

Publicatiedatum:

17-12-2015

Geldigheidsperiode:**Kennisgroep:**

IBR IB-niet winst/LB

Categorie:

Verdragen

Rubriek:

bestuurders commissarissen

Subrubriek:

Niet van toepassing

Notitie bestuurdersartikel verdrag Nederland België 2001**Aan:** KG IBR IB Niet-Winst/LH**Van:** 5.1.2e**Datum:** 19 november 2015

Algemeen

De vraag die nog al eens opkomt, betreft de reikwijdte van het bestuurdersartikel. Dat komt kennelijk door de ruimere omschrijving van het begrip bestuurder in het verdrag met België. De bestuurdersbepaling wijkt af van de standaardbepaling in het OESO modelverdrag. Een ander aspect is de uitbreiding van artikel 17a letter d Wet Vpb met ingang van 1 januari 2013. Deze uitbreiding betreft het als Nederlandse onderneming aanmerken van 'leidende werkzaamheden en functies die worden verricht voor een zodanig lichaam'. Waren tot en met 2012 alleen (formele) bestuurdersbeloningen voor de Vpb belast, ingaande 2013 gaat het ook om beloningen die een (in het buitenland -België- gevestigde) materiële bestuurder ontvangt. Zo vallen dan ook managementdiensten onder deze bepaling.

Thans is er een overleg met België, onder andere over de in deze notitie beschreven problematiek. Aan de hand van in de praktijk voorkomende casussen zal dan in, overleg met België, een beide landen passende aanpak worden besproken. Het is goed om, mede met behulp van deze notitie, meer inzicht te krijgen in de praktijk.

Tekst artikel 16 verdrag (vennootschapsleiding)

1. Beloningen die een persoon die inwoner is van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een vennootschap die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat ter zake van de uitoefening van een opdracht of taak als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of ter zake van de uitoefening van functies die volgens de wetgeving van die andere Staat als soortgelijke functies worden beschouwd, mogen in die andere Staat worden belast.

2. Beloningen die een persoon die inwoner is van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een vennootschap die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat ter zake van de uitoefening – buiten het kader van een dienstbetrekking – van een leidende werkzaamheid of leidende functie van dagelijks bestuur, van commerciële, technische of financiële aard, mogen in die andere staat worden belast.

3. Beloningen die een persoon die inwoner is van een verdragsluitende Staat verkrijgt van een vennootschap die inwoner is van de andere verdragsluitende Staat ter zake van de uitoefening – buiten het kader van een dienstbetrekking – van werkzaamheden andere dan deze vermeld in de paragrafen 1 en 2 mogen in die andere Staat worden belast.

4. Niettegenstaande de bepalingen van de paragrafen 2 en 3 mogen de aldaar bedoelde beloningen die een persoon verkrijgt ter zake van de uitoefening van die werkzaamheden in een vaste inrichting gevestigd in de andere verdragsluitende Staat dan die waarvan de vennootschap inwoner is en die door deze vaste inrichting worden gedragen, in die andere Staat worden belast.

Protocol I

(...)

20. Met betrekking tot artikel 7, 14, 15 en 16

Het is wel te verstaan dat voor de toepassing van paragraaf 1 van artikel 16 voor Nederland de uitdrukking soortgelijke functie omvat „commissaris van een vennootschap’ die als zodanig door de algemene vergadering van aandeelhouders of enig ander bevoegd orgaan van de vennootschap die inwoner is van Nederland is benoemd en die met het toezicht op de algemene leiding van de vennootschap is belast.

Het is wel te verstaan dat, indien een door een natuurlijke persoon die inwoner is van een van de verdragsluitende Staten gedreven onderneming die haar bedrijf uitoefent met behulp van een in de andere verdragsluitende Staat gevestigde vaste inrichting, overeenkomstig de wetgeving van eerstbedoelde Staat geheel of gedeeltelijk wordt omgezet in een onderneming gedreven door een vennootschap gevestigd in die Staat, de inkomsten die de natuurlijke persoon geniet ter zake van werkzaamheden voor die vennootschap in oprichting en die toerekenbaar zijn aan het in de andere verdragsluitende Staat uitgeoefende bedrijf gedurende de periode dat de vennootschap in oprichting is, voor de toepassing van het Verdrag worden beschouwd als beloningen in de zin van artikel 15 of 16, naar gelang het geval.

De vorige volzin is van overeenkomstige toepassing in geval die natuurlijke persoon een zelfstandig beroep uitoefent in de zin van artikel 14 van het Verdrag.

Beschouwing vennootschapsleiding

Vennootschap

Het begrip vennootschap is opgenomen in artikel 3 van het verdrag en, enkel voor zover het gaat om hybride entiteiten, verder uitgewerkt in punt 2 van het protocol. De definitie van het begrip vennootschap in artikel 3 wijkt enigszins af van de standaarddefinitie: ‘elke rechtspersoon of elke eenheid die voor de belastingheffing *in de verdragsluitende staat waarvan zij inwoner is*, als een rechtspersoon wordt behandeld’. Het cursieve deel ontbreekt in de standaarddefinitie.

Anders dan gebruikelijk, is niet de term ‘lichaam’ gehanteerd, maar de term ‘vennootschap’. Dit hangt samen met de Belgische belastingwetgeving, die de term ‘lichaam’ niet kent. Voor de verdragstoepassing heeft de term ‘vennootschap’ echter dezelfde betekenis als de term ‘lichaam’. Dit blijkt uit de definitie, die (afgezien van de toevoeging ‘*in de verdragsluitende staat waarvan zij inwoner is*’) gelijk is aan de standaarddefinitie van ‘lichaam’. Ook blijkt dat uit de in de Franse tekst van het verdrag gebruikte term voor ‘vennootschap’ (société), die ook in de Franse versie van het OESO-modelverdrag wordt gebruikt.

Vennootschap is een ruim begrip waar niet alleen rechtspersonen onder vallen die aan de Nederlandse Vpb zijn onderworpen maar ook (voor België) rechtspersonen die zijn onderworpen aan de rechtspersonenbelasting. Voor Nederland gaat het niet enkel om de NV, de BV en de open commanditaire vennootschap, ook bijvoorbeeld de bestuurders van stichtingen en verenigingen kunnen onder deze bepaling gebracht worden. De term ‘vennootschap’ is hier niet beperkt tot de genoemde vijf rechtsvormen (zie de memorie van toelichting). Voor de Nederlandse benadering is ‘vennootschap’ dus te zien als lichaam in de zin van artikel 2-1-b AWR.

Leiding

De bepaling is in het nieuwe verdrag grondig gewijzigd. In het oude verdrag ging het om bestuurders en commissarissen van in Nederland gevestigde naamloze vennootschappen en

leden van de raad van beheer of van toezicht van een vennootschap op aandelen die inwoner is van België.

De huidige bestuurdersbepaling is van toepassing op personen die een opdracht of taak als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar uitoefenen of soortgelijke functies (dit volgens de wetgeving van de staat waarin de vennootschap is gevestigd).

Paragraaf 1

Het gaat hier om bestuurders in de opvatting van het bronland, zoals valt af te leiden uit paragraaf 1 van artikel 16 ('functies die volgens de wetgeving van die andere staat (*de bronstaat*) als soortgelijke functies worden beschouwd') en zoals in de nota naar aanleiding van het verslag expliciet wordt aangegeven. In het verdrag is geen eigen definitie van het begrip bestuurder opgenomen, we moeten daarom te rade gaan bij het nationale (fiscale en civiele) recht. In Nederland worden hierdoor de formele bestuurders als zodanig aangemerkt. Nederland kent in dit verband immers niet de zaakvoerder of de vereffenaar. Formeel moet in het algemeen in dit verband worden gezien als de bestuurder die als zodanig staat ingeschreven in het handelsregister bij de Kamer van Koophandel. In deze notitie wordt verder niet ingegaan op de wijze van benoeming van de (formele) bestuurder. Ik verwijs hiervoor naar de uitvoerige beschrijving in hoofdstuk 3 van het rapport salary-split versie 2011. In het protocol is de functie van commissaris van een vennootschap genoemd als 'soortgelijke functies'. Een niet in het Nederlands rechtsbestel voorkomende rechtsfiguur (bijvoorbeeld de zaakvoerder) kan dan niet onder de bepalingen van artikel 16 als bestuurder worden aangemerkt, als Nederland bronstaat is (zie laatstgenoemde nota).

Als we kijken naar België als bronstaat (dus als vestigingsplaats van de bestuurdde vennootschap) dan is het een ander verhaal. Het verdrag is vooral gericht op de interne Belgische wetgeving. De figuren van zaakvoerder en vereffenaar zijn daar wel degelijk bestuurders in de zin van deze verdragsbepaling en vallen dan ook onder de werking van artikel 16. Een in Nederland wonende zaakvoerder van een Belgische vennootschap valt dus onder de reikwijdte van artikel 16. Soortgelijke functies zijn in België mogelijk ook in meer gevallen aan de orde zoals regenten van de Nationale Bank van België, maar ook personen die in feite bevoegdheden van bestuurders, zaakvoerders uitoefenen.

Paragraaf 1 is voor een belangrijk deel gestoeld op het Belgische nationale systeem van artikel 32 WIB 1992.

Overigens vallen zowel rechtspersonen als natuurlijke personen onder de werking van deze bepaling. Er is namelijk sprake van 'persoon' in artikel 16 en op grond van de definitie in artikel 3 omvat 'persoon' onder meer natuurlijke personen en vennootschappen (waaronder rechtspersonen).

Samenvattend: onder paragraaf 1 vallen de formele bestuurders van Nederlandse vennootschappen en voor België niet alleen de formeel benoemde bestuurders van Belgische vennootschappen maar ook degenen die de functie in materieel opzicht vervullen. De beoordeling vindt plaats vanuit de optiek van de bronstaat (de staat waar de bestuurdde vennootschap is gevestigd).

Paragraaf 2 gaat over leidinggevende werkzaamheden of leidinggevende functies van dagelijks bestuur, van technische of commerciële aard. Kortom een veel meer materiële benadering dan in paragraaf 1. Bovendien gaat het om de uitoefening van de functie buiten dienstbetrekking. Deze zeer ruime benadering geldt dus niet voor werknemers. In Nederlandse verhoudingen zullen natuurlijke personen deze werkzaamheden vooral binnen een (fictieve) dienstbetrekking vervullen, zodat ze om die reden niet onder deze bepaling vallen.

Voor de Belgische situatie is dat anders, daar zijn 'bestuurders' in meer gevallen niet in dienstbetrekking, maar worden beschouwd als 'ondernemer'. Bijvoorbeeld de bedrijfsleiders (voorheen werkende vennoten) of zelfstandige interimmanagers.

Overigens is de toepassing van artikel 16, paragraaf 2, van het verdrag met de Belgische bevoegde autoriteiten afgestemd. België deelt het standpunt van Nederland dat het heffingsrecht over de beloning voor de door een in België gevestigd lichaam verrichte materiële bestuurswerkzaamheden of managementdiensten ten behoeve van een in Nederland gevestigd lichaam toekomt aan Nederland. Het is derhalve niet in discussie dat de heffingsbevoegdheid als gevolg van de uitbreiding van artikel 17a, onderdeel d, van de Wet Vpb 1969 ook op grond

van het belastingverdrag met België door Nederland kan worden geëffectueerd (memorie van toelichting bij Belastingplan 2013).

Paragraaf 3 geeft een nog ruimere invulling. Immers hier gaat het om andere werkzaamheden dan genoemd in de eerdere paragrafen. Dit lijkt een zeer ruime bepaling die mogelijk haar grenzen kent in artikel 14 van het verdrag. Deze ruime toepassing is dus in wezen een specialis voor de bestuurder. Zie verderop in deze notitie. Ook zelfstandige externe adviseurs en consultants zouden hieronder kunnen worden gebracht (zie nota naar aanleiding van het verslag). Paragraaf 3 heeft het karakter van een restbepaling, maar vanwege de context van artikel 16 dient toepassing van deze paragraaf beperkt te worden tot beloningen van personen die in zekere mate leidinggevende werkzaamheden en functies vervullen in de betrokken vennootschap. Er is nog geen precieze invulling gegeven aan paragraaf 3 door bijvoorbeeld een gezamenlijk besluit van de bevoegde autoriteiten (zie genoemde nota). Geredeneerd kan worden dat een vrije beroepsuitoefenaar in beginsel onder artikel 14 van het verdrag valt, behalve wanneer zijn werkzaamheden plaatsvinden binnen de context van leidinggeven.

Samenvattend: paragrafen 2 en 3 wijzen de heffing over beloningen van materiële leiders toe aan de staat van vestiging. Het moet dan gaan om werkzaamheden buiten dienstbetrekking, en binnen de context van leidinggevende werkzaamheden. Hierdoor zijn deze figuren ook te onderscheiden van de zelfstandige beroepsbeoefenaren van artikel 14 van het verdrag

Paragraaf 4 maakt inbreuk op de paragrafen 2 en 3, indien de werkzaamheden worden verricht ten behoeve van een vaste inrichting. De heffing wordt dan toegewezen aan de staat waar de vaste inrichting is gevestigd. De figuur waar deze bepaling op doelt zou de volgende kunnen zijn. Een in Nederland gevestigde onderneming heeft ook een vaste inrichting in België. Een BVBA is bestuurder en verricht ook andere leidinggevende werkzaamheden. Deze andere leidinggevende werkzaamheden hebben zowel betrekking op de Nederlandse onderneming als haar vaste inrichting in België. Volgens de paragrafen 2 en 3 wordt de heffing over deze beloning toegewezen aan Nederland, maar lid 4 maakt hierop een uitzondering voor zover de werkzaamheden zien op de vaste inrichting in België. Voor dat deel heeft dan België weer het heffingsrecht. Dit betreft dus de inkomsten uit een leidinggevende functie, niet zijn de formele bestuurderstaak van de BVBA.

In de literatuur wordt nog gewezen op een verschil in benadering tussen België en Nederland waarbij België zich op het standpunt stelt dat sprake moet zijn van het afzonderlijk en daadwerkelijk (aantoonbaar) ten laste brengen van de kosten terwijl Nederland meer de at arm's length benadering heeft dat de kosten ten laste van de vaste inrichting behoren te komen.

Samenvattend: leidinggevende werkzaamheden kunnen ook ten behoeve van een vaste inrichting worden verricht. Deze inkomsten zijn dan, anders dan volgens de hoofdregel het land waar de bestuurde vennootschap is gevestigd, belast in het land waar de vi is gevestigd. Of de kosten gedragen worden door de vaste inrichting is niet eenduidig in beide staten.

Beloningen ter zake van

Anders dan in het OESO modelverdrag wordt hier gesproken over beloningen die worden genoten ter zake van de uitoefening van de leidinggevende functie. In het modelverdrag gaat het om beloningen in de hoedanigheid van bestuurder. Wat betekent deze andere redactie?

Het lijkt in wezen geen andere benadering te zijn. De kern is dat de beloning waarover artikel 16 gaat, toerekenbaar is aan de functie die wordt vervuld. Je kunt dit verwoorden 'in hoedanigheid' maar ook 'ter zake van'. De functionarissen (formeel of materieel) vallen voor het loon dat toerekenbaar is aan het uitoefenen van die functie onder de werking van artikel 16.

Het gaat om 'genoten' beloningen of volgens de Belgische nationale wet de 'verkregen' beloningen. In de gezamenlijke toelichting wordt ook de Nederlandse fictief loonregeling genoemd als regeling die tot genoten loon leidt.

Het attractiebeginsel voor bedrijfsleidersbezoldigingen dat in België in het kader van de nationale wet gehanteerd werd voor bedrijfsleidersbezoldigingen hield in dat als je eenmaal als

bedrijfsleider kwalificeerde, alle inkomsten als zodanig werden aangemerkt. Dus genoot de bedrijfsleider ook een beloning in een andere hoedanigheid, dan werd door het attractiebeginsel dit toch als bestuurdersbeloning aangemerkt. Voor de Belgische benadering is dit beginsel lange tijd van toepassing geweest, later afgeschaft en toch weer ingevoerd. Het lijkt er nu op dat het horizontale attractiebeginsel (dus meerdere hoedanigheden) geen standhoudt voor de toepassing van artikel 16 wanneer een bestuurder een dubbel mandaat uitoefent. In dat geval zal – zo is in de parlementaire behandeling verduidelijkt – de beloning die in de hoedanigheid van bestuurder wordt verkregen worden beheerst door artikel 16 en de beloning die in de hoedanigheid van werknemer wordt verkregen door artikel 15. Voor de praktijk is belangrijk het onderscheid tussen artikel 15 en artikel 16 te maken. Daar komt nog bij dat het voor belanghebbenden relatief eenvoudig en voor de Belastingdienst lastig te beoordelen is of de verdeling van de beloning tussen de diverse functies (hoedanigheden) reëel is. Daarom nog een passage uit de parlementaire behandeling:

'De leden van de VVD-fractie merken op dat voor bestuurders momenteel het attractiebeginsel geldt, terwijl het nieuwe verdrag een hoedanigheidsvereiste hanteert. Deze leden vragen welke gevolgen dit heeft wanneer een dubbel mandaat wordt uitgeoefend.

In de Belgische nationale wetgeving geldt voor bestuurdersbeloningen het attractiebeginsel. Volgens dit beginsel worden alle inkomsten die een bestuurder van een vennootschap ontvangt, aangemerkt als bestuurdersbeloningen, zelfs als het gaat om inkomsten die hij ontvangt in de hoedanigheid van zelfstandige, werknemer of gepensioneerde. De achtergrond van dit beginsel is een meervoudige forfaitaire kostenaf trek (namelijk per inkomenscategorie) te voorkomen. Voor pensioenen is aanstonds duidelijk dat het attractiebeginsel onder het Verdrag 2001 niet geldt. Voorts geldt dit beginsel onder het Verdrag 2001 niet wanneer de bestuurder een dubbel mandaat uitoefent. In dat geval zal de beloning die in de hoedanigheid van bestuurder wordt verkregen, worden beheerst door artikel 16 en de beloning die in de hoedanigheid van werknemer wordt verkregen door artikel 15. Voor een directeur/groootaandeelhouder zal hierdoor de bestaande praktijk niet wijzigen. In zijn situatie is immers niet goed denkbaar dat hij werkzaamheden verricht waarvan de beloningen onder de werking van artikel 15 zouden vallen'

Samenvattend. Artikel 16 is van toepassing op de beloningen die de bestuurder in die hoedanigheid geniet. Als de persoon meerdere functies vervult moet de beloning voor de bestuursfunctie onderscheiden worden van de andere beloning(en). Voor de directeur/groootaandeelhouder zal vooral de bestuursfunctie prevaleren.

Literatuur:

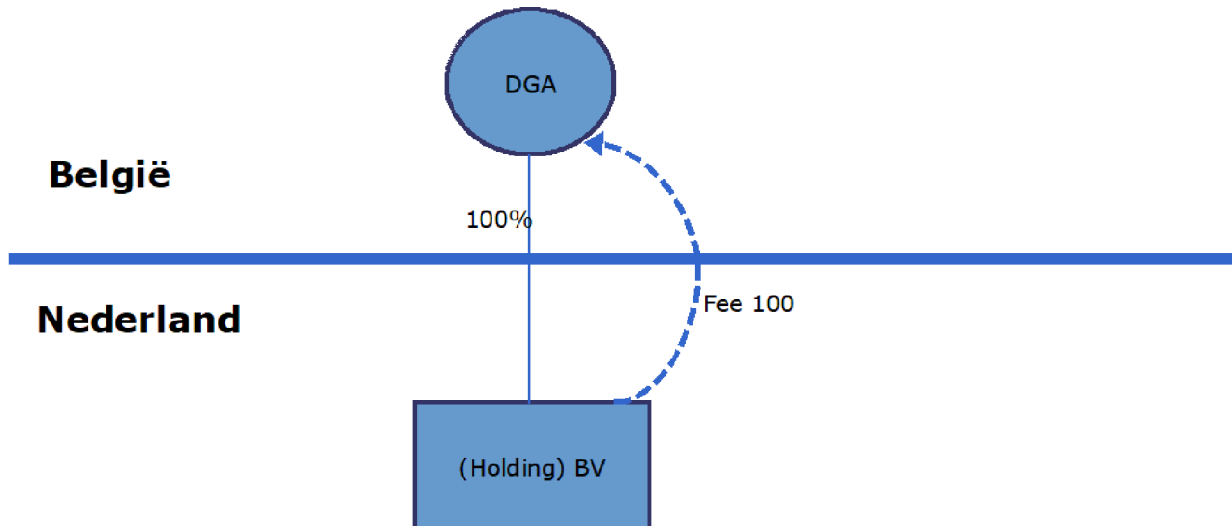
- Het Belastingdienstrapport salary-split versie 2011, uitgebracht in het kader van het Platform Versterking Vaktechniek hoofdstuk 3 ([rapport](#))
- Het Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag Bernhard Peeters, hoofdstuk 16
- Nota naar aanleiding van het verslag Tweede kamer, vergaderjaar 2001/02, 28 259, nr. 6
- WFR 2001/1464 De arbeidsinkomsten onder het conceptverdrag met België prof.dr. P. Kavelaars
- Wijziging Vpb belastingplan 2013, Tweede Kamer, vergaderjaar 2012-2013, 33 402, nr. 3
- Belastingplan 2013 en de memorie van toelichting (Kamerstukken II 2012/13, 33402, nr. 3),

Wat zijn nu de praktische gevolgen in de volgende 4 situaties?

Voorbeeld 1

Casus

Nederlandse (Holding) BV met een in België wonende DGA (formeel bestuurder). Loon is 100.
De DGA werkt zowel in Nederland als België.

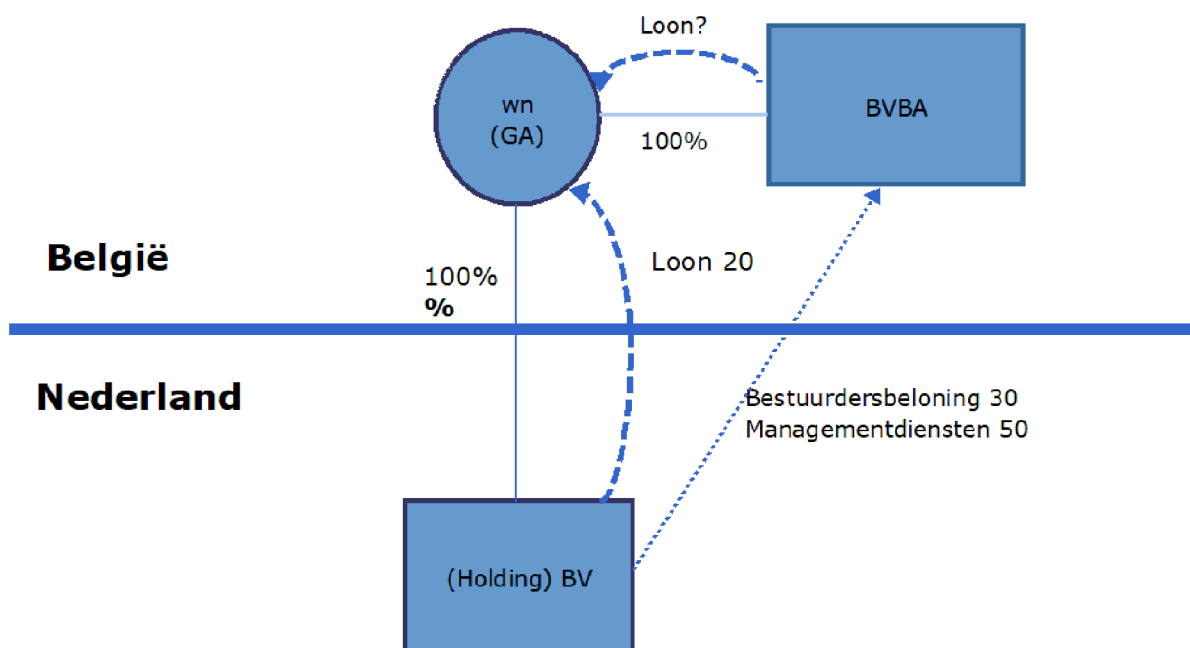


- De DGA is in (fictieve) dienstbetrekking bij de Holding. De beloning die hij ter zake van deze functie (formeel bestuurder) ontvangt wordt toegerekend op basis van art 16-1 van het verdrag. Niet van belang is of hij in België of in Nederland werkt.
- Nationaal is de beloning belast als loon uit dienstbetrekking. De (Holding) BV is inh.pl.
- Toetsen of het loon voldoet aan de gebruikelijk loonbepaling
- Mogelijk is qua karakter niet de gehele beloning als bestuurdersbeloning aan te merken. Bij de parlementaire behandeling is over het hoedanigheidsvereiste vermeld dat 'het niet goed denkbaar is dat de DGA beloningen zou genieten die onder de werking van art. 15 zouden vallen'. Voor de beloning van de DGA kan op basis hiervan het standpunt worden ingenomen dat hij zijn gehele beloning geniet in de hoedanigheid van bestuurder en daarom onder de reikwijdte van artikel 16-1 van het verdrag valt (ook indien het loon wordt vastgesteld met behulp van de gebruikelijk loon bepaling).

Voorbeeld 2

Casus

Nederlandse (Holding) BV met een in België wonende DGA. Situatie eerst als in voorbeeld 1. Men schuift er nu een BVBA tussen (geen aandeelhouder) maar wel formeel bestuurder van (Holding) BV. Wn (GA) is geen bestuurder. Hij ontvangt nog een loon van 20. De fee voor de BVBA is 80. In de managementovereenkomst is de 80 gesplitst in 30 bestuurdersbeloning en 50 voor managementdiensten.



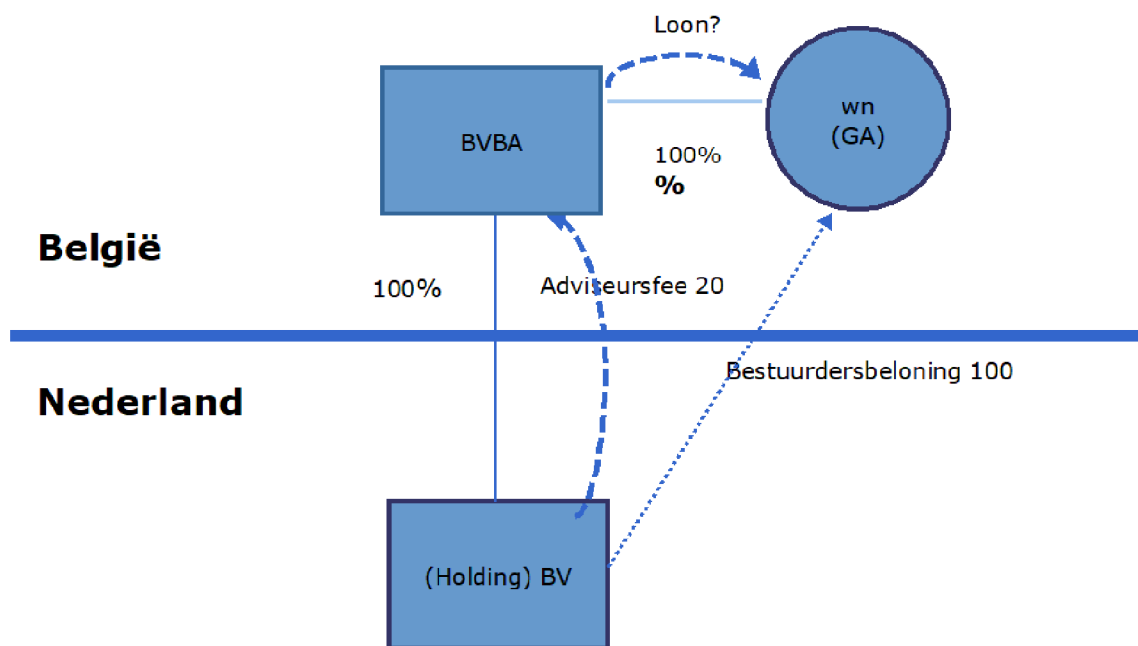
- Verdragstoewijzing; op grond van artikel 16 par. 1 en 2 heeft Nederland het heffingsrecht over 80 die de BVBA ontvangt
- Nationaal; de BVBA valt onder de Vpb (het aangepaste artikel 17a Vpb). De kosten die toerekenbaar zijn aan deze activiteiten mogen wel in mindering gebracht worden op de fee, het gaat per saldo om de winst.
- De wn (GA) valt onder artikel 15 van het verdrag. Voor zover in Nederland wordt gewerkt is het loon 20 van (Holding) BV toe te rekenen aan Nederland.
- Nationaal wel toetsen aan de gebruikelijk loon regeling, de wn(GA) verricht immers werkzaamheden ten behoeve van (Holding) BV. Eventuele hogere beloningen vallen onder art 15 van het verdrag. Wn(GA) is geen bestuurder in de zin van art 16 par.1.
- Mogelijk te stellen dat de BVBA een vi in Nederland heeft: vi winst is in Nederland belast, voor de werknemer het (gebruikelijk) loon dan voor iedere in Nederland gewerkte dag.
- De activiteiten van de BVBA zullen door de wn (GA) worden verricht. Als deze werkzaamheden in Nederland worden verricht is het heffingsrecht toegewezen aan Nederland. Hij geniet geen loon van de BVBA. Op deze arbeidsrelatie is echter de gebruikelijk loonregeling van toepassing. Op grond van artikel 15 van het verdrag is aan Nederland toerekenbaar: het gedeelte van het gebruikelijk loon dat ziet op de in Nederland verrichte werkzaamheden. Zouden de werkzaamheden van wn (GA) voor de BVBA als bestuurdersactiviteiten moeten worden beschouwd, dan is hierop art. 16 van het verdrag toch niet van toepassing omdat in dit geval zowel bestuurde als bestuurder in dezelfde staat (België) gevestigd is respectievelijk woont. Dus ook die beloning valt, voor de Nederlandse verdragstoepassing in dit geval onder artikel 15. Dit vraagstuk kan ook van belang zijn voor de vraag of GA een kwalificerend buitenlands belastingplichtig is in de inkomstenbelasting. Immers door het gebruikelijk loon dat GA (fictief) ontvangt van BVBA is mogelijk minder dan 90% van het wereldinkomen belast in Nederland.
- Mogelijk zouden we vanwege de frontverandering kunnen stellen dat de DGA in dienstbetrekking is gebleven bij de Holding. Voor niet-bestuurder-situaties is wel jurisprudentie, maar als ook de formele bestuursfunctie wijzigt is het maar zeer de vraag of (nog) sprake een dienstbetrekking tussen de Holding en de wn(GA) (met een loon van 100). De frontverandering is immers door wijziging van de formele bestuurder feitelijk méér. De elementen persoonlijk arbeid verrichten, gezagsverhouding, en loon zullen wel aanwezig zijn.

- België ziet geen beloning tussen de BVBA en de wn (GA). Omdat Nederland wel een beloning ziet (en dus ook kosten voor de BVBA) ontstaat een situatie van dubbele belasting. Een MAP (Mutual Agreement Procedure) zal dan het gevolg zijn.

Voorbeeld 3

Casus

Nederlandse (Holding) BV met een BVBA als aandeelhouder en een in België wonende DGA. De wn (GA) is formeel bestuurder van de Holding. De BVBA verricht advieswerk ten behoeve van de Holding. DGA heeft een loon van 100 (van de Holding), de BVBA krijgt een beloning van 20.

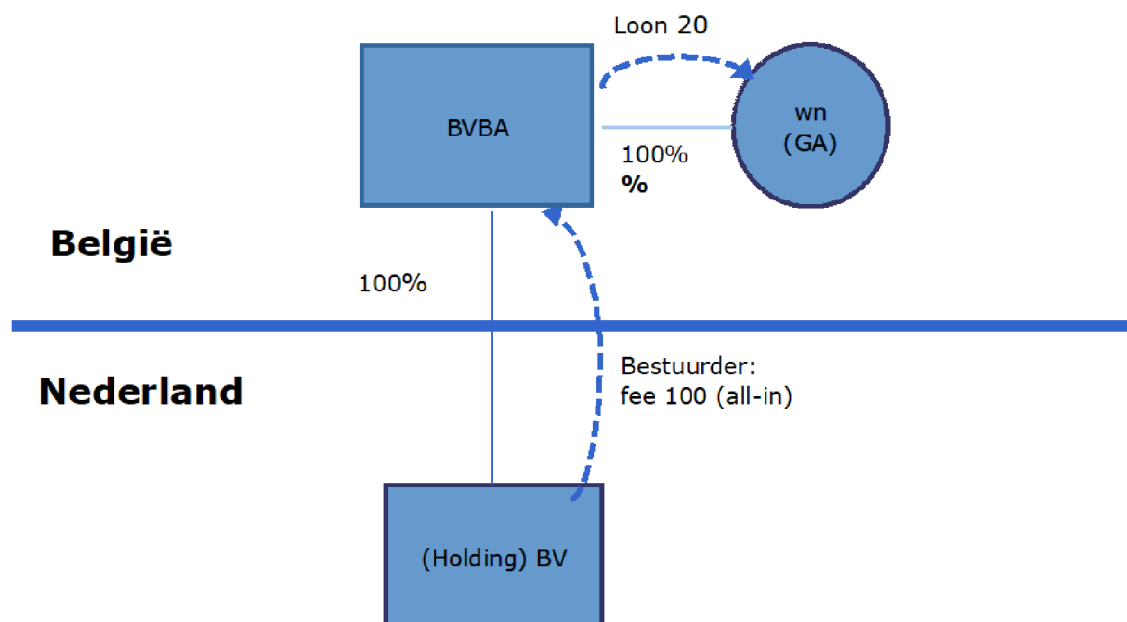


- De wn (GA) is (formeel) bestuurder van de (Holding) BV. Hij valt onder 16-1 van het Verdrag voor het loon dat ter zake van de functie ontvangt (stel de volledige 100)
- Nationaal belast als loon (LB). (Holding) BV is inh.pl.
- De BVBA is geen (materiële) bestuurder van de (Holding) BV. Binnen de context van art 16 van het verdrag is deze beloning niet aan te merken als een beloning die onder de werking van artikel 16 valt. Als er geen vi is, wordt het heffingsrecht niet aan Nederland toegewezen. Valt gewoon in de Belgische winst.
- De wn (GA) is in (fictieve) dienstbetrekking bij de BVBA (op grond van de Nederlandse fiscale benadering). Hij heeft geen loon van de BVBA. De gebruikelijk loonregeling is wel van toepassing. Te stellen is dat hij voor de werkzaamheden voor de BVBA een gebruikelijk loon moet genieten. Voor zover in Nederland wordt gewerkt is dit in Nederland belast (toewijzing art 15 van het verdrag). In de casus zou dus (een deel van) de adviseursfee van 20 uitgangspunt kunnen zijn voor de vaststelling van het gebruikelijk loon. Dit vraagstuk kan ook van belang zijn voor de vraag of GA een kwalificerend buitenlands belastingplichtig is in de inkomstenbelasting. Immers door het gebruikelijk loon dat GA (fictief) ontvangt van BVBA is mogelijk minder dan 90% van het wereldinkomen belast in Nederland.
-
- Onderzocht zal moeten worden of de BVBA een vi in Nederland heeft. Dan is de vi winst in Nederland belast. Het (gebruikelijk) loon van de wn (GA) is dan belast in Nederland, voor iedere in Nederland gewerkte dag.
- Het feit dat Nederland het gebruikelijk loon belast maar België alleen de BVBA voor haar winst leidt tot mismatches. België 'ziet' namelijk niet de loonkosten ter zake van het gebruikelijk loon. Dit kan alleen opgelost worden met een MAP. Dat is extra lastig als de Belgische vennootschap geen vaste inrichting heeft in Nederland en niet in de vennootschapsbelasting in Nederland is betrokken (vanwege de subject-to-tax-clausule in de Belgische voorkomingsbepaling).

Voorbeeld 4

Casus

Nederlandse (Holding) BV met een Belgische BVBA als formeel bestuurder. De DGA woont in België. Hij is enig werknemer in de BVBA. Door de BVBA wordt een all-in fee van 100 in rekening gebracht. De DGA wn (GA) verricht zijn werkzaamheden deels in Nederland, zijn loon is 20.



- Bestuurder is de BVBA (formeel, artikel 16 par 1 is van toepassing)
Voor zover de 100 wordt genoten ter zake van deze bestuursfunctie is de heffing aan Nederland toegewezen
- Nationaal te belasten via art 17a Vpb (de kosten die toerekenbaar zijn aan deze activiteiten mogen wel in mindering gebracht worden op de fee, het gaat per saldo om de winst).
- Stel: van de 100 heeft slechts 40 betrekking op de bestuursfunctie en de rest op andere leidinggevende werkzaamheden:
 - 40 toe te rekenen aan Ned. op grond van art 16-1 van het verdrag
 - 60 toe te rekenen aan Ned. op grond van art 16-2 van het verdrag
 - vlgs de Nationale wet t/m 2012 alleen de 40 te belasten voor de Vpb (wel kosten verrekenen)
 - vlgs de nationale wet vanaf 1-1-2013 alles te belasten op grond van art 17a Vpb (wel kosten verrekenen)
- Positie van wn (GA):
 - als de werknemer uitsluitend in België werkt valt er in Nederland niets te belasten
 - wordt (ook) in Nederland gewerkt, dan is art 15 van het verdrag van toepassing en moet worden bezien welk deel van het loon betrekking heeft op de in Nederland verrichte werkzaamheden
 - nationale wet: voor de inkomstenbelasting aan te merken als loon van een niet inhoudingsplichtige
 - nationale wet: de 20 toetsen aan de bepalingen van het gebruikelijk loon. Als het gebruikelijk loon hoger is, is dit meerdere aan te merken als loon (waarschijnlijk geen inhoudingsplicht). Het lijkt aannemelijk dat de beloning hoger moet zijn dan de 20 omdat de BVBA werkzaamheden voor Nederland verricht en deze werkzaamheden feitelijk gedaan worden door haar (enige) werknemer. De all-in fee was 100. Zouden de werkzaamheden van wn (GA) voor de BVBA als bestuurdersactiviteiten moeten worden beschouwd, dan is art. 16 van het verdrag toch niet van toepassing omdat in dit geval zowel bestuurde als bestuurder in dezelfde staat (België) gevestigd is respectievelijk woont. Dus ook die beloning valt, voor Nederlandse verdragstoepassing in dit geval onder 15.
- Een belangrijke vraag is of de BVBA een vaste inrichting heeft in Nederland waardoor op grond van artikel 15 niet voldaan hoeft te worden aan de 183-dagenregeling. Ook is het van belang dat de BVBA op grond van de vaste inrichting, dan wel 17a Vpb, in de vennootschapsbelasting wordt betrokken. Anders wordt het extra lastig om in een MAP mismatches op te lossen doordat België niet de gebruikelijk loonregeling kent.