

NTFR 2024/841

INTERNATIONAAL EN EUROPEES

Nederlandse dj heeft recht op aftrek voorkoming dubbele belasting voor de via een LLC genoten inkomsten voor optredens in VS

Gerechtshof 's-Hertogenbosch 27 maart 2024,
22/01346
ECLI:NL:GHSHE:2024:1049

Belastingjaar/tijdvak: 1 januari 2017 - 31 december 2017
Wetsartikelen: Art. 13 Bvdb 2001; Art. 18 Verdrag Nederland-Verenigde Staten; Art. 25 Verdrag Nederland-Verenigde Staten

Samenvatting

Belanghebbende is inwoner van Nederland en treedt op als dj in de VS. Via een LLC, waarvan belanghebbende manager en enig member is, ontvangt hij gages voor de optredens in de VS. De LLC wordt voor Nederlandse fiscale doeleinden aangemerkt als een niet-transparante kapitaalvenootschap. Vanuit Amerikaans fiscaal perspectief is de LLC transparant en belanghebbende wordt voor de winst van de LLC persoonlijk belast met federal income tax. In geschil is of belanghebbende voor de Nederlandse inkomstenbelasting recht heeft op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting volgens de verrekeningsmethode op

grond van het verdrag Nederland-Verenigde Staten. Op grond van art. 18 Verdrag NL-VS is belanghebbende aan te merken als artiest en komt het heffingsrecht over de optredens in Amerika aan de VS toe. Het hof oordeelt dat belanghebbende recht heeft op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting, omdat de inkomsten van de LLC persoonlijk bij belanghebbende in Amerika in de inkomstenbelasting worden betrokken. (Hoger beroep gegrond.)

Noot: Bierman*

In deze procedure wordt het inkomen van belanghebbende door de VS belast bij belanghebbende zelf, en niet bij zijn LLC. Het geschil in deze zaak verschilt daardoor van het geschil in een eerdere procedure over een dj (HR 24 september, 2021, ECLI:NL:HR:2021:1352, NTFR 2021/3213). In die procedure werd de met de optredens van een dj behaalde winst door het betreffende buitenland belast bij de bv van de dj die de optredens verzorgde, en niet bij de dj zelf. De belanghebbende in die procedure kon de belasting die door de bronstaat was geheven ten laste van zijn bv niet verrekenen met de door hem in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting, juist omdat het buitenland die belasting had geheven ten laste van de bv en niet ten laste van de dj zelf. Overigens verrichtte de belanghebbende in die procedure ook optredens in de VS via een (hybride) LLC. De verrekening van de door de VS bij de belanghebbende geheven belasting was daar echter niet in geschil. Belanghebbende in deze hofuitspraak heeft daarvoor moeten procederen.

Zowel de rechtbank als het hof is van oordeel dat de LLC naar Nederlandse maatstaven fiscaal non-transparant is. Het logische gevolg daarvan zou moeten zijn dat in box 1 het salaris dat belanghebbende ontvangt van de LLC wordt belast, en in box 2 het uitgekeerde netto-inkomen van de LLC (de door de LLC ontvangen gages minus de gemaakte kosten). De rechtbank gaat echter uit van belastingheffing over alleen het salaris dat wordt ontvangen van de LLC en kent naar rato verrekening toe van de door de VS geheven belasting (rb. Zeeland-West-Brabant 9 juni 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:3157, NTFR 2022/2692). Onduidelijk is waarom de rechtbank het door de LLC uitgekeerde (netto-)inkomen niet ook in de heffing betreft. Het hof betreft wel beide inkomsten in de heffing, maar belast beide in box 1 en niet (deels) in box 2. Vervolgens geeft het hof wel verrekening voor het totale bedrag van de in de VS betaalde belasting.

De vraag is waarom art. 24 lid 4 Verdrag NL-VS niet wordt toegepast door de rechtbank en het hof. Die bepaling ziet immers op de toepassing van het verdrag op hybride entiteiten. Duidelijk is dat in deze procedure sprake is van een hybride entiteit: Nederland ziet de LLC als non-transparant, terwijl de VS de LLC als transparant ziet. Toch is het denkbaar dat art. 24 lid 4 van het verdrag inderdaad niet van toepassing is op deze casus. In de memorie van toelichting bij het verdrag is over deze bepaling het volgende opgemerkt: 'De bepaling ziet uitsluitend op de verdragstoepassing van een inkomensbestanddeel dat van het ene land naar het andere land vloeit via een entiteit die door de twee betrokken landen anders wordt gekwalificeerd. De bepaling ziet niet op een verschil in kwalificatie van het inkomensbestanddeel' (Kamerstukken II 2003/04, 29632, nr. 3, p. 29). De voorbeelden in de memorie van toe-

lichting zien allemaal op situaties waarin een inwoner van de ene staat dividend ontvangt van een inwoner van de andere staat via een hybride entiteit, en dan met name op de vermindering van bronheffing door de bronstaat. Op basis van art. 24 lid 4 kan dan (kort gezegd) een beroep worden gedaan op het verdrag voor zover het inkomen in de andere staat in de heffing is betrokken (bij de hybride entiteit zelf, of bij de participanten in de hybride entiteit). In de casus van het hof gaat het echter om inkomsten waarop art. 18 van het verdrag van toepassing is, waardoor de VS door het verdrag niet wordt beperkt in het uitoefenen van zijn heffingsrechten. Bovendien lijkt sprake te zijn van een verschil in kwalificatie van het inkomensbestanddeel: vanuit het perspectief van Nederland ontvangt de dj loon en door de LLC uitgekeerde winst, terwijl vanuit het perspectief van de VS (alleen) sprake is van winst uit onderneming. In de literatuur is eerder al opgemerkt dat art. 24 lid 4 Verdrag NL-VS geen oplossing biedt voor situaties zoals die van belanghebbende (zie MBB 2011/5/2, De Nederlandse fiscale behandeling van hybride entiteiten onder belastingverdragen, voorbeeld 2.2). Als bij belanghebbende belasting zou worden geheven over het inkomen uit de LLC in box 2, zonder verrekening van de in de VS (ten laste van de dj) geheven belasting, zou dat inderdaad leiden tot dubbele belastingheffing.

Inmiddels is het wetsvoorstel Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen aangenomen (NTFR 2023/1707). Op basis van die wet moet (ook) een LLC vanaf 1 januari, 2025 worden gekwalificeerd op basis van de rechtsvormvergelijkingmethode: een buitenlandse rechtsvorm wordt fiscaal hetzelfde gekwalificeerd als een Nederlands lichaam met een vergelijkbare rechtsvorm. Als er geen vergelijkbare Nederlandse rechtsvorm is omdat de betreffende rechtsvorm civielrechtelijke kenmerken van zowel personenvennootschappen als van kapitaalvennootschappen heeft, is sprake van een niet-vergelijkbare rechtsvorm. Als die in het buitenland gevestigd is, wordt aangesloten bij de kwalificatie in het buitenland (de 'symmetrische methode'). In dat verband valt op dat een Delaware LLC (zoals die van belanghebbende) op basis van het consultatiebesluit (Internetconsultatie conceptbesluit Vergelijking buitenlandse rechtsvormen, NTFR 2024/417) wordt aangemerkt als vergelijkbaar met een Nederlandse bv (en dus fiscaal non-transparant), terwijl de LLP wordt aangemerkt als een niet-vergelijkbare rechtsvorm (waarbij wordt aangesloten bij de kwalificatie in het buitenland). Dat is opvallend, omdat zowel de LLP als de LLC zich lastig laat vergelijken met een Nederlandse rechtsvorm, en beide rechtsvormen kenmerken hebben van zowel kapitaalvennootschappen als personenvennootschappen (zie J.M. Blanco Fernandez en M. van Olfen, Rechtsvorm en gebruik van LLP's en LLC's, ministerie van Justitie 2007).

De kwalificatie van een LLC op basis van de rechtsvormvergelijkingmethode wordt verder bemoeilijkt doordat tussen het recht van de verschillende staten grote verschillen bestaan, waarvan het de vraag is of die leiden tot andere uitkomsten. In de lijst van gekwalificeerde rechtsvormen bij het conceptbesluit wordt naast de Delaware LLC alleen de Ohio LLC gekwalificeerd (als niet-transparante rechtsvorm). Op de meest recente versie van de lijst bij het huidige kwalificatiebesluit (besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M, Stcrt. 2009, 19749, NTFR 2010/31) staan negentien Amerikaanse LLC's (allemaal non-transparant). Kennelijk is de kwalificatie op basis van de rechtsvormvergelijkingmethode van de overige zeventien Amerikaanse LLC's vanaf 1 januari 2025 niet zonder meer duidelijk.

De Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen is gericht op het voorkomen van kwalificatieverschillen. Het lijkt er

* mr. drs. J. (Jasper) Bierman - werkzaam als Senior Manager bij Taxture Global Tax and Legal Services

echter op dat voor de LLC de toepassing van de rechtsvormvergelijkingsmethode complex is en in veel gevallen uiteindelijk zal leiden tot de conclusie dat sprake is van een naar Nederlands recht non-transparante rechtsvorm. Omdat de LLC in de VS fiscaal doorgaans transparant is, blijven kwalificatieverschillen bestaan. Eerder is in de literatuur de suggestie gedaan om voor alle in het buitenland gevestigde rechtsvormen de symmetrische methode toe te passen (WFR 2021/113, Consultatie aangepast classificatiekader op weg naar de symmetrische benadering en WFR 2024/69, Het consultatie-besluit vergelijking buitenlandse rechtsvormen). Als daarvoor wordt gekozen, dan zou in deze casus zonder meer duidelijk zijn dat belanghebbende recht heeft op verrekening van de door de VS geheven belasting.

