over de interpretatie van de resolutie de uitleg van het verdrag prevaleert.