

Enkele aandachtspunten bij het nieuwe belastingverdrag van Nederland met Duitsland

Op 12 april 2012 is in Berlijn het nieuwe belastingverdrag met Duitsland ondertekend. Na jarenlange politieke debatten aan Nederlandse kant heeft de Eerste Kamer het belastingverdrag bij wet van 19 mei 2015 goedgekeurd. Na de publicatie van het goedkeuringswetvoorstel in het Staatsblad in juni 2015 kan het belastingverdrag op 1 januari 2016 in werking kan treden. Het nieuwe verdrag kan belangrijke fiscale gevolgen hebben voor ondernemingen, grensarbeiders, directeuren en pensioengerechtigden. Het verdrag ziet op de directe Nederlandse- en Duitse belastingen inclusief Lohn- en Kapitalertragsteuer en de Solidaritätszuschlag. Het verdrag ziet dus niet op de verdeling van heffingsrechten voor de schenk- en erfbelasting.

Na eerdere bijdragen in Belastingmagazine van juni 2013 en september 2014 (nr. 7) zal ik in deze bijdrage vooral aandacht besteden aan onderwerpen die nog niet eerder aan de orde zijn geweest.

Inwonerschap

Alleen een inwoner heeft recht op de voordelen van het belastingverdrag. Als inwoner kwalificeert 'iedere persoon die, ingevolge de wetgeving van die staat, aldaar aan de belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding, plaats van oprichting of enige andere soortgelijke omstandigheid'. Indien een natuurlijk persoon als inwoner van beide staten kwalificeert treden Nederland en Duitsland in onderling overleg om te bepalen van welke staat de persoon inwoner is. Voor rechtspersonen bepaalt de tiebreakerbepaling in dergelijke gevallen waar de plaats van feitelijke leiding is gelegen.

Vaste Nederlandse inzet is vrijgestelde pensioenfondsen, vrijgestelde beleggingsinstellingen (VBI) en fiscale beleggingsinstellingen als verdragsinwoner aangemerkt krijgen. Duitsland heeft voorwaarden voor het verdragsinwonerschap van een VBI gesteld. Uitsluitend wanneer de VBI voldoende actief is én de aandeelhouders van de VBI bij rechtstreekse ontvangst van de inkomsten uit Duitsland gerechtigd zouden zijn geweest tot de verdragsvoordelen zal Duitsland deze ook aan de VBI toekennen¹.

Voor het vaststellen van het verdragsinwonerschap van hybride entiteiten² is artikel I van het protocol relevant. Naar Nederlandse fiscale maatstaven bestaat er voor transparante) personenvennootschappen. Wanneer er buiten gevallen van vererving of legaat in de statuten (Gesellschaftsvertrag) van de Kommanditgesellschaft (KG) of commanditaire vennootschap (CV) toetreding of vervanging van nieuwe participanten plaats kan vinden zonder dat toestemming nodig is van alle participanten dan is de personenvennootschap aan te merken als niet-transparant. Een classificatieverschil is geboren nu Duitsland een personenvennootschap altijd als transparant beoordeelt.

Met een voorbeeld zal ik een en ander verduidelijken. In een situatie waarin een GmbH en een natuurlijk persoon (beiden inwoner van Duitsland) samen participeren in een open CV (inwoner Nederland) tot wier vermogen alle aandelen in een in Nederland gevestigde besloten vennootschap behoren dan moet Nederland als bronland de kwalificatie van de open CV van Duitsland, als woonstaat van de participanten volgen. Nu de open CV als transparant gekwalificeerd dient te worden vindt de belastingheffing plaats bij de twee in

¹ Zie artikel XV, lid 5 Protocol bij het verdrag

² Een buitenlands samenwerkingsverband of – rechtsvorm die naar Nederlandse fiscale maatstaven als transparant dan wel als een zelfstandig lichaam wordt aangemerkt een en ander conform het bepaalde in het zogenaamde kwalificatiebesluit van de Staatssecretaris van financiën; 11 december 2009, V-N 2009/65.17

Duitsland woonachtige participanten. Stel dus dat de Nederlandse BV een dividenduitkering doet dan hoeft (wanneer aan de voorwaarden wordt voldaan van de EU Moeder-Dochterrichtlijn) de BV géén dividendbelasting in te houden over het aan de GmbH uit te keren dividend. De BV zal over het aan de andere participant in de open CV (natuurlijk persoon) uit te keren dividend 15% Nederlandse dividendbelasting inhouden.

Wanneer er door een kwalificatieverschil van een entiteit sprake is van dubbele belastingheffing of niet heffing dan zullen de bevoegde autoriteiten van de beide staten via onderling overleg naar een oplossing zoeken³ De vraag is welk gevolg deze bepaling gaat hebben op de huidige praktijk waarin Nederlandse bedrijven hun activiteiten in Duitsland regelmatig hebben gestructureerd via een Duitse GmbH & Co KG⁴.

Dividend

Het dividendartikel kent aan de woonstaat van de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend de heffingsbevoegdheid over dit dividend toe. De bronstaat mag het dividend ook belasten. Zo mag Duitsland 15% Kapitalertragsteuer inhouden wanneer een dividend uitgekeerd wordt aan een in Nederland woonachtige aandeelhouder-natuurlijk persoon.

Wanneer een Duitse GmbH een dividend uitkeert aan een in Nederland gevestigde houdstervennootschap dan zou op grond van de EU Moeder-dochterrichtlijn⁵ het percentage Kapitalertragsteuer 0% moeten zijn. In het verdrag heeft Nederland echter ingestemd met een Duitse bronheffing van 5%. Duitsland beroept zich voortdurend op het voorkomen van misbruik. Zo ziet Duitsland de gangbare Nederlandse holdingstructuur als kunstmatig en vooral bedoeld om belastingheffing te ontgaan⁶. Wanneer de uiteindelijk gerechtigde (vaak de in Nederland wonende directeur grootaandeelhouder) zelf geen recht heeft op een vrijstelling indien hij de dividenden direct zou ontvangen en/of de Nederlandse houdstermaatschap geen materiële onderneming drijft dan zal Duitsland geen vrijstelling van Kapitalertragsteuer toekennen.

Gelukkig zijn Nederland en Duitsland er in geslaagd praktisch werkende afspraken te maken over het tussenplaatsen van een houdstervennootschap⁷ Zolang de uiteindelijk gerechtigde directeur groot aandeelhouder (DGA) maar fiscaal inwoner is van Nederland zal Duitsland niet meer stellen dat sprake is van een misbruiksituatie. De Duitse Belastingdienst heeft de bewijslast dat sprake is van misbruik. Wanneer vanaf 1 januari 2016 een vrijstelling kan worden verkregen voor de Duitse dividendbelasting in deze situaties komt een einde aan jarenlange problemen met de Duitse Belastingdienst.

Vermogenswinst (art 13)

Doorgaans komt aan de woonstaat van de vervreemder van aandelen⁸ de exclusieve heffingsbevoegdheid toe. In het verdrag met Duitsland is opgenomen dat aan de bronstaat een heffingsbevoegdheid toekomt een vervreemdingsvoordeel te belasten indien (on)middellijk tenminste 75% van de waarde van de aandelen wordt ontleend aan in de bronstaat gelegen onroerende zaken. Wanneer de vervreemdingsvoordelen voortvloeien uit

³ Artikel I, lid 2, tweede volzin Protocol

⁴ Door de fiscale gevolgen van de classificatieverschillen van een GmbH & Co KG te benutten kunnen aanzienlijke fiscale voordelen worden behaald.

⁵ Hierbij ga ik er vanuit dat aan de voorwaarden wordt voldaan

⁶ Duitse nationale anti-misbruikregel van art 50d, Abs 3 Duitse Einkommensteuergesetz

⁷ Artikel XV, lid 3, Protocol

⁸ Niet-beursgenoteerde aandelen

een reorganisatie of de vervreemder voor de eerste vervreemding minder dan de helft van de aandelen bezat komt de heffingsbevoegdheid exclusief aan de woonstaat van de vervreemder toe.

Inkomen uit dienstbetrekking (art 14)

Het werknemersartikel in het verdrag wijst de heffingsbevoegdheid toe bij het verrichten van grensoverschrijdende arbeid. De periode waarbinnen het aantal werkdagen in de werkstaat voor de 183 dagen regeling moet worden bepaald wijzigt van kalenderjaar naar een periode van 12 aaneengesloten maanden. Deze periode kan op elk moment beginnen. Een Nederlandse werknemer die in dienst is bij een Nederlands bedrijf en in de periode van 1 oktober 2015 tot en met 31 mei 2016 gedurende meer dan 183 dagen fysiek in Duitsland arbeid verricht is voor het jaar 2016 onderworpen aan de Duitse inkomstenbelasting. Aan Nederland komt het heffingsrecht toe over het in 2015 behaalde inkomen.

Bestuurders (art 15)

In diverse jurisprudentie⁹ heeft de Hoge Raad bepaald dat de verschillende arbeidsartikelen in een belastingverdrag een gesloten systeem vormen. Het generieke arbeidsartikel vormt een saldobepaling die kijkt op het moment dat een bijzondere toewijzingsregel voor bijvoorbeeld bestuurders, pensioeninkomen of hoogleraren van toepassing is.

Over de definitie van het bestuurdersbegrip heeft sinds april 2012 onduidelijkheid geheerst. Inmiddels lijkt duidelijk dat een inwoner van Nederland die als lid van de raad van beheer belast is met de algemene leiding (als Geschäftsführer of lid van de Vorstand) van de in Duitsland gevestigde vennootschap kwalificeert als bestuurder voor het verdrag. Voorwaarden zijn wel dat hij benoemd is door een orgaan van de vennootschap en hij verantwoordelijk is voor de algemene leiding over de vennootschap¹⁰ dan wel het toezicht hierop.

Wanneer is vastgesteld of iemand kwalificeert als bestuurder voor het verdrag en bepaalt kan worden aan welk land de heffingsbevoegdheid toekomt, moet vervolgens de vraag worden beantwoord welk deel van de totale beloning kan worden toegerekend aan de bestuurdersactiviteiten. Zo wordt in Nederland na jurisprudentie van de Hoge Raad het hoedanigheidsvereiste gehanteerd: alleen de beloning die een bestuurder geniet in hoedanigheid van bestuurder valt onder dit bestuurdersartikel. Binnen het MKB zal het echter vaak voorkomen dat een directeur naast bestuurdersactiviteiten ook arbeid verricht die 'een gewone werknemer' verricht. Conform het gesloten systeem valt de inkomst dan in principe onder het werknemersartikel. Er zal dus een splitsing moeten worden gemaakt. Ook het huidige commentaar bij het OESO Modelverdrag schrijft inmiddels dit hoedanigheidsvereiste voor¹¹

Duitsland hanteert in principe het zogenaamde attractiebeginsel; alle inkomsten die een bestuurder van de vennootschap ontvangt worden aangemerkt als bestuurdersbeloning zelfs als het gaat om inkomsten die hij ontvangt als werknemer of zelfstandige. De Duitse jurisprudentie op dit gebied is echter niet eenduidig maar lijkt het attractiebeginsel te volgen.

⁹ Hoge Raad 3 mei 2000 en opgenomen onder BNB 2000/296 en BNB 2000/328, HR 10 augustus 2001 en opgenomen onder BNB 2001/353 en HR 5 september 2003; opgenomen onder BNB 2003/380

¹⁰ De externe bevoegdheden van de bestuurder moeten ook in Handelsregister zijn opgenomen.

¹¹ Paragraaf 2 bij commentaar op art 16; afhankelijk van de aard van de werkzaamheden kan ook sprake zijn van zelfstandige werkzaamheden of inkomen uit dienstbetrekking

Vooralsnog is er dus sprake van een andere invulling door beide landen aan de omvang van de bestuurdersbeloning.

In de totstandkomingsgeschiedenis van het verdrag is niets opgenomen over de Nederlandse gebruikelijk loonregeling. De in Duitsland wonende bestuurder van een in Nederland gevestigde BV loopt het risico dat hij zich een gebruikelijk loon moet toekennen. Nederland heeft het heffingsrecht als het gaat om inkomen uit bestuurderswerkzaamheden (volgens Nederlandse definitie vastgesteld) Duitsland zal naar mijn mening geen verrekening ter voorkoming van dubbele belastingheffing toekennen omdat de bestuurder volgens het Duitse inkomensbegrip niets heeft genoten.

Hoogleraren (art 19)

Een andere specifieke regeling is opgenomen voor bezoekende hoogleraren en docenten. Wanneer een hoogleraar die inwoner is van Duitsland en aan een Nederlandse universiteit onderwijs geeft en/of wetenschappelijk onderzoek verricht dan blijft deze Duitse hoogleraar gedurende de eerste twee jaar belastingplichtig in Duitsland indien de vergoeding vanuit Duitsland afkomstig is. Het moet gaan om onderzoek met een algemeen belang. Doel van deze bepaling is het stimuleren van onderlinge kennisuitwisseling. Wanneer de Duitse hoogleraar onderworpen is aan de sociale verzekeringen in Nederland kan zich een onwenselijk verschil in netto loon voordoen.

Afsluitend

Gedurende het jaar 2016 kunnen inwoners van beide landen nog een beroep doen op het oude verdrag als dat voor hen fiscaal voordeliger is.

Drs Erik Jansen
Belastingadviseur bij Innovative Tax BV in Nijmegen