



## Inkomstenbelasting, Internationaal belastingrecht; Lucratief belang in internationale situaties

*Directoraat-generaal Belastingdienst/Corporate Dienst Vaktechniek  
Besluit van 16 november 2021, nr. 2021-20668, Staatscourant 2021, 46689*

### De Staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten

*Dit besluit bevat beleid over de lucratiefbelangregeling van artikel 3.92b, 3.95b en 7.2, derde lid, Wet IB 2001 in internationale situaties.*

### 1. Inleiding

Dit besluit bevat beleid over de toepassing van de Wet IB 2001 en de toepassing van een belastingverdrag bij een lucratief belang in internationale situaties.

Nationaalrechtelijk geldt als hoofdregel dat het ROW-regime van toepassing is op de voordelen uit lucratief belang. Voor de verdragstoepassing vindt een zelfstandige kwalificatie van de voordelen plaats, waarbij in beginsel ten aanzien van de voordelen het arbeidskarakter voorop staat zodat het inkomen genoten wordt ter zake van niet-zelfstandige arbeid dan wel de voordelen behoren tot de beloning van een bestuurder of commissaris.

Het beleid in dit besluit betreft de beantwoording van vragen die op dit onderwerp zijn opgekomen en beschrijft mijn standpunt over onderstaande onderwerpen.

- Buitenlands belastingplichtigen met een Nederlands lucratief belang.
- Verdragstoepassing bij voordelen uit lucratief belang.
- Werkzaamheden in één of meerdere landen.

Ten slotte geef ik in dit besluit een goedkeuring, zodat kan worden voldaan aan de doorstootverplichting bij verkoop van een Nederlands middellijk lucratief belang na emigratie.

### 1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen

*Wet IB 2001: Wet inkomstenbelasting 2001*

*IW 1990: Invorderingswet 1990*

*AB: Aanmerkelijk belang*

*OESO-MV: Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling- Model Verdrag*

*ROW: Resultaat uit overige werkzaamheden*

### 2. Buitenlands belastingplichtigen met een Nederlands lucratief belang

Buitenlands belastingplichtigen zijn belastingplichtig voor het Nederlandse inkomen dat zij genieten. In artikel 7.2, tweede lid, onderdeel c, Wet IB 2001, is bepaald dat belastbaar ROW in Nederland behoort tot het Nederlandse inkomen. In het derde lid van voormeld artikel is bepaald dat onder een werkzaamheid in Nederland mede wordt verstaan het houden van aandelen, vorderingen, rechten, of het hebben van schulden als bedoeld in artikel 3.92b Wet IB 2001, indien de voordelen die daarmee worden behaald naar moet worden aangenomen mede een beloning beogen te zijn voor werkzaamheden verricht in Nederland.

Uit het tweede woord 'mede' in de wettekst hierboven volgt dat dit zowel ziet op de met de werkzaamheden behaalde voordelen als op de zinsnede 'in Nederland'. Er moet enige band zijn met werkzaamheden in Nederland om een Nederlandse bron van inkomen te constateren.

Niet nodig is dat de betrokken vennootschap in Nederland is gevestigd, dat de voordelen zijn toegekend uitsluitend in verband met werkzaamheden in Nederland of dat alle werkzaamheden in Nederland verricht worden.

Ik neem daarom het standpunt in dat de inspecteur op basis van nationaalrechtelijke bepalingen voor buitenlands belastingplichtigen met een (on)middellijk gehouden lucratief belang kan heffen over 100% van de voordelen ter zake van dat lucratieve belang ook al zouden de werkzaamheden ook deels in een ander land verricht worden. Dit sluit niet uit dat op grond van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting Nederland mogelijk beperkt wordt in zijn heffingsrecht.



### 3. Verdragstoepassing bij voordelen genoten uit een lucratief belang

Voor de bepaling welk verdragsartikel van toepassing is op de voordelen uit een lucratief belang, is van belang vast te stellen of er sprake is van een onmiddellijk dan wel middellijk gehouden lucratief belang. Tevens is van belang om vast te stellen of al dan niet aan de voorwaarden van artikel 3.95b, vijfde lid, Wet IB 2001, is voldaan.

Als hoofdregel is het ROW-regime (box 1) van toepassing op voordelen uit een lucratief belang. Hiermee wordt tot uitdrukking gebracht dat het verband tussen verrichte werkzaamheden (arbeid) en de genoten voordelen (beloning) voorop staat. Echter, als de houder van een middellijk gehouden lucratief belang voldoet aan de doorstootverplichting van artikel 3.95b, vijfde lid, Wet IB 2001, dan treedt heffing in box 1 als ROW terug en wordt het voordeel enkel tot het inkomen uit box 2 gerekend. De voorwaarden van genoemd vijfde lid houden in dat de belastingplichtige voor ten minste 95% van de voordelen uit het middellijk gehouden lucratieve belang in hetzelfde kalenderjaar als inkomen uit AB geniet dat een wierspiegeling is van de voordelen en belastingplichtige kiest voor toepassing van het vijfde lid.

Deze tweedeling (heffing als hoofdregel volgens het ROW-regime en bij wijze van uitzondering enkel volgens het AB-regime) wordt ook voor de toepassing van het relevante verdrag ter voorkoming van dubbele belasting gevolgd. In het hiernavolgende neem ik de bepalingen uit het OESO-MV als uitgangspunt.

- 1) In gevallen waarin het lucratief belang onmiddellijk wordt gehouden en in gevallen waarin het lucratief belang middellijk wordt gehouden maar niet aan de doorstootverplichting van artikel 3.95b, vijfde lid, Wet IB 2001 wordt voldaan, is het artikel voor niet-zelfstandige arbeid van toepassing op de voordelen uit lucratief belang. Omdat op basis van de wet vereist is dat de voordelen mede beogen een beloning te zijn voor werkzaamheden (arbeid) van de belastingplichtige, zal in de gevallen waarin aan de vereiste is voldaan, de verwerving en de waardevermindering van het lucratieve belang in zodanig verband staan met een dienstbetrekking of een andere vorm van toekenning, dat deze inkomsten onder het niet-zelfstandige arbeidsartikel vallen.<sup>1</sup> Het is ook mogelijk dat in voorkomend geval het artikel van toepassing is dat ziet op de beloningen van bestuurders- en commissarissen.
- 2) In gevallen waarin nationaalrechtelijk aan de voorwaarden van artikel 3.95b, vijfde lid, Wet IB 2001 wordt voldaan, vindt enkel heffing plaats volgens het AB-regime in box 2. Dit houdt in dat op reguliere voordelen het dividendartikel van toepassing is en op vervreemdingsvoordelen het vermogenswinstartikel van het belastingverdrag moet worden toegepast.

### 4 Werkzaamheden in één of meerdere landen

Als er arbeid wordt verricht in meerdere landen, kan een pro-ratabenadering mogelijk zijn. De pro-ratabenadering verdeelt de voordelen tussen de landen die heffingsrecht hebben op basis van verrichte arbeid.

De pro-ratabenadering is voorbehouden aan het niet-zelfstandige arbeidsartikel van het belastingverdrag. Bij toepassing van het dividendartikel of het vermogenswinstartikel is een pro-ratabenadering dus niet aan de orde.

Zoals beschreven in onderdeel 3, is in beginsel het niet-zelfstandige arbeidsartikel van toepassing op voordelen uit direct gehouden lucratieve belangen en middellijk gehouden lucratieve belangen waarbij niet aan de voorwaarden van artikel 3.95b, vijfde lid, Wet IB 2001, is voldaan (het voordeel behoort tot het inkomen uit ROW (box 1) van de middellijk lucratiefbelanghouder. Een pro-ratabenadering kan dus slechts in die gevallen aan de orde komen en niet bij middellijk gehouden lucratieve belangen waarbij wel aan de doorstootverplichting is voldaan (het voordeel behoort dan tot het inkomen uit AB (box 2)).

De pro-ratabenadering komt slechts aan de orde als de feiten en omstandigheden daar aanleiding voor geven. Hiervoor is het van belang om vast te stellen of de voordelen behaald met de (toegekende) vermogensbestanddelen specifiek een beloning beogen te zijn voor werkzaamheden verricht in Nederland, of dat de voordelen behaald met de (toegekende) vermogensbestanddelen mede een beloning beogen te zijn voor werkzaamheden verricht in een of meerdere andere landen. In het eerste geval komt de pro-ratabenadering niet aan de orde, omdat de voordelen moeten worden toegerekend aan Nederland. In het tweede geval (de voordelen behaald met de (toegekende) vermogensbestanddelen beogen mede een beloning te zijn voor werkzaamheden verricht in een of meerdere andere landen) kan de pro-rata benadering aan de orde komen, zodat verdere allocatie kan plaatsvinden. De beantwoording van de vraag welk land in het tweede geval heffingsrecht heeft en over welk deel, is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval.

<sup>1</sup> Kamerstukken II, 2007–2008, 31 459, nr. 9, p. 23.



## 5. Emigratie en middellijk gehouden lucratief belang

In het geval van een vervreemding waarbij emigratie geen rol speelt is het in de regel mogelijk om aan de voorwaarden van artikel 3.95b, vijfde lid, Wet IB 2001 te voldoen, waardoor over het middellijk gehouden lucratieve belang geen box 1-heffing (als ROW) plaatsvindt.

Wanneer een houder van een middellijk gehouden lucratief belang emigreert, kan er een verschil ontstaan tussen de verkrijgingsprijs voor het AB en het opgeofferde bedrag voor het lucratief belang.

### **Aanmerkelijk belang**

Emigratie van een in Nederland woonachtige AB-houder, wordt op grond van artikel 4.16, eerste lid, onderdeel h, Wet IB 2001, fictief aangemerkt als een vervreemding. Bij een positief vervreemdingsvoordeel wordt ingevolge artikel 2.8, tweede lid, Wet IB 2001 een conserverende aanslag opgelegd. Op grond van artikel 25, achtste lid, IW 1990 wordt uitstel van betaling verleend. Doordat een aanmerkelijk belang wordt gehouden in een in Nederland gevestigd lichaam wordt de AB-houder buitenlands belastingplichtig. De verkrijgingsprijs voor het AB wordt gesteld op de waarde in het economische verkeer.

### **Lucratief belang**

Bij emigratie van de houder van een middellijk lucratief belang vindt er voor het lucratief belang geen (fictieve) vervreemding plaats. De lucratiefbelanghouder blijft immers belastingplichtig. Het opgeofferde bedrag voor het lucratief belang wijzigt niet. Dit kan ertoe leiden dat bij een vervreemding na de emigratie, de genoten netto voordelen van het lucratief belang groter zijn dan het voordeel dat wordt genoten ter zake van het AB. Dit kan er onder omstandigheden toe leiden dat niet kan worden voldaan aan de voorwaarde van de doorstootverplichting. In dat geval wordt het volledige voordeel uit dat belang in box 1 van de inkomstenbelasting als ROW belast.

Als een houder van een middellijk gehouden lucratief belang emigreert, kan er sprake zijn van een verschil in het tijdstip waarop over het AB-voordeel wordt geheven en het tijdstip waarop over het voordeel uit lucratief belang wordt geheven. Het volgende voorbeeld maakt dit inzichtelijk.

#### *Voorbeeld*

Belanghebbende heeft aandelen in BV X die voor hem een AB vormen. BV X houdt als enige bezitting aandelen in BV Y die voor belanghebbende een middellijk lucratief belang vormen.

De verkrijgingsprijs voor het AB (en daarmee indirect het opgeofferde bedrag voor het lucratieve belang) bedraagt € 1.000. Bij emigratie zijn de aandelen in BV X € 1.200, waard. Voor het AB wordt er aan belanghebbende een conserverende aanslag opgelegd van € 53,8 (26,9%<sup>2</sup> van € 200) en vangt de buitenlandse belastingplicht aan met een verkrijgingsprijs van € 1.200.

Voor het lucratief belang verandert er niets. Het opgeofferde bedrag blijft € 1.000, er is immers geen sprake van een vervreemding.

#### *Variant I*

Stel dat het AB-pakket na 3 jaar wordt vervreemd voor € 2.000. Voor het AB betekent dit een voordeel van € 800 (€ 2.000 -/€ 1.200 = € 800) en invordering van de conserverende aanslag ad € 53,8.

Voor het lucratief belang betekent dit een voordeel van € 2.000 -/€ 1.000 = € 1.000.

Als wordt voldaan aan de voorwaarden van artikel 3.95b, vijfde lid, Wet IB 2001, wordt heffing in box 1 als ROW voorkomen. In voormeld artikel is bepaald dat er 'in dat kalenderjaar tot een bedrag van ten minste 95% van die voordelen inkomen uit aanmerkelijk belang wordt genoten dat een weerspiegeling is van die voordelen'. In deze variant is dat niet mogelijk. Immers, in dit geval is het inkomen uit AB € 800, dat is 80% van het voordeel uit het lucratief belang ad € 1.000. De doorstootverplichting stelt dat in dit geval in dat kalenderjaar ten minste € 950 (95% van het lucratief belang van € 1.000), in de AB-heffing dient te worden betrokken. Omdat in dat kalenderjaar dus niet kan worden voldaan aan de doorstootverplichting wordt het voordeel uit het lucratief belang volledig in box 1 belast.

#### *Variant II*

Stel dat de AB-vennootschap BV X na 3 jaar het lucratief belang in BV Y vervreemdt voor € 2.000. Voor de box 1-heffing als ROW van belanghebbende betekent dit een voordeel van € 1.000 (€ 2.000 -/€ 1.000 = € 1.000). Als belanghebbende in dat jaar voldoet aan de voorwaarden genoemd in arti-

<sup>2</sup> Tarief belastbaar inkomen uit AB in 2021



---

kel 3.95b, vijfde lid, Wet IB 2001, door ten minste € 950 (95% van het voordeel ad € 1.000) inkomen uit AB te genieten, dan vindt enkel heffing plaats in de AB-sfeer.

Ik acht de gevolgen van de situatie zoals hiervoor weergegeven in de eerste variant ongewenst. Daarom keur ik het volgende goed.

### **Goedkeuring**

Ik keur goed dat het geconserveerde inkomen uit AB waarover is geheven bij conserverende aanslag en waarvan het uitstel van betaling wordt ingetrokken, in het kalenderjaar waarin en voor het gedeelte dat het uitstel van betaling wordt ingetrokken, voor de toepassing van artikel 3.95b, vijfde lid, Wet IB 2001, geacht wordt te zijn begrepen in het genoten inkomen uit AB, voor zover artikel 3.95b, vijfde lid, Wet IB 2001 nog niet eerder is toegepast vanwege dat inkomen.

Op deze manier kan aan de voorwaarden van de doorstootverplichting worden voldaan, waardoor het mogelijk is dat box-1 heffing als ROW achterwege blijft.

### **6. Inwerkingtreding van dit besluit**

Dit besluit treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit.

### **7. Citeertitel**

Dit besluit wordt aangehaald als: Besluit Lucratief belang in internationale situaties.

Dit besluit zal in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 16 november 2021*

*De Staatssecretaris van Financiën,  
namens deze,  
H.G. Roodbeen,  
Hoofddirecteur Fiscale en Juridische zaken*