

ECLI:NL:GHSHE:2024:1049

Instantie	Gerechtshof 's-Hertogenbosch
Datum uitspraak	27-03-2024
Datum publicatie	18-04-2024
Zaaknummer	22/01346
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBZWB:2022:3157, (Gedeeltelijke) vernietiging en zelf afgedaan
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Artikel 18 en 21 van het belastingverdrag VS-NL 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. Belanghebbende wordt voor de winst van de LLC in de VS persoonlijk belast met federal income tax. Op grond van artikel 18 van het belastingverdrag tussen de Verenigde Staten en Nederland is belanghebbende aan te merken als artiest en komt het heffingsrecht over de optredens in Amerika aan de VS toe. 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 belastingverdrag. 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.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 18-4-2024 FutD 2024-0965

Uitspraak

GERECHTSHOF s-HERTOGENBOSCH

Team belastingrecht

Meervoudige Belastingkamer

Nummer: 22/01346

Uitspraak op het hoger beroep van

de inspecteur van de Belastingdienst,

hierna: de inspecteur,

tegen de uitspraak van de rechtbank Zeeland-West-Brabant (hierna: de rechtbank) van 9 juni 2022, nummer BRE 21/170 in het geding tussen de inspecteur en

[belanghebbende] ,

wonend in [woonplaats] (Verenigde Staten van Amerika), met gekozen domicilie in [plaats] ,

hierna: belanghebbende.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft de aanslag inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen 2017 opgelegd. Tevens is bij beschikking belastingrente in rekening gebracht.
- 1.2. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt. De inspecteur heeft uitspraak op bezwaar gedaan en het bezwaar ongegrond verklaard.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen deze uitspraak beroep ingesteld bij de rechtbank.
De rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard.
- 1.4. De inspecteur heeft tegen de uitspraak van de rechtbank hoger beroep ingesteld bij het hof.
Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. De zitting heeft plaatsgevonden op 16 februari 2024 in s-Hertogenbosch. Belanghebbende en [persoon] , als zakelijk adviseur ter bijstand van belanghebbende, hebben via beeld- en geluidverbinding deelgenomen. Namens belanghebbende is verschenen zijn gemachtigde [gemachtigde] . Namens de inspecteur zijn verschenen [inspecteur 1] , [inspecteur 2] en [inspecteur 3] .
- 1.6. Belanghebbende heeft voor de zitting een pleitnota toegezonden aan het hof. De griffier heeft deze pleitnota doorgestuurd naar de inspecteur. Deze pleitnota wordt met instemming van partijen geacht ter zitting te zijn voorgelezen.
- 1.7. Het hof heeft aan het einde van de zitting het onderzoek gesloten.
- 1.8. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat gelijktijdig met de uitspraak aan partijen wordt verzonden.

2 Feiten

- 2.1. Belanghebbende was in 2017 inwoner van Nederland en heeft de Nederlandse nationaliteit.
Belanghebbende is werkzaam als DJ en treedt wereldwijd op.
- 2.2. Belanghebbende is directeur en enig aandeelhouder van [BV] . Belanghebbende heeft in 2017 van deze BV een loon genoten van 213.007.
- 2.3. Verder is belanghebbende manager en enig member van [LLC] , een entiteit opgericht naar het recht van de staat Delaware in de Verenigde Staten van Amerika (hierna: de VS). [LLC] sluit overeenkomsten voor de werkzaamheden van belanghebbende als DJ in de VS en ontvangt daartoe de gages van optredens en betaalt de zakelijke kosten. Op grond van artikel 13 van de zogenaamde [Agreement] van [LLC] is belanghebbende volledig en direct gerechtigd tot de opbrengsten van [LLC] :
13. Profits and Losses. The entire net income, gain, net loss, loss, tax credits and any items thereof (collectively profits and losses) shall be allocated entirely to the Member.(.)
- 2.4. [LLC] wordt voor Nederlandse fiscale doeleinden aangemerkt als een niettransparante kapitaalvennootschap. Vanuit Amerikaans fiscaal perspectief is [LLC] transparant. De winst van [LLC] is in de VS bij belanghebbende persoonlijk belast met federal income tax. De nettowinst bedroeg in 2017 \$ 844.187 (omgerekend 748.794). Van belanghebbende is in de VS een bedrag van \$ 285.886 (omgerekend 253.581) aan federal income tax geheven over een belastbare winst (na bijtelling van

een post taxable refunds en vermindering met in de VS in aanmerking genomen vrijstellingen) van \$ 833.502 (omgerekend 739.316).

- 2.5. Het in de aangifte inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen (IB/PVV) voor het jaar 2017 opgenomen verzamelinkomen bedraagt 574.715. Het aangegeven belastbaar inkomen uit werk en woning en uit sparen en beleggen is als volgt opgebouwd:

Nederlandse inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking:	213.007
Buitenlandse inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking: (inkomsten [LLC] van \$ 596.749 (omgerekend 497.042))	497.042
Belastbare inkomsten uit eigen woning:	-/- 10.081
Uitgaven voor inkomensvoorzieningen:	-/- 6.764
Uitgaven voor onderhoudsverplichtingen:	-/- 118.489
Belastbaar inkomen uit werk en woning	574.715
Belastbaar inkomen uit sparen en beleggen	0

In verband met inkomen elders belast is in de aangifte een voorkoming gevraagd op basis van de vrijstellingsmethode, voor in Spanje en Thailand genoten inkomen van in totaal 3.502. Tevens is in de aangifte een voorkoming gevraagd op basis van de vrijstellingsmethode, voor in de VS belaste inkomsten van 497.042.

- 2.6. De aanslag IB/PVV 2017 is met uitzondering van de hierna genoemde post inkomen elders belast overeenkomstig de aangifte vastgesteld naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 574.715. De hierover verschuldigde IB/PVV bedraagt 289.027. De gevraagde aftrek inkomen elders belast ten aanzien van de inkomsten uit de VS is geweigerd. Bij gelijktijdige beschikking heeft de inspecteur aan belanghebbende een bedrag van 19.474 aan belastingrente in rekening gebracht.
- 2.7. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de aanslag IB/PVV 2017 en de beschikking belastingrente. De inspecteur heeft het bezwaar afgewezen en de aanslag IB/PVV 2017 en de beschikking belastingrente gehandhaafd.
- 2.8. De rechtbank heeft de aanslag verminderd naar een aanslag van 107.474, waarbij een aftrek van 181.553 is verleend ter voorkoming van dubbele belasting voor inkomensbestanddelen ook belast in de VS, met handhaving van de overige elementen van de aanslag. De rechtbank heeft de beschikking belastingrente dienovereenkomstig verminderd.

3 Geschil en conclusies van partijen

- 3.1. Het geschil betreft het antwoord op de vraag of belanghebbende recht heeft op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting (volgens de verrekeningsmethode) op grond van het belastingverdrag gesloten tussen Nederland en de Verenigde Staten (hierna: het Verdrag NL-VS)¹. Indien voorgaande vraag bevestigend wordt beantwoord dan is in geschil of voor de vaststelling van het inkomen uit de VS (vóór aftrek van de MKB-winstvrijstelling) moet worden uitgegaan van de in de VS behaalde nettowinst van 748.794 of van de in de VS in aanmerking genomen belastbare winst van 739.316 (zie 2.4). Niet in geschil is dat, indien belanghebbende recht heeft op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting in verband met de in de VS genoten inkomsten, moet worden uitgegaan van een bedrag aan in de VS geheven belasting van (omgerekend) 253.581.
- 3.2. De inspecteur concludeert primair tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank en bevestiging van de uitspraak op bezwaar en subsidiair tot vernietiging van de uitspraak van de rechtbank waarbij de buitenlandse inkomsten uit de VS worden bepaald op 748.794. Belanghebbende concludeert tot

vernietiging van de uitspraak van de rechtbank en tot het in aanmerking nemen van de belastbare winst van de LLC van 739.316 als buitenlandse inkomsten uit de VS met verrekening van de daarover geheven federal income tax.

4 Gronden

Ten aanzien van het geschil

Met betrekking tot het recht op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting

- 4.1. Het hof stelt voorop dat belanghebbende onder nationale belastingwet kwalificeert als inwoner zodat hij in Nederland als binnenlands belastingplichtige voor zijn gehele wereldinkomen in de belastingheffing wordt betrokken. Aangezien belanghebbende als binnenlands belastingplichtige in Nederland belast is voor zijn wereldinkomen, kwalificeert hij onder het Verdrag NL-VS eveneens als inwoner. Niet in geschil is dat belanghebbende is aan te merken als artiest als is bedoeld in artikel 18 Verdrag NL-VS. Evenmin is in geschil dat op grond van artikel 18 Verdrag NL-VS het heffingsrecht over de inkomsten uit optredens van belanghebbende in de VS toekomt aan de VS.
- 4.2. Op grond van artikel 25, lid 3, Verdrag NL-VS verleent Nederland een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting (volgens de verrekeningsmethode) op de in Nederland over het wereldinkomen verschuldigde inkomstenbelasting voor de bestanddelen van het inkomen die volgens artikel 18 in de VS mogen worden belast, voor zover deze bestanddelen in de grondslag van de belastingheffing zijn begrepen.
- 4.3. Bij de toepassing van de verrekeningsmethode gaat het om verrekening van daadwerkelijk in het buitenland van de belastingplichtige geheven belasting. Daarbij is dus van belang of, en zo ja van wie, die buitenlandse belasting is geheven.²
- 4.4. Uit artikel 13 van de [Agreement] van [LLC] volgt dat belanghebbende volledig en direct gerechtigd is tot alle opbrengsten van [LLC]. Dit blijkt eveneens uit de Amerikaanse aangifte, de [B] van belanghebbende, waarin de inkomsten van de [LLC] na aftrek van de kosten als inkomen van belanghebbende is opgenomen. Uit de Amerikaanse aangifte volgt dat belanghebbende in de VS een bedrag van omgerekend 253.581 aan Amerikaanse inkomstenbelasting heeft betaald over die opbrengst (na bijtelling van een post van taxable tax refunds en vermindering met de in de VS geldende vrijstellingen). Naar het oordeel van het hof heeft belanghebbende, gelet op de omstandigheid dat hij voor alle inkomsten van [LLC] persoonlijk in de Amerikaanse heffing van inkomstenbelasting is betrokken, recht op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting volgens de verrekeningsmethode. Daaraan doet niet af dat de opbrengsten zijn genoten via tussenkomst van [LLC] en dat vanuit Nederlands fiscaal perspectief [LLC] als een niet-transparante kapitaalvennootschap dient te worden aangemerkt, aangezien in dit geval over deze opbrengsten daadwerkelijk bij belanghebbende zelf inkomstenbelasting is geheven in de VS. Op dit punt wijkt de situatie van belanghebbende af van de situaties in de jurisprudentie³ waarop de inspecteur een beroep doet, aangezien het in die andere zaken ging om de vraag of de bronbelasting die bij de vennootschap was geheven en niet verrekenbaar was bij de vennootschap, alsnog kon worden verrekend in de Nederlandse inkomstenbelasting van de belanghebbende. Het beroep van de inspecteur op deze jurisprudentie leidt het hof dan ook niet tot een ander oordeel. De primaire stelling van de inspecteur faalt. Ook het beroep van de inspecteur op de artikelen 15 en 16 van de [Agreement] stuit hier op af.

Met betrekking tot de vaststelling inkomen uit de VS

4.5.

Voor het geval dat belanghebbende recht heeft op aftrek ter voorkoming van dubbele belasting, is tussen partijen niet in geschil dat voor het vaststellen van het inkomen uit de VS moet worden uitgegaan van alle door tussenkomst van [LLC] genoten inkomsten uit de werkzaamheden van belanghebbende in de VS. Belanghebbende heeft verklaard dat de aangifte IB/PVV op dit punt onjuist is ingediend door de voormalige belastingadviseur van belanghebbende. Deze heeft abusievelijk slechts een bedrag van 497.042 (\$ 596.749) als buitenlandse inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking ter zake van het door tussenkomst van de LLC in de VS genoten inkomen opgenomen.

Wel is in geschil of moet worden uitgegaan van de in de VS behaalde nettowinst van 748.794 of van de in de VS belastbare winst van 739.316, of anders gezegd: of rekening moet worden gehouden met de bijtellingen en vrijstellingen die voor de bepaling van de Amerikaanse verschuldigde inkomstenbelasting zijn toegepast. Naar het oordeel van het hof is er geen aanknopingspunt in het Nederlandse belastingrecht te vinden op grond waarvan bij het vaststellen van het inkomen uit de VS rekening zou moeten worden gehouden met bijtellingen en vrijstellingen die in het Amerikaanse belastingrecht voor de berekening van de in de VS verschuldigde inkomstenbelasting van toepassing zijn. Het hof is daarom van oordeel dat moet worden uitgegaan van de in de VS behaalde nettowinst van 748.794. Op deze nettowinst moeten vervolgens de Nederlandse vrijstellingen worden toegepast, in dit geval de MKB-vrijstelling. Het hof volgt de inspecteur in zijn subsidiaire stelling.

Met betrekking tot de aanslag IB/PVV 2017

- 4.6. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, moet de aanslag IB/PVV 2017 naar het oordeel van het hof als volgt worden vastgesteld:

Salaris [D] (Nederland)	213.007
Nettowinst VS	748.794
14% MKB-winstvrijstelling over de nettowinst VS	- 104.831
Saldo eigen woning	- 10.081
Uitgaven voor inkomensvoorzieningen	- 6.764
Uitgaven voor onderhoudsverplichtingen	- 118.489
Belastbaar inkomen uit werk en woning	721.636
IB eerste schijf 8,900% van 19.982	1.778
IB tweede schijf 13,150% van 13.809	1.815
IB derde schijf 40,800% van 33.281	13.578
IB vierde schijf 52,000% van 654.564	340.373
Tariefsaanpassing aftrek kosten eigen woning 2,000% van 12.661	253
	357.797
Aftrek elders belast inkomen (Thailand en Spanje)	- 1.736
Aftrek elders belast inkomen (VS) ⁴	- 253.581
Totaal IB	102.480
PVV (27,650% over premie-inkomen 33.791)	9.343
Totaal IB/PVV	111.823

Tussenconclusie

- 4.7. De slotsom is dat het hoger beroep gegrond is, aangezien het hof de aanslag IB/PVV tot een hoger bedrag heeft vastgesteld dan de rechtbank heeft gedaan. Dit betekent dat de uitspraak van de rechtbank met betrekking tot de aanslag IB/PVV 2017 en de beschikking belastingrente zal worden vernietigd.

Ten aanzien van het griffierecht

4.8. Aangezien het hoger beroep van de inspecteur slaagt, is er geen reden voor het heffen van griffierecht van de inspecteur.

Ten aanzien van de proceskosten

4.9. Het hof oordeelt dat er geen redenen zijn voor een veroordeling in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 Awb.

5 Beslissing

Het hof:

- verklaart het hoger beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak van de rechtbank, met uitzondering van de beslissing over het griffierecht en de proceskosten;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vermindert de aanslag IB/PVV 2017 tot een naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 721.636 rekening houdend met een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting voor de in de VS van belanghebbende geheven federal income tax van 253.581; en
- vermindert de beschikking belastingrente dienovereenkomstig.

De uitspraak is gedaan door J.A. den Braber-Riemens, voorzitter, J.M. van der Vegt en I. Reijngoud, in tegenwoordigheid van E.A.D. Dockx, als griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 27 maart 2024 en afschriften van de uitspraak zijn op die datum aangetekend aan partijen verzonden.

De uitspraak is ondertekend door de griffier en door J.M. van der Vegt, aangezien de voorzitter is verhinderd deze te ondertekenen.

De griffier, De raadsheer,

E.A.D. Dockx J.M. van der Vegt

Het aanwenden van een rechtsmiddel

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad www.hogeraad.nl**.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**. Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. Bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
2. (Alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
3. Het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. e gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de andere partij te veroordelen in de proceskosten.

¹ Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, gesloten op 18 december 1992.

² Vgl. Hoge Raad 24 september 2021, ECLI:NL:HR:2021:1352, r.o. 4.4.

³ Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden 3 juni 2020, ECLI:NL:GHARL:2020:4220, Hoge Raad 24 september 2021, ECLI:NL:HR:2021:1352, gerechtshof Amsterdam 14 oktober 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:3033 en Hoge Raad 8 juli 2022, ECLI:NL:HR:2022:1048.

⁴ Bij de verrekeningsmethode wordt de buitenlandse belasting verrekend met de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting. De buitenlandse belasting die wordt verrekend mag op grond van het bepaalde in artikel 13, lid 2, Besluit voorkoming van dubbele belasting 2001 niet meer zijn dan samengevat de evenredigheidslimiet, te weten de verhouding tussen het inkomen uit de VS en het wereldinkomen maal de in Nederland over het wereldinkomen berekende inkomstenbelasting. Indien het bedrag van de buitenlandse belasting niet hoger is dan de evenredigheidslimiet waarvan in de onderhavige situatie sprake is, wordt het volledige bedrag van de in het buitenland verschuldigde belasting verrekend met de Nederlandse inkomstenbelasting.
