

BELONING & BELASTING



Vakblad gespecialiseerd in loonheffingen

Dit artikel wordt u aangeboden door Beloning & Belasting

Beloning & Belasting is hét vakblad voor professionals die op de hoogte willen zijn en blijven van de ontwikkelingen met betrekking tot loonbelasting en sociale verzekeringen. Beloning & Belasting biedt praktijkgerichte informatie over wetgeving, beleid en jurisprudentie. Dat is aangevuld met commentaren van deskundigen en lezersvragen. In Beloning & Belasting staat onmisbare informatie voor onder andere belastingadviseurs, accountants, boekhouders en HR-managers.

Dit kunt u verwachten van Beloning & Belasting:

- 12x per jaar het digitale vakblad
- maandelijkse nieuwsbrief per e-mail
- informatie die u direct in de dagelijkse praktijk kunt gebruiken
- toegang tot online database
- laatste vier vakbladen offline beschikbaar op tablet.

Kijk voor meer informatie of een (proef)abonnement op <https://www.futd.nl/vakblad/beloning-belasting/abonneren/>

© 2022 Rendement Uitgeverij. Alle rechten voorbehouden.

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

*Lita Mannoe*¹

Waarvoor wordt u betaald?

2022-0044

Bestuurdersbeloningen in internationaal verband vormen een even actueel als interessant onderwerp. In dit artikel ga ik in op de uitspraak van Hof Den Haag van 3 november 2021², waarin het hof een aantal punten beoordeelt die voor de praktijk van essentieel belang zijn. Daarnaast behandel ik op hoofdlijnen de voorgenomen intrekking van het Besluit van 18 juli 2008³, waarin onder voorwaarden de vrijstellingsmethode werd goedgekeurd om dubbele belastingheffing over statutaire bestuurdersbeloningen te voorkomen, in plaats van de verrekeningsmethode.

De casus

Belanghebbende werkte voor een internationaal concern. Hij was statutair bestuurder van de tophoudster B BV, en was vanaf 30 april 2008 tevens in dienst bij C BV, een dochtervennootschap van B BV. Voordien verrichtte hij zijn werkzaamheden op basis een managementovereenkomst. Op 18 juli 2012 zijn B BV en C BV gefuseerd tot A BV. Belanghebbende was verder aangesteld als statutair bestuurder van een aantal buitenlandse groepsvennootschappen, gevestigd in respectievelijk Singapore, Spanje en Zwitserland.

De handelsactiviteiten van het concern bestonden onder meer uit G-activiteiten in Europa en Azië, en I-activiteiten in Argentinië en Brazilië. De I-activiteiten werden verricht door H SA in Argentinië en J Lta. in Brazilië. Deze groepsvennootschappen werden gehouden K SA, gevestigd in Zwitserland. K SA werd uiteindelijk ook gehouden door B BV.

Belanghebbende was sinds 2006 commercieel verantwoordelijk voor de Zuid-Amerikaanse handelsactiviteiten. Hij kreeg zijn volledige arbeidsbeloning uitbetaald via B BV (na de fusie via A BV), en deze beloning was vormgegeven via een salarissplitsing ('salary split'). Volgens zijn arbeidsovereenkomst had belanghebbende recht op een bonus die zag op de G-activiteiten (de 'G-bonus'). Mondeling is verder afgesproken dat belanghebbende ook recht had op een bonus die zag op de I-activiteiten (de 'I-bonus').

Zijn salaris en de G-bonus werden doorbelast naar groepsvennootschappen gevestigd in Singapore (D Ltd.), Spanje (E SA) en Zwitserland (F SA). Zoals reeds hierboven vermeld, was belanghebbende statutair bestuurder van deze vennootschappen. Over de beloning die aan Singapore, Spanje en Zwitserland toerekenbaar was, werden via de Nederlandse sala-

risadministratie geen loonheffingen ingehouden. Wel heeft belanghebbende over zijn beloning belasting betaald in Singapore, Spanje en Zwitserland.

Bezwaar en beroep zijn ingesteld tegen de inhouding van loonheffingen over de in september 2017 uitbetaalde I-bonus over de jaren 2009 en 2010.

Hoe ging het met de I-bonus?

De I-bonussen over de jaren 2007 en 2008 zijn zonder inhouding van loonheffingen aan belanghebbende overgemaakt, en wel op een bankrekening ten name van L Ltd.: een vennootschap waarvan belanghebbende alle aandelen bezat en die gevestigd was op de Britse Maagdeneilanden. Met betrekking tot deze inkomsten heeft belanghebbende in 2014 in Nederland een verzoek gedaan om toepassing van de zogenaamde inkeerregeling.

Daarnaast heeft Rb. Rotterdam in 2016 A BV ertoe veroordeeld om belanghebbende onder meer de I-bonussen over 2009 (van USD 1.230.000) en 2010 (van USD 692.381) te betalen. Op 25 september 2017 heeft A BV deze bonussen, van omgerekend in totaal € 1.655.898, aan belanghebbende uitbetaald onder inhouding van loonheffingen tot een bedrag van € 861.067.

Wie is bestuurder in verdragsituatie?

Belanghebbende was bij een aantal groepsvennootschappen formeel benoemd tot statutair bestuurder, doch bij een aantal andere groepsvennootschappen niet. De I-bonus zag op activiteiten door de entiteiten in Argentinië en Brazilië. Bij deze entiteiten was hij niet formeel aangesteld als bestuurder. De vraag dringt zich nu op, wanneer in een dergelijk geval het bestuurdersartikel van toepassing is.

De belanghebbende ziet geen materieel verschil tussen de taken die hij uitoefent voor de diverse vennootschappen, ongeacht of hij daar formeel is aangesteld is als statutair bestuurder. Zo stelt hij dat hij feitelijk ook functioneerde als bestuurder van de Argentijnse en Braziliaanse vennootschappen, conform het Angelsaksische bestuursmodel van het concern. Belanghebbende was in 2006 bovendien commercieel verantwoordelijk geworden voor de Zuid-Amerikaanse handelsactiviteiten van de groep. Hij was ook regelmatig aanwezig in Argentinië en Brazilië, om daar zijn bestuursfunctie uit te oefenen. Verder stuurde hij rechtstreeks lokale medewerkers aan tijdens videobijeenkomsten die een aantal malen per week plaatsvonden.

Hof Den Haag oordeelt dat het bestuurdersartikel in belastingverdragen enkel kan worden ingeroepen, indien sprake is van *formele* bestuurder. Het feitelijke functioneren als bestuurder geeft geen toegang tot dit artikel. Een beroep op een materiële invulling van het bestuurdersbegrip is derhalve onjuist, aldus het Hof. Als in belastingverdragen geen definitie is opgenomen van het begrip bestuurder, dient dit begrip op grond van (gewoonlijk) artikel 3, tweede lid van die belastingverdragen te worden uitgelegd naar het nationale recht van het land waarin het lichaam is gevestigd.

In deze casus is vast komen te staan dat de belanghebbende niet formeel was aangesteld als bestuurder van de Argentijnse en Braziliaanse vennootschappen. Om deze reden had hij onder de toepasselijke verdragen dan ook geen aanspraak op voorkoming van dubbele belasting.

Toerekenen van werkzaamheden aan specifieke bestuurderscapaciteit: voldoende verband?

De belastingverdragen met Argentinië en Brazilië boden weliswaar geen uitkomst, maar belanghebbende had nog een ander ijzer in het vuur. Hij stelde dat de I-bonus toerekenbaar was aan zijn werkzaamheden voor de entiteiten in Singapore, Spanje en Zwitserland (waar hij dus wel statutair bestuurder was).

Het hof oordeelt allereerst dat niet aannemelijk is gemaakt dat de I-bonus feitelijk is doorbelast aan, of anderszins ten laste is gekomen van de entiteiten in de betreffende landen (D Ltd., E SA en / of F SA). Vervolgens gaat het hof in op de verdragstoepassing ingeval van een salarissplitsing waarbij het loon wordt betaald door één groepsvennootschap (dus in dit geval door A BV). Volgens het hof moet er dan sprake zijn van een voldoende direct verband tussen enerzijds de werkzaamheden van de bestuurder ten behoeve van buitenlandse vennootschappen (en het daaraan toegerekende deel van diens loon), en anderzijds de vergoedingen

die de buitenlandse vennootschappen betalen aan de vennootschap die het loon betaalt.

Het hof gaat niet mee in het betoog van belanghebbende, inhoudende dat het zogenaamde 'arm's length' principe voldoende is om te concluderen tot een beloning in de capaciteit van bestuurder van die specifieke vennootschappen. Volgens het hof bestaat er onvoldoende direct verband tussen de I-bonus en de werkzaamheden van belanghebbende ten behoeve van de vennootschappen in kwestie. Een toerekening aan deze bestuurdersfuncties is daarom niet mogelijk.

Opgvolgende belastingverdragen Zwitserland: welk verdrag toepassen?

Een ander aspect dat in dit arrest aan bod kwam, is het volgende. Het belastingverdrag tussen Nederland en Zwitserland van 2010 is in werking getreden per 9 november 2011, en van toepassing vanaf 1 januari 2012. De bepalingen van het oude verdrag van 1951 zijn vanaf die datum niet langer van toepassing, behalve op belastingjaren en -tijdvakken die zijn verstreken vóór het tijdstip waarop de bepalingen van het nieuwe verdrag van 2010 van toepassing zijn geworden⁴.

De I-bonus is uitbetaald in 2017, en dus in dat jaar genoten in de zin van artikel 13a, lid 1 van de Wet op de loonbelasting 1964, ondanks dat de bonus ziet op jaren ver daarvoor (2009 en 2010). Het belastingverdrag tussen Nederland en Zwitserland van 2010 is daarom van toepassing, en niet het oude verdrag van 1951. Het belang hiervan was dat de voorkoming van dubbele belasting van bestuurdersbeloningen onder het oude verdrag volgens de vrijstellingsmethode verliep, en onder het nieuwe verdrag volgens de verrekeningsmethode.

Vervallen van begunstigend voorkomingsbeleid voor bestuurdersbeloningen?

Volgens het Besluit van 18 juli 2008 (CPP 2007/664M) kan de vrijstellingsmethode worden toegepast voor bestuurdersbeloningen in plaats van de verrekeningsmethode, indien wordt voldaan aan de eisen die in het Besluit zijn gesteld. Deze goedkeuring werd destijds verleend omdat de verrekeningsmethode ertoe kan leiden dat bestuurdersbeloningen zwaarder worden belast dan de uit dienstbetrekking genoten arbeidsinkomsten van buitenlandse werknemers die *geen* bestuurders of commissarissen zijn, en in hetzelfde land werkzaamheden verrichten.

Al enige tijd wordt overigens verwacht dat dit goedkeurende beleid wordt ingetrokken. Naar verluidt zal dit nu in het voorjaar van 2022 plaatsvinden⁵.

Conclusie

Na bestudering van deze casus blijven er nog de nodige vragen over. Was er bewust voor gekozen om belanghebbende niet aan te stellen als bestuurder van de Argentijnse en Braziliaanse entiteiten? Heeft men de I-bonus bewust niet doorbelast naar de andere entiteiten? Wellicht hebben andere dan fiscale omstandigheden deze stappen belet. Immers: het waren vermoedelijk juist fiscale redenen die belanghebbende ertoe brachten om de bonus in eerste instantie op de Britse Maagdeneilanden te laten uitbetalen.

Wat deze casus wel duidelijk maakt, is dat het opzetten van een salarissplitsing voor bestuurdersbeloningen binnen een concern zorgvuldig moet worden opgezet, onderbouwd, vastgelegd en uitgevoerd. In verband met DAC 6 dient de adviseur nog na te gaan of de salary split

meldingsplichtig is. De vraag is of iedere salary split tot een melding leidt.⁶

Daarna dient de salarissplitsing (jaarlijks) onderhouden te worden, op basis van ontwikkelingen binnen het concern en de taken van de bestuurder. Bovendien moeten nu de gevolgen van de verwachte beëindiging van het goedkeurende Besluit CPP 2007/664M in kaart worden gebracht. De financiële gevolgen van dit laatste kunnen beslist aanzienlijk zijn.

Noten:

1. Mw. Mr. L. Mannoe is verbonden aan Witscraft B.V.
2. Hof Den Haag 3 november 2021, ECLI:NL:GHDHA:2021:2366, zie FutD 2021-3860.
3. Besluit Ministerie van Financiën 18 juli 2008, nr. CPP 2007/664M; zie Fida 20083200
4. Artikel 29, lid 3, van het Verdrag Nederland-Zwitserland van 2010.
5. In NTFR van 27 januari 2022, 2022/427, met noot door A.W. Steijn, wordt gesteld dat de goedkeuring op grond waarvan onder voorwaarden de vrijstelingsmethode voor bestuurders van toepassing is, in plaats van de verrekening methode, dan waarschijnlijk zal vervallen.
6. Besluit van 24 juni 2020, nr. 2020-1138; zie Fida 20203899.