

Publicatiedatum:

14-04-2016

Geldigheidsperiode:

Kennisgroep:

IBR IB-niet winst/LB

Categorie:

Verdragen

Rubriek:

bestuurders commissarissen

Subrubriek:

Niet van toepassing

Bestuurderswerkzaamheden in meer dan twee landen

Vraag:

Een bestuurder die inwoner is van Nederland werkt voor een Duitse GMBH. Hij werkt als bestuurder zowel in Duitsland, Nederland, Frankrijk (80 dagen) en België (183 dagen). In welk land is de bestuurdersbeloning belast? In Frankrijk resp. België is geen sprake van een (materiële) werkgever noch van een vaste inrichting van de Duitse vennootschap.

Antwoord:

Verdeling heffingsrecht De beloning ter zake van de werkzaamheden in Duitsland en Nederland is op grond van art. 15 van het Verdrag Nederland – Duitsland belast in Duitsland. Voor de werkzaamheden in het verdrag met Frankrijk en België zijn de verdragen tussen Nederland en respectievelijk Frankrijk en België beslissend. Omdat de vennootschap noch in Frankrijk noch in België is gevestigd, is het bestuurdersartikel in deze vragen niet van toepassing, maar het artikel inzake niet-zelfstandige arbeid. Op grond van deze verdragsbepalingen, is de heffing ter zake van de werkzaamheden in Frankrijk in Nederland belast (< 183 dagen) en ter zake van de werkzaamheden in België in België (> 183 dagen). Nederland heeft op basis van het verdrag tussen Nederland en Frankrijk heffingsrecht. Op grond van het bestuurdersartikel (art. 15) van het verdrag Nederland – Duitsland heeft Duitsland het heffingsrecht over deze beloning.

Nederland verleent een voorkoming van dubbele belasting. Ter zake van de werkzaamheden in België geeft Nederland ook een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting. De heffing over de bestuurdersbeloning ter zake van de werkzaamheden in België, kan leiden tot een dubbele heffing in België (artikel voor niet zelfstandige arbeid in Verdrag België – Nederland) én Duitsland (bestuurdersartikel verdrag Duitsland – Nederland). Deze dubbele heffing moet worden voorkomen worden door het opstarten van een onderlinge overlegprocedure in Nederland (woonland).

Wijze voorkoming dubbele belasting Ter zake van het werken in Frankrijk, heeft Nederland op grond van het belastingverdrag met Frankrijk het heffingsrecht. Er wordt minder dan 183 dagen gewerkt in Frankrijk. Nederland ziet echter af van belastingheffing op grond van het bestuurdersartikel in het verdrag met Duitsland. De verrekeningsmethode in het verdrag met Duitsland is dan van toepassing. Op grond van punt 3.4. het besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2007/664M, Stcrt. 2008, 151 zal de evenredigheidsmethode van toepassing zijn. Tijdens de kamerbehandeling van het Verdrag met Duitsland 2012 is gezegd dat de staatssecretaris niet bekend is dat de belastingheffing ter zake van bestuurders in begunstigende zin afwijkt van de heffing van buitenlandse werknemers. In de relatie met België ziet Nederland van de heffing af op basis van het artikel voor niet-zelfstandige arbeid in het verdrag met België. M.i. is voor dat deel van de beloning de evenredigheidsmethode van toepassing.

Beschouwing

Er zijn drie verdragen van toepassing: het verdrag tussen Nederland en Duitsland (NL-DUI), het verdrag tussen Nederland en Frankrijk (NL-FR) en het verdrag tussen Nederland en België (NL-BE). Op basis van de relevante bepalingen in deze verdragen moet de heffingsbevoegdheid verdeeld worden. Verdrag NL-DUI (2012) Artikel 15, het bestuurdersartikel, is van toepassing en heeft voorrang op het algemene arbeidsartikel. Dit heeft tot gevolg dat Duitsland heffingsbevoegd is over de beloning voor de bestuurderswerkzaamheden, omdat de GmbH in Duitsland gevestigd is. De strekking van het bestuurdersartikel is dat werkzaamheden ten behoeve van een vennootschap belast zijn in het land waar de onderneming gevestigd is. Verdrag NL-BE Het bestuurdersartikel is niet

van toepassing, de onderneming is niet gevestigd in België. Dan wordt teruggevallen op het arbeidsartikel. Dit wijst heffing toe aan werkstaat België, art. 15, lid 1 en lid 2 van het verdrag. Verdrag NL-FR Ook hier is het bestuurdersartikel niet van toepassing, de onderneming is niet gevestigd in Frankrijk. In het geval van Frankrijk komt de heffing op grond van art. 15, lid 2 van het verdrag aan Nederland toe.

Conflict Er is sprake van meerdere landen die heffingsbevoegd zijn over hetzelfde inkomen. Duitsland mag in beginsel heffen over heel de beloning. België heeft echter ook een heffingsrecht, namelijk over de gewerkte uren daar. Hetzelfde geldt voor Nederland voor de gewerkte dagen in Frankrijk. Er doet zich dus een situatie voor waarin belastingplichtige het gevaar van dubbele belastingheffing loopt.

OESO-commentaar Voor zover van belang, komen de bestuurdersartikelen overeen met het OESO-modelverdrag. Op basis van het commentaar is de gedachte achter het bestuurdersartikel dat het moeilijk kan zijn om te bepalen waar een bestuurder zijn werkzaamheden fysiek uitvoert. Op basis van deze gedachte zou de oplossing zijn dat de heffingsbevoegdheid volledig aan Duitsland toekomt, ongeacht wat andere verdragen bepalen. Het is echter maar de vraag of het commentaar de heffingsbevoegdheid van België en Nederland zo ingrijpend kan beïnvloeden. Beginselen internationaal belastingrecht Internationale verdragen kunnen slechts die staten binden, die partij zijn bij het verdrag. Dit is het 'consent to be bound' principe dat in het gehele internationale recht geldt. Hoewel het strookt met het OESO-commentaar om de heffing volledig aan Duitsland toe te wijzen, zou die toewijzing strijdig zijn met dit beginsel. Dit zou namelijk tot gevolg hebben dat het verdrag NL-DUI de heffingsbevoegdheid van België beïnvloedt, terwijl België nooit consent to be bound heeft gegeven ten aanzien van het verdrag NL-DUI. Vanuit hetzelfde principe kan ook op de gewerkte uren in Frankrijk het belastingverdrag NL-DU niet van toepassing zijn. De kennisgroep is van mening dat, gezien de bedoeling van het bestuurdersartikel, Nederland geen heffingsrechten heeft ter zake van bestuurdersbeloningen verricht door een inwoner van Nederland voor een Duitse vennootschap. Dit resultaat kan bereikt worden door de uitleg zodanig te doen, dat de beloningen, ook uit derde landen, waarover Nederland het heffingsrecht heeft belast zijn in het land waar de vennootschap is gevestigd. Gevolg is dat beloning ter zake van de in Frankrijk verrichte

werkzaamheden in Duitsland belast zijn, ook al zijn de inkomsten op basis van het verdrag Nederland – Frankrijk in (eerste instantie) aan Nederland ter heffing toegewezen. Voor de inkomsten ter zake van de werkzaamheden in België, kan een dubbele heffing ontstaan. België als ook Duitsland zouden kunnen heffen. In een dergelijk geval van dubbele heffing moet de onderlinge overlegprocedure soelaas bieden. Deze zal opgestart moeten worden in het woonland Nederland. Er ontstaat dan een overlegprocedure tussen drie landen.

Dan is nog relevant welke wijze van voorkoming van dubbele belasting van toepassing is. Is op basis van het verdrag Nederland - Duitsland de verrekeningsmethode van toepassing of op basis van het verdrag Nederland - Frankrijk resp. Nederland – België de evenredigheidsmethode? Ter zake van het werken in Frankrijk, heeft Nederland op grond van het belastingverdrag met Frankrijk het heffingsrecht. Er wordt minder dan 183 dagen gewerkt in Frankrijk. Nederland ziet echter af van belastingheffing op grond van het bestuurdersartikel in het verdrag met Duitsland. De verrekeningsmethode in het verdrag met Duitsland is dan van toepassing. Op grond van punt 3.4. het besluit van 18 juli 2008, nr. CPP2007/664M, Stcrt. 2008, 151 zal de evenredigheidsmethode van toepassing zijn. Tijdens de kamerbehandeling van het Verdrag met Duitsland 2012 is gezegd dat de staatssecretaris niet bekend is dat de belastingheffing ter zake van bestuurders in begunstigende zin afwijkt van de heffing van buitenlandse werknemers. In de relatie met België ziet Nederland van de heffing af op basis van het artikel voor niet-zelfstandige arbeid in het verdrag met België. M.i. is voor dat deel van de beloning de evenredigheidsmethode van toepassing.