

Vestigen in de Duitse grensstreek

*‘Een onderzoek naar de fiscale gevolgen voor
Nederlandse ondernemingen die zich gaan vestigen in
Duitsland’*



**B.R. Klein Haarhuis
Eshuis Accountants en Adviseurs**

Vestigen in de Duitse grensstreek

*‘Een onderzoek naar de fiscale gevolgen voor
Nederlandse ondernemingen die zich gaan vestigen in
Duitsland’*



Naam:	B.R. Klein Haarhuis
Studentnummer:	147196
Studie:	Fiscaal Recht en Economie
School:	Saxion Hogescholen Enschede
Scriptiebegeleider:	mr. J.G. Alberts RB
Scriptiebegeleider:	mr. A.M. Oude Breuil RB
Academie:	Financiën, Economie en Management

Voorwoord

Als onderwerp voor mijn afstudeerscriptie heb ik gekozen voor een onderzoek naar bedrijven die zich over de grens, in Duitsland, willen gaan vestigen. Dit onderwerp is zeer actueel aangezien er veel bedrijven in de regio Twente zich over de grens in Duitsland hebben gevestigd. Eveneens zijn er door VVD –Kamerleden (Han ten Broeke en Michiel van Veen) schriftelijke vragen gesteld, aan minister Henk Kamp van Economische Zaken, om inzicht te geven in de gevolgen voor de werkgelegenheid in de Nederlandse grensstreek door verhuizing van bedrijven naar Duitsland.

In overleg met Johan Alberts, mijn afstudeerbegeleider bij Eshuis Accountants en Adviseurs, zijn we samen tot dit onderwerp gekomen. Aangezien dit onderwerp erg actueel is en ook omdat het speelt in de regio waar ik woon leek het me een interessant onderwerp. Enkele cliënten van Eshuis hebben zich, onder begeleiding van de belastingadviseurs van Eshuis, gevestigd in Duitsland. Hierdoor heb ik ook een aantal praktijkvoorbeelden tot mijn beschikking.

In het begin had ik geen enkel idee wat er nu precies geregeld moet worden voordat een bedrijf zich kan vestigen in Duitsland. Na dit onderzoek gedaan te hebben heb ik inzicht in de fiscale gevolgen en stappen die je moet ondernemen om een bedrijf in Duitsland op te zetten. Welke stappen er ondernomen moeten worden komt verderop in dit verslag aan bod.

Na mijn stage bij Eshuis kon ik er blijven werken. Door deze mogelijkheid heb ik direct gevraagd of ik ook kon afstuderen bij Eshuis. Eshuis was hier zeer over te spreken en ze gaven direct aan dat ze mij alle hulp wilden bieden die ik nodig acht voor het afstuderen. Johan Alberts, senior belastingadviseur bij Eshuis, werd aangewezen als mijn bedrijfscoach.

Allereerst wil ik mijn naaste collega's bedanken die bereid waren om mij te ondersteunen en mij van voldoende informatie te voorzien zodat ik steeds verder kon werken aan mijn onderzoek.

Ik wil Johan Alberts bedanken voor zijn hulp en toewijding voor het uitvoeren van mijn onderzoek en het schrijven van deze scriptie. Zonder Johan Alberts was het mij niet gelukt om dit onderzoek af te ronden en af te studeren.

Verder wil ik mijn schoolcoach vanuit Saxion Hogeschool Enschede, Ton Oude Breuil bedanken voor de begeleiding die hij mij gegeven heeft voor en tijdens het onderzoek en tijdens het schrijven van de scriptie.

Almelo, 4 maart 2016

Bob Klein Haarhuis

Samenvatting

Een ondernemer die een grotere afzetmarkt zoekt voor zijn producten kan Duitsland zien als een grote mogelijkheid om zijn producten daar aan de man te brengen. Duitsland kent veel voordelen voor bedrijven om zich uit te breiden. De grondprijzen in Duitsland zijn in vergelijking met de Nederlandse grondprijzen erg goedkoop. Productiebedrijven zien mogelijkheden om grote productiehallen neer te zetten in Duitsland.

Nederland heeft een nieuw belastingverdrag afgesloten met Duitsland in 2012. Dit verdrag is vanaf 1 januari 2016 van kracht. Hierin staat welk land belasting mag heffen over de inkomsten die behaald zijn. Wanneer Duitsland heft over een inkomen dan geeft Nederland een vrijstelling voor dit inkomen zodat het niet dubbel belast wordt. Dit nieuwe belastingverdrag wordt toegepast op het onderzoek.

De motieven om in Duitsland te gaan ondernemen zijn over het algemeen geen fiscale motieven. De percentages voor belastingheffing in Duitsland verschillen niet veel van Nederland. Het zijn over het algemeen bedrijfseconomische motieven die een ondernemer doen besluiten om te gaan ondernemen in Duitsland.

Als de onderneming geheel over de grens richting Duitsland gaat moet er worden afgerekend over de stille en fiscale reserves. Dit zijn reserves die opgebouwd zijn in Nederland. De stille reserve is het verschil tussen de boekwaarde en de waarde economische verkeer van materiële vaste activa. De Nederlandse Belastingdienst wil deze reserves in de belasting betrekken. Dit is het geval als er vermogensbestanddelen van Nederland naar Duitsland gaan.

Er kan ook gekozen worden om de B.V. in Nederland te laten en door middel van een vaste inrichting in Duitsland te gaan ondernemen. Door de objectvrijstelling worden de vaste inrichting in Duitsland en de Duitse dochtermaatschappij fiscaal bijna hetzelfde behandeld. De resultaten die behaald worden kunnen niet meer verrekend worden met de resultaten in Nederland.

Het verschil zit voornamelijk in de emigratie van de DGA naar Duitsland of niet. Indien de DGA emigreert naar Duitsland wordt er een conserverende aanslag opgelegd. Door de komst van het nieuwe belastingverdrag zal de conserverende aanslag niet meer kwijtgescholden worden na 10 jaar, maar er zal voor altijd een belastingschuld blijven bestaan. Indien de DGA in Nederland blijft wonen, wordt er geen conserverende aanslag opgelegd. De B.V. moet wel bestuurd worden vanuit Duitsland en de DGA zal hiervoor loon ontvangen uit Duitsland. Als de DGA daarnaast ook loon uit Nederland ontvangt kan er een salary split worden toegepast.

Het kan zo zijn dat er een Duitse dochtermaatschappij wordt opgericht. Dit is de meest voorkomende situatie om te gaan ondernemen in Duitsland. Over het algemeen wordt er dan een GmbH opgericht. Een GmbH heeft zowel voordelen als nadelen. Voordeel van een GmbH is dat Duitsers liever zaken doen met een Duitse onderneming dan met een Nederlandse onderneming. Nadeel is dat dit extra geld kost om een bedrijf op te richten en te onderhouden qua administratie en aangiften. De resultaten die behaald worden door de GmbH zijn in Duitsland belast. De transacties tussen de Nederlandse moedermaatschappij en de Duitse dochtermaatschappij moeten op zakelijke basis worden verricht. Er moet een zakelijke prijs worden gehanteerd en er moet een zakelijke rente worden berekend over eventuele vorderingen en/of schulden. Dit wordt ook wel het 'At arm's length' principe genoemd.

In de praktijk komt over het algemeen voor dat er stapsgewijs naar de verschillende facetten moet worden gekeken. De voor- en nadelen worden tegen elkaar afgewogen en daar komt een besluit uit. Doordat er veel verschillende wetgeving is tussen de twee landen doet men er verstandig aan om een Nederlandse adviseur in te schakelen en een Duitse adviseur. De kennis van een adviseur over een ander land qua regelgeving is toch vaak te summier.

Inhoudsopgave

1. Inleiding	1
1.1 Algemeen.....	1
1.2 Aanleiding.....	1
1.3 Probleembeschrijving	2
1.4 Doelstelling.....	3
1.5 Centrale onderzoeksvraag.....	3
1.6 Deelvragen.....	4
1.7 Beperkingen onderzoek	5
1.8 Opbouw scriptie	5
2. Methodische verantwoording	6
2.1 Type onderzoek	6
2.2 Kwalitatief/kwantitatief onderzoek	6
2.3 Dataverzamelmethode	6
2.4 Validiteit en betrouwbaarheid	6
3. De motieven voor een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland	8
4. De B.V. verplaatsen naar Duitsland	10
4.1 Verplaatsing van de gehele onderneming naar Duitsland	10
4.1.1 Belastingplicht en fiscale vestigingsplaats van de B.V.....	11
4.1.2 De Nederlandse exitheffing.....	13
4.2 De gedeeltelijke bedrijfsverplaatsing naar Duitsland.....	15
4.2.1 Winstplitsing vaste inrichting in Nederland.....	17
4.2.2 Objectvrijstelling.....	18
4.3 De DGA bij verplaatsing van de B.V. naar Duitsland	19
4.3.1 De DGA emigreert	19
4.3.2 De DGA blijft in Nederland	22
5. De B.V. blijft gevestigd in Nederland verplaatsing van de onderneming door middel van een vaste inrichting naar Duitsland	24
5.1 Vaste inrichting in Duitsland	24
5.1.1 Winstplitsing vaste inrichting in Duitsland	24
5.2 De DGA bij een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland door middel van een vaste inrichting	25
6. De B.V. blijft gevestigd in Nederland met verplaatsing van de onderneming door middel van een Duitse dochtermaatschappij	27
6.1 Duitse dochtermaatschappij in Duitsland	27

6.1.1 Deelnemingsvrijstelling	28
6.1.2 Zakelijkheid deelneming.....	28
6.1.3 Verrekenprijzen	29
6.2 De DGA bij een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland door middel van een Duitse dochtermaatschappij.....	30
6.2.1 De DGA emigreert naar Duitsland	30
6.2.2 De DGA blijft in Nederland	30
7. Adviesopdracht	33
7.1 Algemene informatie casus	33
7.2 GFS B.V. verplaatsen naar Duitsland	34
7.3 Vaste inrichting in Duitsland van GFS B.V.	36
7.4 GFS GmbH oprichten in Duitsland.....	38
7.5 Conclusie en advies	40
8. Conclusie en aanbevelingen	41
9. Reflectie.....	42
10. Lijst met afkortingen.....	43
11. Bibliografie	44
12. Bijlagen	47

1. Inleiding

1.1 Algemeen

Als ondernemer is het streven naar winst een zeer grote drijfveer. Het behalen van meer winst kan ook door te gaan ondernemen in andere landen. Door de Europese Unie zijn de werkelijke grenzen open gegaan en is het veel eenvoudiger geworden om naar een ander land te gaan.

Ondernemers verkopen ook vaker aan buitenlandse klanten. Duitsland is al jarenlang onze belangrijkste handelspartner. Nederland importeert en exporteert vele producten in en naar Duitsland.

Duitsland heeft een populatie van circa tachtig miljoen inwoners. Dit is een grote afzetmarkt ook voor ondernemers in Nederland. Dat Duitsland dichtbij Nederland ligt, wil niet zeggen dat het land ook bekend is. Duitsland kent grote verschillen met Nederland op het gebied van taal, cultuur en regelgeving. Als ondernemer moet je voorbereid te werk gaan wanneer je in contact wilt komen met Duitse klanten en hier goederen of diensten aan wilt verkopen.

Er zijn diverse mogelijkheden om vanuit Nederland in contact te komen met Duitse klanten. Zo kan er een Duitse vertegenwoordiger in Duitsland aangesteld worden om potentieel nieuwe klanten te bereiken. Er kan natuurlijk ook reclame worden gemaakt in Duitsland voor de onderneming. De vraag is echter of dit alleen voldoende is om de Duitse klanten te bereiken. In sommige gevallen wordt er ook voor gekozen om een Duitse vestiging te openen.

1.2 Aanleiding

Eshuis Accountants en Adviseurs is een middelgroot accountantskantoor in de regio Twente met vestigingen in Enschede, Hengelo en Almelo. Er werken circa 150 vaste medewerkers. Doordat Eshuis Accountants en Belastingadviseurs in de regio Twente actief is, krijgen we vraagstukken over Duitse klanten, Duitse leveranciers of de Duitse overheid. Er zijn ook bedrijven die zich willen gaan vestigen in Duitsland om bijvoorbeeld hun afzetmarkt te vergroten. Er is veel grond beschikbaar voor ondernemers om zich daar te vestigen, tegen een relatief goedkope grondprijs. De vraag is echter hoe hierbij moet worden omgegaan met de Nederlandse en Duitse fiscale regelgeving. De ondernemer heeft meestal het besluit al genomen om naar Duitsland te gaan of dit is in een vergeand stadium, alleen weten ze niet hoe ze hun bedrijf fiscaal en financieel over de grens moeten krijgen. Vandaar dat de accountant en fiscalist ingeschakeld worden om een zo goed mogelijke oplossing te vinden om een onderneming in Duitsland te vestigen.

1.3 Probleembeschrijving

Het onderzoek zal zich gaan richten op de verplaatsing van een onderneming van Nederland naar Duitsland en wat de Nederlandse fiscale gevolgen van een bedrijfsverplaatsing zijn. Het onderzoek richt zich alleen op ondernemingen die aanvankelijk alleen in Nederland in een B.V. worden gedreven. Het onderzoek naar de Nederlandse fiscale consequenties zal worden uitgevoerd aan de hand van twee varianten, namelijk:

- De B.V. verplaatsen naar Duitsland, en
- Gedeeltelijk onderneming naar Duitsland brengen, B.V. blijft in Nederland gevestigd.

De twee bovenstaande situaties zijn de hoofdvormen. De twee hoofdvormen kunnen weer onderverdeeld worden in twee deelvormen. Bij de B.V. verplaatsen naar Duitsland worden de volgende twee deelvormen behandeld, namelijk:

1. De B.V. verplaatsen naar Duitsland, met de gehele onderneming, en
2. De B.V. verplaatsen naar Duitsland, met verplaatsing van een deel van de onderneming naar Duitsland met in standhouding van een deel van de onderneming in Nederland in de vorm van een vaste inrichting.

Daarnaast wordt de tweede hoofdvorm, een blijvende vestiging van de B.V. in Nederland, ook onderverdeeld in twee deelvormen, namelijk:

1. De B.V. blijft gevestigd in Nederland, maar met verplaatsing van een deel van de onderneming naar Duitsland door middel van een vaste inrichting, en
2. De B.V. blijft gevestigd in Nederland, maar met verplaatsing van een deel van de onderneming naar Duitsland in een daartoe opgerichte Duitse dochtermaatschappij.

Naast de gevolgen voor de B.V. c.q. de onderneming treden bij een bedrijfsverplaatsing ook gevolgen op voor de DGA. Voor de DGA worden de fiscale consequenties onderzocht per hoofd- en deelvormen.

In dit onderzoek zal onder meer aandacht worden besteed aan vestigingsplaatsvraagstukken, fiscale afrekenverplichtingen, winsttoedeling bij vaste inrichtingen en gelieerde vennootschappen. Ook de gevolgen voor de DGA zullen aan de orde komen (o.a. 'salary split').

Wanneer men kiest om in het buitenland (via de B.V., vaste inrichting of GmbH) te gaan ondernemen zijn hier natuurlijk ook in het buitenland allerlei procedures en kosten aan verbonden. Het onderzoek gaat alleen over de Nederlandse fiscale consequenties en niet over de Duitse fiscale consequenties. In de praktijk worden de procedures voor het oprichten van een GmbH begeleid door een Duitse fiscalist en Duitse accountant. De resultaten in Duitsland vallen buiten de Nederlandse resultaten. Er kan ook niets met elkaar verrekend worden, behalve wanneer dit liquidatieverliezen zijn. (art. 15e Vpb)

Dit onderzoek moet een informatief rapport opleveren, zodat de ondernemer de fiscale gevolgen kan zien van een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland. De uitkomsten van dit onderzoeks- en adviesrapport moeten B.V.'s, die voornemens zijn om hun onderneming naar Duitsland te verplaatsen, een indicatie geven welke gevolgen dit kan hebben en welke structuur er toegepast kan worden. Dit rapport geeft de Nederlandse fiscale consequenties van een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland.

1.4 Doelstelling

Het doel van dit onderzoeks- en adviesrapport is het opleveren van een adviesrapport waarmee zowel Eshuis als de ondernemer inzicht krijgt in de fiscale consequenties van het geheel of gedeeltelijk verplaatsen van een in een B.V. gedreven onderneming naar Duitsland.

Met dit rapport kan Eshuis de cliënt informeren wat de fiscale gevolgen zijn van een bedrijfsverplaatsing richting Duitsland. De accountmanager binnen Eshuis kan bij het eerste gesprek met de klant over een eventuele verplaatsing naar Duitsland efficiënt te werk gaan. De Nederlandse fiscale gevolgen worden benoemd voor de twee varianten om een onderneming, die in een B.V. wordt gedreven, te verplaatsen van Nederland naar Duitsland.

De doelstelling van het onderzoek is als volgt opgebouwd:

‘Het doel van dit onderzoek is om voor Eshuis een adviesrapport op te stellen waarmee de klant geïnformeerd kan worden over de mogelijkheden om een bedrijfsverplaatsing van Nederland naar Duitsland te realiseren en geattendeerd kan worden op Nederlandse fiscale gevolgen van een bedrijfsverplaatsing van een – in een B.V. gedreven – onderneming van Nederland naar Duitsland.’

1.5 Centrale onderzoeksvraag

Voor het onderzoeks- en adviesrapport moet de volgende centrale onderzoeksvraag beantwoord worden:

‘Wat zijn de fiscale gevolgen van de verplaatsing van (een deel van) – in een B.V.- gedreven onderneming van Nederland naar Duitsland?’

1.6 Deelvragen

Om de centrale onderzoeksvraag juist en volledig te beantwoorden zijn er verschillende deelvragen opgesteld. De antwoorden op deze deelvragen helpen uiteindelijk om de centrale onderzoeksvraag te beantwoorden. De deelvragen worden hierna beschreven en in dit onderzoeksrapport beantwoord.

Deelvraag 1: Wat zijn de motieven om over te gaan tot een bedrijfsverplaatsing van Nederland naar Duitsland?

Deelvraag 2: Wat zijn voor een vennootschap en haar DGA de fiscale gevolgen bij verplaatsing van (een deel van) de onderneming van Nederland naar Duitsland?

Subvraag 2.1: Wat zijn de gevolgen van verplaatsing van de gehele onderneming van een B.V. van Nederland naar Duitsland voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969?

Subvraag 2.2: Wat zijn de gevolgen van verplaatsing van de onderneming van een B.V. van Nederland naar Duitsland voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 als er een vaste inrichting achterblijft in Nederland?

Subvraag 2.3: Wat zijn voor de DGA de gevolgen van verplaatsing van (een deel van) de onderneming van een B.V. van Nederland naar Duitsland voor de Wet op inkomstenbelasting 2001?

Deelvraag 3: Wat zijn voor een vennootschap en haar DGA de fiscale gevolgen bij verplaatsing van (een deel van) de onderneming van Nederland naar een vaste inrichting in Duitsland?

Subvraag 3.1: Wat zijn de gevolgen van verplaatsing van (een deel van) de onderneming van een B.V. van Nederland naar een vaste inrichting in Duitsland voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969?

Subvraag 3.2: Wat zijn voor de DGA de gevolgen van verplaatsing van (een deel van) de onderneming van een B.V. van Nederland naar een vaste inrichting in Duitsland voor de Wet op de inkomstenbelasting 2001?

Deelvraag 4: Wat zijn voor een vennootschap en haar DGA de fiscale gevolgen bij verplaatsing van (een deel van) de onderneming van Nederland naar een dochtermaatschappij in Duitsland?

Subvraag 4.1: Wat zijn de gevolgen van verplaatsing van (een deel van) de onderneming van een B.V. naar een dochtermaatschappij in Duitsland voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969?

Subvraag 4.2: Wat zijn voor de DGA de gevolgen van verplaatsing van (een deel van) de onderneming van een B.V. van Nederland naar een dochtermaatschappij in Duitsland voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969?

1.7 Beperkingen onderzoek

Door de omvang van het onderzoek is er voor gekozen om geen onderzoek te doen naar het personeel, dat eventueel mee gaat naar Duitsland of dat er personeel ontslagen wordt. De focus ligt op de consequenties voor de vennootschapsbelasting en de consequentie voor de DGA. Door de invoering van het nieuwe belastingverdrag met Duitsland heeft er veel moeten wijzigen in dit onderzoek. De oude situatie van de conserverende aanslag is niet meer van toepassing, hierdoor moet elke winstuitdeling naar rato belast worden. Aangezien dit onderzoek de nadruk legt op de Nederlandse fiscale consequenties van een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland, wordt er geen Duits fiscaal recht behandeld. In enkele situaties is dit erg lastig te onderscheiden, omdat er veel overlapping plaatsvindt. Er moet overleg gevoerd worden tussen de Nederlandse belastingadviseur en de Duitse belastingadviseur.

1.8 Opbouw scriptie

Voor elke onderneming is de situatie anders, het is lastig om een algemeen onderzoek voor alle bedrijven te doen. Er wordt in de scriptie eerst algemene informatie gegeven over de motivatie van ondernemers om zich te gaan vestigen in Duitsland. Daarna wordt informatie gegeven over de ondernemingsvormen in Duitsland en de Nederlandse tegenhangers van deze ondernemingsvormen. Er worden motieven gegeven om een onderneming in Duitsland te gaan vestigen. In de hoofdstukken 3 tot en met 6 worden de deelvragen behandeld en antwoorden gegeven die zal leiden tot de algehele beantwoording van de hoofdvraag. In hoofdstuk 7 komt de praktijkcasus aan de orde. In de praktijkcasus worden de toepasselijke vraagstukken en aandachtspunten behandeld, denk aan een vaste inrichting in Duitsland, een Duitse dochtermaatschappij oprichten en de B.V. verplaatsen naar Duitsland. In de bijlage zal er een werkprogramma ontwikkeld worden. Dit moet een soort checklist worden voor de accountant, belastingadviseur en de cliënt om te bepalen of een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland realiseerbaar is en welke structuur hierbij gevormd moet worden. Hoofdstuk 8 bestaan uit conclusies en aanbevelingen die voortkomen uit dit onderzoek. In hoofdstuk 9 wordt er teruggekeken op het proces van dit onderzoek, door middel van een reflectie.

2. Methodische verantwoording

2.1 Type onderzoek

Het type onderzoek dat toegepast gaat worden is een mix van verschillende methoden om onderzoek te doen. Er wordt zowel verkennend onderzoek als beschrijvend onderzoek toegepast. Deze onderzoeksmethoden worden nader toegelicht.

Het verkennend onderzoek richt zich op de probleemomschrijving. Dit onderzoek wordt gedaan om het probleem beter in beeld te krijgen en te analyseren. Eerst moet het probleem duidelijk zijn voordat er naar een oplossing gekeken kan worden.

Een beschrijvend onderzoek wordt gebruikt wanneer er een nauwkeurige omschrijving van het probleem beschreven moet worden. Het probleem wordt hierdoor duidelijker.

Het verklarend onderzoek legt de verbanden tussen het probleem en de oorzaken of gevolgen. Het doel van dit onderzoek is om het probleem te verklaren, vergelijken, evalueren of testen. Van een verklarend onderzoek is geen sprake, want er wordt vooral gekeken naar de veranderende wet- en regelgeving.

2.2 Kwalitatief/kwantitatief onderzoek

Een onderzoek kan worden uitgevoerd aan de hand van twee soorten onderzoek, namelijk kwalitatief onderzoek en kwantitatief onderzoek. Kwantitatief onderzoek zal gericht zijn op cijfers. Dit is niet van toepassing op dit onderzoek, want er zijn geen cijfers waar vanuit kan worden gegaan. In dit onderzoek zal dan ook gebruik worden gemaakt van kwalitatief onderzoek, omdat het gaat om de achterliggende theorie en daarbij behorende uitspraken van de Hoge Raad.

2.3 Dataverzamelingsmethoden

Om onderzoek te doen moet er data verzameld worden. Door middel van meetinstrumenten kan de dataverzamelingsmethode gekozen worden. Voor een kwalitatief onderzoek zijn de drie meest gebruikte dataverzamelingsmethoden: het gebruik van bestaand materiaal, interviewen en observeren.

In dit onderzoek wordt gebruik gemaakt van bestaand materiaal. Er wordt gebruikt gemaakt van literatuuronderzoek en bronnenonderzoek. In de bijlage worden een bronnen bijgehouden, die benodigd zijn voor de beantwoording van de deelvragen.

2.4 Validiteit en betrouwbaarheid

De kwaliteit van de resultaten is van groot belang voor dit onderzoek. De conclusies die in dit onderzoek worden getrokken, worden grotendeels bepaald door de kwaliteit van de gegevens die zijn verzameld. Hoe meer gegevens onderzocht kunnen worden hoe betrouwbaarder de conclusies zijn. (Verhoeven, 2011)

Door het nieuwe belastingverdrag met Duitsland zijn er veel zaken waar nog geen jurisprudentie over is. Hierdoor is het de vraag hoe de Nederlandse Belastingdienst bepaalde handelingen benaderd. Door het nieuwe belastingverdrag zullen er verschillende fiscale zaken anders uitpakken. De basis voor het onderzoek zal niet veranderen door het belastingverdrag. Dit komt door dat het grote deel beantwoord wordt aan de hand van de Nederlandse belastingwetten. Door gebruik te maken van erkende bronnen in de fiscaliteit, denk hierbij aan: NDFR, NTFR, MFAS, Elsevier Almanak en fiscale vakbladen wordt de betrouwbaarheid gewaarborgd. Bovendien worden verschillende bronnen met elkaar vergeleken.

Om de validiteit te waarborgen moet er gekeken worden naar de systematische fouten die zich in het onderzoek kunnen voordoen. De betrouwbaarheid van de bronnen speelt in dit onderzoek een grote rol. Dit onderzoek bestaat vooral uit literatuur onderzoek, vandaar dat het onderzoek over het algemeen vrij is van toevallige fouten. Er moet wel naar gecertificeerde bronnen gekeken worden. Voordeel van dit onderzoek is dat de resultaten niet afhangen van respondenten. Deze respondenten zouden een sociaal wenselijk antwoord kunnen geven en daarmee een systematische vertekening kunnen laten zien van het onderzoek. Doordat dit onderzoek nog bezig was op 1 januari 2016

Om het onderzoek te laten slagen moet er gekeken worden naar de begripsvaliditeit. Begripsvaliditeit heeft betrekking op de meetinstrumenten die gebruikt worden in het onderzoek. Het moet duidelijk zijn wat er gemeten moet worden. Denk hierbij aan de verplaatsing van de B.V. naar Duitsland. In dat geval moet er alleen onderzocht worden wat de consequenties zijn voor de B.V. en niet voor andere rechtsvormen. Om te zorgen dat de validiteit gewaarborgd wordt zijn de deelvragen in dit onderzoek gedetailleerd geformuleerd. In bijlage 12.12 is een tabel opgenomen met de deelvragen en de daarbij behorende meetinstrumenten om ze te beantwoorden.

3. De motieven voor een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland

Er is veel regelgeving over het ondernemerschap in Duitsland. Hier moet de ondernemer goed op voorbereid zijn. De ondernemer moet weten wat zijn of haar kansen zijn op de Duitse markt. Er zijn verschillen tussen de Duitse en Nederlandse markt. Natuurlijk zijn er ook vergelijkingen met de Nederlandse markt, want ondernemen is ondernemen. De vraag die dan naar boven komt is waarom zou een Nederlandse onderneming zich eigenlijk willen gaan vestigen in Duitsland?

Waarom zou een ondernemer haar onderneming naar Duitsland verplaatsen? Elke ondernemer heeft zijn of haar eigen redenen om een onderneming naar Duitsland te verplaatsen. Dit zijn vaak bedrijfseconomische redenen, maar dit kan ook een logistieke reden zijn. Een grote motivatie om te gaan vestigen in Duitsland is de grondprijs. De grondprijs is veel lager in Duitsland dan in Nederland. De grondprijs in de Duitse grensstreek is ongeveer 4 keer lager dan in de Nederlandse grensstreek.

Bij Bad-Bentheim-Gildehaus ligt een bedrijventerrein dat bedoeld is om onder meer de regio economisch te versterken door de Nederlandse bedrijven naar Duitsland te laten komen. Een vierkante meter kost op het bedrijventerrein in Bad-Bentheim-Gildehaus rond de € 19,- (GGB Deutschland, 2014). In Nederland moet een bedrijf al snel tussen de € 75,- en de € 145,- per vierkante meter betalen. Vooral in Twente en de Achterhoek zijn de verschillen aan beide kanten van de grens groot. In het noorden van Nederland en Duitsland zijn de prijzen aan beide kanten van de grens relatief laag.

De grens

De grens tussen Nederland en Duitsland is in de loop van de jaren steeds minder aanwezig. Er zijn geen douanecontroles meer, er hoeft niet meer wat aan te worden gegeven voor import en export bij de grens. Het betaalmiddel is hetzelfde, namelijk de euro. Het is hierdoor makkelijker om naar Duitsland te gaan.

Taal als barrière

De verschillende talen kunnen een behoorlijk probleem vormen. Nederlandse ondernemers die de Duitse taal niet goed beheersen, kunnen problemen krijgen bij allerlei aspecten van het ondernemen in Duitsland. Duitsers zijn op zakelijk gebied formeel, hetgeen ondernemen in Duitsland ook bemoeilijkt.

Daarnaast is de zakencultuur niet gelijk aan de Nederlandse. De Duitse zakencultuur onderkent veel hiërarchie. In Duitsland hecht men meer waarde aan titels, diploma's, een grondige voorbereiding en een meer zakelijke houding dan in Nederland.

Duitse afnemers en klanten doen graag zaken met ondernemers die ook Duits spreken en die brieven versturen met de naam van de GmbH erop. Vandaar dat Nederlandse ondernemers een Duitse onderneming oprichten. Zo hopen ze het vertrouwen van de Duitse ondernemer te winnen en er een goede zakenrelatie mee op te bouwen. De Duitse zakencultuur is erg formeel. Spreek Duitse zakenpartners aan met 'Sie' in plaats van met 'Du'. (Desk, 2015)

Duitsland is aantrekkelijk voor Nederlandse ondernemingen

Duitsland heeft circa tachtig miljoen inwoners. Dit is een grote afzetmarkt. Wanneer een onderneming een nieuw product heeft ontwikkeld, kan men dit product in Duitsland op de markt brengen. Door deze grote afzetmarkt kan er meer omzet gegenereerd worden.

De motivatie voor transportbedrijven is om een onderneming in Duitsland te starten zodat ze centraler in Europa liggen. Door een Duitse vestiging te openen kan de Oost-Europese markt beter bediend worden. Door de Duitse vestiging te gebruiken voor distributie van goederen in Duitsland worden de transportkosten verminderd. De leveringstijd van de goederen wordt verminderd omdat er vanuit de Duitse vestiging kleinere afstanden afgelegd worden.

Belastingen in Duitsland

In Duitsland kent men, net als in Nederland, verschillende belastingen die worden geheven over resultaten. Bij ondernemingsvormen zonder rechtspersoonlijkheid kent men in Duitsland de 'Einkommenssteuer'. Dit kan gezien worden als inkomstenbelasting in Nederland. Deze belasting kent een percentage van 0% tot en met 42%.

Voor de ondernemingsvormen met rechtspersoonlijkheid kent Duitsland de 'Körperschaftssteuer'. Dit kan gezien worden als de vennootschapsbelasting in Nederland. Deze 'Körperschaftssteuer' bedraagt in Duitsland 15%. Er komt ook nog 5,5% 'Solidaritätszuschlag' bij. Dit is een heffing voor de eenwording van Duitsland in 1989. Deze belasting is eigenlijk bedoeld om het, in die tijd, zwakkere Oost-Duitsland weer op te bouwen.

In Duitsland bestaat ook een belasting genaamd 'Gewerbsteuer'. Dit is een lokale Duitse bedrijfsbelasting voor natuurlijke personen en rechtspersonen die een onderneming in Duitsland drijven. Het belastingtarief wordt door de Duitse gemeenten zelf bepaald en kan per regio behoorlijk verschillen. Gemiddeld bedraagt de Duitse 'Gewerbsteuer' 14%. De grondslag voor de 'Gewerbsteuer' bestaat in de regel uit de bedrijfs- of ondernemingswinst. (NedTax, 2013)

Conclusie

De conclusie die getrokken kan worden is dat de in Duitsland een grote afzetmarkt aan klanten is om de onderneming uit te breiden en te laten groeien. De grondprijs is in tegenstelling tot Nederland goedkoop. Bedrijven die veel ruimte nodig hebben kunnen in Duitsland grote stukken grond kopen tegen een relatief goedkope prijs. De belastingen in Duitsland verschillen qua percentages niet veel van de belastingen in Nederland. Er kan gezegd worden dat de motieven om naar Duitsland te gaan niet van fiscale aard zijn.

Voor bedrijven zijn bijvoorbeeld een grote afzetmarkt, goedkope grond of een logistiek gunstige ligging motieven om te gaan vestigen in Duitsland.

4. De B.V. verplaatsen naar Duitsland

In dit hoofdstuk wordt de eerste hoofdvorm en de twee varianten daarop behandeld. De eerste hoofdvorm is: de B.V. verplaatsen naar Duitsland. In paragraaf 4.1 wordt de eerste variant behandeld: de B.V. verplaatsen naar Duitsland, met de gehele onderneming. In paragraaf 4.2 wordt de andere variant behandeld: de B.V. verplaatsen naar Duitsland, met instandhouding van een deel van de onderneming in Nederland in de vorm van een vaste inrichting. In paragraaf 4.3 worden de fiscale consequenties van de DGA behandeld bij het verplaatsen van de B.V. naar Duitsland inclusief de gehele onderneming.

Voorbereiding bedrijfsverplaatsing naar het buitenland

In de meeste gevallen heeft de ondernemer al besloten om in het buitenland een onderneming te starten. Er wordt gesproken van een ondernemer, omdat er in het onderzoek vanuit wordt gegaan dat de ondernemer in Nederland één of meerdere B.V.'s heeft. De ondernemer zal zijn of haar bedrijfseconomische redenen hebben om een onderneming in het buitenland te starten. Over het algemeen heeft de ondernemer niet nagedacht over de fiscale consequenties bij een bedrijfsverplaatsing naar het buitenland. Meestal komt dit doordat de ondernemer te weinig kennis heeft van de fiscaliteit in Nederland. De fiscalist zal als eerst de huidige situatie doornemen. Dit doet de fiscalist en/of accountant onder andere aan de hand van de volgende vragen:

- Wat is de structuur?
- Wat zijn de bedrijfsactiviteiten?
- Is er personeel aanwezig?
- Wie zijn de aandeelhouders?
- Welke activiteiten worden er gestart in het buitenland?
- Wil de ondernemer ook emigreren?
- Blijven er activiteiten achter in Nederland?
- Hoe worden de financieringen geregeld?

Door de antwoorden op de bovenstaande vragen wordt de situatie duidelijker en kan er beter worden beoordeeld welk advies de cliënt nodig heeft. Om tot een advies te komen is alleen antwoorden op de bovenstaande vragen niet voldoende. De fiscale consequenties zijn zeer belangrijk bij een bedrijfsverplaatsing naar het buitenland. Om de fiscale consequenties te kunnen bepalen zal er moeten worden gekeken naar diverse fiscale wetten, regels en vraagstukken. De belangrijkste hiervan worden hierna behandeld.

4.1 Verplaatsing van de gehele onderneming naar Duitsland

In deze paragraaf wordt de variant behandeld waarbij de B.V. geheel verplaatst wordt naar Duitsland, inclusief de onderneming. De gehele onderneming wordt overgebracht naar Duitsland inclusief activiteiten. In het navolgende zullen de toepasselijke fiscale vraagstukken en aandachtspunten worden behandeld en zullen deze ook deels worden verduidelijkt aan de hand van voorbeelden.

Subjectieve/objectieve belastingplicht

De belastingplicht van een lichaam kan worden opgedeeld in twee categorieën: de subjectieve belastingplicht en de objectieve belastingplicht. Bij subjectieve belastingplicht wordt er gekeken wie er belastingplichtig is. In de artikelen 2 t/m 6a Wet Vpb wordt de subjectieve belastingplicht behandeld. (Kluwer, 2015) Bij objectieve belastingplicht gaat het om de vraag over welke winsten belasting verschuldigd is. De objectieve belastingplicht wordt behandeld in de artikelen 7 t/m 16 Wet Vpb. (Kluwer, 2015)

4.1.1 Belastingplicht en fiscale vestigingsplaats van de B.V.

De belastingplicht en de fiscale vestigingsplaats van de B.V. zijn verbonden met elkaar. De belastingplicht wordt bepaald aan de hand van de feitelijke en/of fictieve fiscale vestigingsplaats van de B.V.

Feitelijke en fictieve vestigingsplaats van de B.V.

In de vennootschapsbelasting geldt dat een feitelijk in Nederland gevestigde B.V. ook fiscaal in Nederland gevestigd is. Er dient steeds te worden beoordeeld of een B.V. feitelijk wel in Nederland gevestigd is. Dit moet worden beoordeeld aan de hand van feiten en omstandigheden. (art. 4 AWR)

De volgende omstandigheden zijn van belang voor de bepaling van de vestigingsplaats:

- De plaats van de feitelijke leiding;
- De plaats waar de ondernemingsactiviteiten worden uitgeoefend;
- De plaats waar de aandeelhouders vergaderen;
- De plaats waar de boekhouding wordt gevoerd;
- De plaats van de statutaire zetel.

Bovenstaande omstandigheden zijn in afnemende volgorde belangrijk voor het bepalen van de feitelijke vestigingsplaats van de B.V.

Indien de feitelijke vestigingsplaats van een lichaam in Nederland is, dan is het lichaam op basis van art. 2 Vpb binnenlands belastingplichtig. Lichamen opgericht naar Nederlands recht, zoals B.V.'s, zijn volgens de Wet Vpb ook fictief gevestigd in Nederland. De fictieve vestigingsplaats is verankerd in de Wet in art. 2 lid 4 Vpb. Dit betekent dat B.V.'s als binnenlands belastingplichtige worden aangemerkt, ook al zijn ze feitelijk niet in Nederland gevestigd.

Binnenlandse belastingplicht

De hoofdregel binnen de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 is dat vennootschappen die (feitelijk) gevestigd zijn in Nederland, binnenlands belastingplichtig zijn. De binnenlandse belastingplichtigen staan vermeld in artikel 2 lid 1 Vpb. Dit betekent dat in Nederland gevestigde B.V.'s aangifte vennootschapsbelasting moeten doen in Nederland. De fictief binnenlands belastingplichtige B.V. 's worden voor de wereldwinst in de vennootschapsbelasting betrokken en moeten aangifte vennootschapsbelasting in Nederland doen. (art. 7 Vpb)

Buitenlandse belastingplicht

In art. 3 Vpb worden de buitenlandse belastingplichtigen opgesomd. Buitenlandse belastingplichtigen zijn lichamen die niet in Nederland gevestigd zijn en niet naar Nederlands recht zijn opgericht, maar wel belastbare resultaten in Nederland behalen. Denk hierbij aan Limited, GmbH of een SARL. De buitenlands belastingplichtigen worden alleen voor de binnenlandse winst in de vennootschapsbelasting betrokken. De lichamen die buitenlands belastingplichtig zijn moeten een papieren aangifte indienen bij de belastingdienst in Nederland. (art. 17 Vpb)

Belastingplicht en vestigingsplaats van de B.V.

De feitelijke vestigingsplaats van de B.V. was tot dusverre in Nederland. Door de bedrijfsverplaatsing zal de feitelijke vestigingsplaats van de B.V. Duitsland worden. De feitelijke vestigingsplaats wordt naar omstandigheden beoordeeld. De belangrijkste omstandigheid om de vestigingsplaats te bepalen is de plaats waar de feitelijke leiding wordt gevoerd.

Als er een pand wordt gekocht of gehuurd in Duitsland, de activiteiten worden uitgeoefend in Duitsland en de feitelijke leiding wordt gevoerd in Duitsland dan is het duidelijk dat de B.V. feitelijk gevestigd is in Duitsland. Gevolg hiervan is dat de B.V. in Duitsland belastingplichtig wordt voor de Duitse Körperschaftsteuer.

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 kent artikel 2 lid 4. Dit is het artikel voor de fictieve vestigingsplaats van lichamen die naar Nederlands recht zijn opgericht. Dit artikel geeft aan dat lichamen opgericht naar Nederlands recht worden geacht in Nederland gevestigd te zijn.

Deze lichamen zijn op basis van artikel 2 lid 4 VPB binnenlands belastingplichtig en daardoor blijft er ook na feitelijke vestiging in Duitsland in Nederland aangifteplicht voor de Nederlandse vennootschapsbelasting bestaan.

Fiscale dubbele vestigingsplaats

Hiervoor wordt er aangegeven dat er een verschil kan zitten in de fictieve fiscale vestigingsplaats van de B.V. en de feitelijke vestigingsplaats van de B.V. Op basis van de Nederlandse wet wordt een lichaam dat naar Nederlands recht is opgericht geacht te zijn gevestigd in Nederland, maar feitelijk hoeft dit niet zo te zijn. De feitelijke vestigingsplaats wordt beoordeeld naar omstandigheden. Wanneer een B.V. feitelijk een andere vestigingsplaats heeft dan de fictieve fiscale vestigingsplaats, doet zich een fiscale dubbele vestigingsplaats voor.

Dat kan zich ook voordoen als een B.V. in meerdere landen actief is en de fiscale autoriteiten van deze landen ieder voor zich concluderen dat de B.V. feitelijk in hun land gevestigd is. (op basis van een zelfstandige beoordeling van de feiten en omstandigheden)

Indien er een dubbele fiscale vestigingsplaats zich voordoet wordt dit ook wel 'dual residence' genoemd. (Art. 2 lid 4 Wet Vpb) Door deze situatie kan er dubbele heffing ontstaan. Hiervoor zijn belastingverdragen gesloten om dubbele heffingen te voorkomen. In het belastingverdrag met Duitsland van 1959 wordt er aangegeven waar een rechtspersoon fiscaal is gevestigd. In artikel 3 lid 5 van het belastingverdrag met Duitsland wordt aangegeven dat de vestigingsplaats afhankelijk is waar de leiding van de rechtspersoon zich bevindt. Indien zich in geen van de Staten de leiding bevindt dan is de plaats van de statutaire zetel beslissend. Indien dit ook niet van toepassing is, dan wordt er een onderlinge overlegprocedure gestart tussen de belastingautoriteiten. (Verdrag Koninkrijk der Nederlanden - Bondsrepubliek Duitsland, 1959, p. 144)

Toelichting woonplaats volgens het belastingverdrag:

In artikel 4 lid 1 van het nieuwe belastingverdrag met Duitsland staat de betekenis van de uitdrukking 'inwoner van een verdragsluitende staat'. Dit is ieder persoon die, ingevolge de wetgeving van die staat, aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding of plaats van oprichting. In artikel 4 lid 3 van het verdrag staat dat als een andere dan natuurlijk persoon inwoner is van beide verdragsluitende staten, de plaats van de werkelijke leiding doorslaggevend is en hierdoor inwoner van deze staat is. Indien in geen van de Staten de werkelijke leiding zich bevindt, dan is de plaats van de statutaire zetel beslissend. Wanneer een B.V. naar Nederlands recht is opgericht, heeft de B.V. haar statutaire zetel in Nederland. Stel de situatie doet zich voor dat de werkelijke leiding van een B.V. niet in Nederland en Duitsland is gevestigd, dan mag Nederland heffen, omdat de B.V. naar Nederlands recht is opgericht en hierdoor haar statutaire zetel in Nederland heeft. (Verdrag Koninkrijk der Nederlanden - Bondsrepubliek Duitsland, 2012, p. 176)

Zetelverplaatsing

Als een B.V. naar Nederlands recht is opgericht, heeft zij haar statutaire zetel in Nederland. Deze zetel kan onder normale omstandigheden niet naar het buitenland worden verplaatst. Civielrechtelijk is een B.V. in Nederland gevestigd.

De zetel mag wel worden verplaatst binnen Nederland naar een andere plaats. Hiervoor is een statutenwijziging nodig. Alleen onder oorlogsomstandigheden, dreigend oorlogsgevaar, een revolutie of vergelijkende buitengewone omstandigheden kan een B.V. die is opgericht naar Nederlands recht haar statutaire zetel verhuizen naar het buitenland. Dit betekent in de praktijk dat een B.V. civielrechtelijk niet verplaatst kan worden naar het buitenland. (Elsevier, Almanak VPB deel 1, 2015, p. 270)

Er ontstaat een dubbele vestigingsplaats indien de feitelijke vestigingsplaats in Duitsland is en de fictieve fiscale vestigingsplaats in Nederland is. Bij een dubbele vestigingsplaats ontstaat er ook dubbele belastingplicht c.q. dubbele belastingheffing. Duitsland wil namelijk over de winst heffen maar Nederland ook. Hiervoor is een regeling getroffen in het belastingverdrag met Duitsland met als doel om dubbele heffing te voorkomen. De feitelijke leiding wordt gevoerd in Duitsland. In deze situatie wordt de belastingheffing aan Duitsland toegewezen. (art. 4 lid 3 verdrag Duitsland 2012)

Dit neemt echter niet weg dat er ook in Nederland aangifte voor de vennootschapsbelasting moet worden gedaan. Daarbij geldt met ingang van 2012 overigens wel een bijzondere regeling, namelijk de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten. Doordat er een belastingverdrag is met Duitsland is artikel 15e lid 2 sub a VPB van toepassing. Er is sprake van winst uit een andere staat, in een verdragssituatie, waarbij Nederland op grond van het belastingverdrag voor de winst een vrijstelling ter voorkoming van dubbele belasting moet verlenen. Indien dit het geval is wordt door Nederland erkent dat er winst uit een andere staat is en op basis daarvan wordt de objectvrijstelling ex. artikel 15^e lid 2 sub a Vpb voor buitenlandse ondernemingswinsten toegepast.

4.1.2 De Nederlandse exitheffing

De B.V. wordt verplaatst naar Duitsland inclusief de gehele onderneming. Hierdoor worden er geen Nederlandse resultaten meer behaald. Bij de verplaatsing van de B.V. naar Duitsland inclusief de onderneming zullen alle vermogensbestanddelen die in de B.V. zitten naar Duitsland gaan. De vermogensbestanddelen van de B.V. worden dan geacht te zijn vervreemd tegen de waarde in het economisch verkeer. In verband hiermee dient er te worden afgerekend over de meerwaarden van deze vermogensbestanddelen. De Nederlandse exitheffing is geregeld in art. 15c Vpb en art. 15d Vpb. Bovenstaande wordt duidelijk aan de hand van het voorbeeld in de bijlage in paragraaf 12.2.

Artikel 15c Vpb:

In artikel 15c Vpb wordt de situatie behandeld waarin de werkelijke leiding van de B.V. naar het buitenland verhuist en daardoor de B.V. voor de toepassing van een verdrag niet meer in Nederland gevestigd is. Hierdoor stopt voor het verdrag het fiscaal inwonerschap van de vennootschap in Nederland. De eindafrekening komt aan de orde als op grond van het belastingverdrag de voordelen uit vermogensbestanddelen niet langer in Nederland mogen worden belast. Er wordt aangenomen dat de vermogensbestanddelen, die naar het buitenland gaan, tegen waarde in het economische verkeer zijn vervreemd. Wanneer de vermogensbestanddelen niet tegen de waarde economische verkeer zijn gewaardeerd zal er onmiddellijk een eindafrekening komen wanneer de B.V. niet meer in Nederland is gevestigd. (Kluwer, 2015)

Artikel 15d Vpb:

In artikel 15d Vpb worden de overige gevallen van de eindafrekening in behandeling genomen. Dit is een vangnetbepaling waarbij heffing in alle overige gevallen kan worden toegepast wanneer een lichaam ophoudt in Nederland belastbare resultaten te genieten. Het kan voorkomen dat de B.V. is verplaatst naar het Duitsland, maar dat er in Nederland nog vermogensbestanddelen aanwezig zijn. Over deze vermogensbestanddelen is niet afgerekend omdat ze in Nederland nog aanwezig zijn.

Wanneer er besloten is om deze vermogensbestanddelen over te brengen naar de B.V. in het buitenland, moet er op basis van artikel 15d Vpb afgerekend worden over deze vermogensbestanddelen tegen waarde in het economische verkeer. (Kluwer, 2015)

De Nederlandse exitheffing in Europees verband

Volgens Het Europees Hof is de eindafrekening, oftewel de Nederlandse exitheffing, bij een verhuizing binnen de EU in strijd met het Europees recht. In het EU-recht staat dat er binnen de EU vrijheid van vestiging is. De heffing beperkt de vrijheid van vestiging omdat een dergelijke directe belastingheffing niet van toepassing is bij een vergelijkbare binnenlandse situatie.

Het Europees Hof heeft uitspraak gedaan in de zaak National Grid Indus B.V. (National Grid Indus BV, 2011) Dit ging over een B.V. die naar Groot-Brittannië emigreerde. Het Nederlands belastingrecht gaf aan dat er belasting geheven moet worden over de, nog niet gerealiseerde, winstreserve van de onderneming. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat een exitheffing wel beperkt om te gaan vestigen in het buitenland. De beperking is dus niet verboden indien daarmee 'op evenredige wijze' de heffingsbevoegdheid tussen Nederland en het buitenland wordt verdeeld en gehandhaafd. De heffingsbevoegdheid moet verdeeld worden tussen Nederland en Duitsland, voor zover dit toe te rekenen is aan één van de landen. De B.V. hoeft de exitheffing niet onmiddellijk te betalen. Een regeling die de onmiddellijke betaling van de exitheffing voorschrijft is volgens het Hof van Justitie niet geoorloofd. (Rechtspraak.nl, 2011)

Het Hof van Amsterdam heeft de exitheffing laten beoordelen door het Europese Hof van Justitie. Het Europese Hof heeft opgemerkt dat de vertrekkende belastingschuldige de keuze moet krijgen om direct af te rekenen of af te rekenen op het tijdstip dat het voordeel op de vermogensbestanddelen wordt gerealiseerd, met andere woorden er moet uitstel van betaling van exitheffingen worden verleend.

Het arrest National Grid Indus B.V. heeft geleid tot het Besluit van 14 december 2011. (Weekers, 2011) In dit besluit constateert de staatssecretaris van Financiën dat het recht van de Unie zich niet verzet tegen de exitheffing, indien deze geen belastbare winsten meer geniet uit Nederland.

Bij verplaatsing naar Duitsland zijn er ten aanzien van de op dat moment ontstane belastingschuld drie mogelijkheden:

- Onmiddellijke betaling van de exitheffing;
- Verzoek uitstel van betaling tot het moment van realisatie van het vermogensbestanddeel;
- Op verzoek betaling van de belastingschuld in tien jaarlijkse termijnen. (Art. 25a lid 3 INV)

Het uitstel van betaling tot het moment van realisatie van het vermogensbestanddeel wordt alleen verleend onder de voorwaarde dat er zekerheden worden gesteld zoals een bankgarantie. Tevens dienen er jaarlijks op Nederlandse fiscale regelgeving gebaseerde jaarstukken aan de Nederlandse Belastingdienst te worden verstrekt. Voor de twee laatste opties geldt wel dat er invorderingsrente in rekening gebracht wordt. (Wet uitstel van betaling exitheffingen, 2013)

Wet uitstel betaling van exitheffingen:

Volgens het Europees Hof van Justitie is deze eindafrekening in strijd met het Europees recht omtrent de vrijheid van vestigen. Door deze uitspraak van het Europees Hof heeft de Staatssecretaris van Financiën op 14 december 2011 het Besluit omtrent de uitstel betaling van exitheffingen gepubliceerd. Vanaf 29 mei 2013 is de Wet uitstel van betaling van exitheffingen in werking getreden met terugwerkende kracht tot 14 december 2011.

Voorbeeld wet uitstel betaling exitheffingen

In het hiervoor opgenomen voorbeeld is door 'Z' B.V. € 4.000,- vennootschapsbelasting verschuldigd door de bedrijfsverplaatsing naar Duitsland. Hiervoor kan dan uitstel van betaling worden gekregen. Er zijn drie mogelijkheden om de verschuldigde vennootschapsbelasting te betalen. Er kan gekozen worden voor onmiddellijke betaling van exitheffingen, het bedrag ad. € 4.000,- wordt dan in één keer betaald.

De tweede mogelijkheid is om verzoek tot uitstel van betaling tot het moment van realisatie van het vermogensbestanddeel te doen. Als dan worden de positieve stille reserves gerealiseerd, bijvoorbeeld via verkoop. Als er bij verkoop verlies wordt behaald dan ontstaat er geen exitheffing. Dit verzoek wordt alleen verleend onder de voorwaarde dat er zekerheden kunnen worden gesteld. Denk hierbij aan een bankgarantie. Er wordt wel invorderingsrente in rekening gebracht ad. 4%.

De laatste mogelijkheid is om het verschuldigde bedrag ad. € 4.000,- te betalen in tien jaarlijkse termijnen. Er dient € 400,- per jaar betaald te worden. Er wordt bij deze mogelijkheid ook invorderingsrente in rekening gebracht ad. 4%.

Conclusie

Bij een bedrijfsverplaatsing van de gehele onderneming naar Duitsland moet er gekeken worden naar de vestigingsplaats van de B.V. Er wordt al aangegeven dat er een dubbele fiscale vestigingsplaats kan ontstaan. Dit kan ontstaan doordat de B.V. feitelijk gevestigd is in Duitsland, maar de Wet Vpb geeft aan dat een naar Nederlands opgericht lichaam altijd in Nederland gevestigd is. Bij een bedrijfsverplaatsing moet er afgerekend worden over het verschil tussen de boekwaarde en het waarde economische verkeer van de vermogensbestanddelen.

4.2 De gedeeltelijke bedrijfsverplaatsing naar Duitsland

In deze paragraaf wordt de variant behandeld dat de B.V. wordt verplaatst naar Duitsland met een gedeeltelijke verplaatsing van de onderneming. Er blijven activiteiten achter in Nederland in de vorm van een vaste inrichting. De fiscale vraagstukken en aandachtspunten omtrent deze variant zullen wederom aan de hand van voorbeelden worden toegelicht. In deze paragraaf worden de verschillen tussen de twee varianten behandeld.

Vaste inrichting naar Nederlands recht

Een vaste inrichting is een bedrijfsruimte die over voldoende faciliteiten beschikt om als zelfstandige onderneming te kunnen functioneren. (art. 15f lid 1 Vpb) De bedrijfsruimte wordt gebruikt om goederen of diensten aan derden te leveren. (Belastingdienst, Vaste inrichting) Bij een bedrijfsruimte kan gedacht worden aan:

- Winkel of andere vaste verkoopgelegenheid
- Werkplaats of fabriek met kantoor

In artikel 15f lid 2 Vpb worden de bedrijfsruimtes benoemd die niet tot een vaste inrichting horen:

- Opslagruimte (*art. 15f lid 2 sub a Vpb*)
- Goederendepot (*art. 15f lid 2 sub b Vpb*)
- Inrichting waar alleen ondersteunende activiteiten plaatsvinden (*art. 15f lid 2 sub e Vpb*)
- Vakantiewoning die bestemd is voor verhuur

Vaste vertegenwoordiger:

Er is ook sprake van een vaste inrichting als een werknemer wordt aangemerkt als een 'vaste vertegenwoordiger'. (artikel 15f lid 3 Vpb) Dat wil zeggen dat een werknemer zelfstandig bevoegd is, in het buitenland, om namens de B.V. in Nederland zelfstandig overeenkomsten af te sluiten en dit ook regelmatig doet. Tevens moeten de activiteiten van de werknemer wel overeenstemmen met die van de B.V. in Nederland. Indien dit het geval is, worden de handelingen van een vaste vertegenwoordiger gezien alsof hij handelt vanuit een vaste inrichting. Hierdoor gelden dezelfde fiscale gevolgen als voor een vaste inrichting. (Elsevier, Almanak VPB deel 1, 2015, p. 161) Deze bepaling staat in het nieuwe belastingverdrag met Duitsland in artikel 5 lid 8. (Verdrag Koninkrijk der Nederlanden - Bondsrepubliek Duitsland, 2012)

Vaste inrichting volgens belastingverdragen

In de meeste belastingverdragen wordt ook aangegeven wanneer er sprake is van een vaste inrichting, zie onder andere het belastingverdrag met Duitsland. In artikel 5 lid 2 worden voorbeelden van vaste inrichtingen gegeven. (Verdrag Koninkrijk der Nederlanden - Bondsrepubliek Duitsland, 2012)

Belastingplicht en vestigingsplaats van de B.V. inclusief vaste inrichting

In deze variant wordt de B.V. ook verplaatst naar Duitsland. Hetgeen in paragraaf 4.1 is opgemerkt omtrent de feitelijke en fictieve vestigingsplaats geldt ook in deze situatie. Dit betekent kortgezegd dat er dubbele belastingplicht en dubbele belastingheffing naar voren komt en het belastingverdrag en de objectvrijstelling toepassing vinden.

Feitelijk verandert de belastingplicht van de B.V. wel doordat er een vaste inrichting in Nederland blijft. Door een vaste inrichting in Nederland te behouden worden er nog steeds belastbare resultaten behaald in Nederland. Over deze vaste inrichting resultaten moet in Nederland belasting worden betaald. Op basis van Nederlandse wetgeving wordt de B.V. buitenlands belastingplichtig, doordat er Nederlands inkomen wordt genoten.

De Nederlandse exitheffing

De Nederlandse exitheffing is ook in paragraaf 4.1 behandeld. Wanneer de B.V. inclusief de gehele onderneming verplaatst wordt naar Duitsland, dan is de B.V. niet meer belastingplichtig in Nederland. De onderneming behaalt geen winsten meer uit Nederland. De consequentie hiervan is dat de ondernemer moet afrekenen over alle meerwaarden die bij vertrek uit Nederland in de B.V. zaten.

De situatie die zich hier voordoet is dat er vermogensbestanddelen achterblijven in de vaste inrichting in Nederland. Doordat er een vaste inrichting achterblijft in Nederland en ook vermogensbestanddelen niet worden verplaatst naar Duitsland hoeft er niet te worden afgerekend over de meerwaarden van de vermogensbestanddelen die in Nederland achterblijven. Als deze bedrijfsmiddelen alsnog vervreemd worden moet er worden afgerekend over de meerwaarden van deze bedrijfsmiddelen. Voor de achtergebleven vermogensbestanddelen vindt de afrekening ook nog plaats als de B.V. geen belastbare resultaten meer in Nederland behaalt.

Deze afrekening is vormgegeven in art. 15d VPB. (Kluwer, 2015) Art. 15d VPB kan gezien worden als een soort vangnetbepaling om alsnog te mogen heffen over de meerwaarden van de vermogensbestanddelen, die niet direct met de B.V. mee gaan naar Duitsland.

4.2.1 Winstsplitsing vaste inrichting in Nederland

Een bijzondere regeling die in deze situatie aan de orde komt is winstsplitsing tussen de Nederlandse vaste inrichting en het in Duitsland gevestigde deel van het bedrijf. Met betrekking tot de winstsplitsing van de Nederlandse vaste inrichting is door het besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M bepaald dat dit aan de hand van twee stappen gedaan moet worden. Deze stappen worden uitgelegd in paragraaf 4.3 en dit betekent dat de eerste stap is dat er vermogensbestanddelen aan de vaste inrichting moeten worden toegerekend en de tweede stap is dat de winst berekend moet worden. Nederland heeft dit besluit ingevoerd om aan te sluiten bij het OESO-modelverdrag inzake winstallocatie van de vaste inrichtingen. De achterliggende gedachte bij deze benadering van de winstverdeling van de vaste inrichting is dat dit gebeurt op basis van het arm's length-beginsel.

Winstberekening buitenlandse vaste inrichting van een Nederlandse B.V.

Een vaste inrichting in het buitenland is een bedrijfsonderdeel dat toe behoort aan een Nederlandse B.V. Het vermogen van de vaste inrichting behoort daarmee ook tot het vermogen van de Nederlandse B.V. Voor het berekenen van de vermindering van dubbele belasting moet er winst worden toegerekend aan de vaste inrichting in het buitenland (winstallocatie). De winst van de vaste inrichting kan verdeeld worden via de methode van de winstsplitsing of de methode van de ondernemingsplitsing.

Indirecte methode:

De methode van de winstsplitsing wordt ook wel de indirecte methode genoemd. Bij deze methode wordt de gehele winst verdeeld over de hoofdvestiging en de vaste inrichting. Dit wordt gedaan op basis van omzet of loonsommen.

Directe methode:

Daarnaast is er de methode van de ondernemingsplitsing, oftewel de directe methode. De winst van de vaste inrichting wordt bepaald alsof de vaste inrichting een zelfstandige onderneming is. Voor de vaste inrichting wordt de winst afzonderlijk berekend. Voor de Nederlandse belastingheffing wordt de winst geheel volgens de Nederlandse wettelijke bepalingen vastgesteld. (Elsevier, Almanak VPB deel 1, 2015, p. 162)

OESO-modelverdrag:

Het OESO-modelverdrag is een modelverdrag dat als leidraad gebruikt kan worden bij het opstellen van belastingverdragen tussen twee landen. OESO staat voor Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling. In het OESO-modelverdrag is ook de winstallocatie van de vaste inrichtingen opgenomen in artikel 7 OMV. (Raad, 2014/2015) Het Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments (hierna: PE-Report) staat voor het rapport over de winsttoerekening aan vaste inrichtingen. Het PE-Report is uitgebracht door de OESO om een beschrijving te geven hoe, de OESO-lidstaten, de winsten aan vaste inrichtingen moeten toerekenen.

Nederland:

In het besluit van 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M (De staatssecretaris van Financiën, 2011) heeft de staatssecretaris van Financiën een nieuw besluit ingevoerd met betrekking tot winstallocatie van de vaste inrichtingen. Dit besluit is ingevoerd om aan te sluiten bij het OESO-modelverdrag inzake winstallocatie van de vaste inrichtingen.

Het berekenen van de winst aan vaste inrichtingen gaat in twee stappen. De eerste stap is dat er vermogensbestanddelen aan de vaste inrichting moeten worden toegekend. Er moet een balans worden opgesteld voor de vaste inrichting. Eerst wordt het eigen vermogen gealloceerd en daarna het vreemd vermogen. Het eigen vermogen en vreemd vermogen wordt gevormd op basis van een 'functie-analyse'.

Er dient, in zijn algemeenheid, aangesloten te worden bij de plaats waar de functies worden uitgeoefend. Deze functies zijn gerelateerd aan de mensen die de activiteiten verrichten met betrekking tot de risico's. Uitgangspunt is dat de vaste inrichting genoeg eigen vermogen toegerekend krijgt ter ondersteuning van de te verrichten activiteiten. Het moet in evenwicht zijn en blijven. Het Nederlandse beleid is erop gericht dat de vaste inrichting een afzonderlijke ongelieerde onderneming is. (De staatssecretaris van Financiën, 2011)

De tweede stap is de winst aan de vaste inrichting toe te rekenen. De allocatie van de baten en lasten dient te geschieden op basis van het arm's length-beginsel. Vandaar dat de opbrengsten en kosten aan de vaste inrichting op basis van de in stap één bedoelde functies worden toegerekend. De resultaten moeten in verhouding liggen met het eigen en vreemd vermogen dat is toegerekend aan de vaste inrichting. Bij de vaste inrichting wordt gehandeld alsof zij een zelfstandige en onafhankelijke onderneming zou zijn, dit wordt ook wel zelfstandigheidsfictie genoemd. (art. 15e lid 6 Vpb)

At arm's Length

De transacties tussen de vaste inrichting in Nederland en het hoofdhuis in Duitsland moeten op zakelijke basis worden verricht. Deze transacties moeten ook zakelijke prijzen hebben. Onder zakelijke prijzen worden verstaan de prijzen die ook met derden worden overeengekomen. Deze prijzen worden ook wel verrekenprijzen genoemd. Aangezien er geen vaste verrekenprijs is, moet de onderneming kunnen aantonen hoe de verrekenprijs tot stand is gekomen. De belastingdienst zal vergelijkingen leggen tussen verschillende verrekenprijzen met derden om te controleren of een transactie onzakelijk is. (Taxpert, 2015)

4.2.2 Objectvrijstelling

Vanaf 1 januari 2012 zijn de fiscale regels omtrent de vaste inrichting in het buitenland en een dochtermaatschappij in het buitenland in de Wet verankerd in artikel 15e Vpb. De verschillen tussen de fiscale behandeling van een vaste inrichting of dochtermaatschappij zijn verminderd.

De objectvrijstelling is ingevoerd om een einde te maken aan het verschil van behandeling tussen de buitenlandse dochtermaatschappij en de vaste inrichting met betrekking tot de ondernemingswinsten.

In artikel 15e Vpb (Kluwer, 2015) wordt de objectvrijstelling gegeven voor buitenlandse ondernemingswinsten. Hierin staat dat de belastingplichtige die winst uit een andere staat geniet, de belastbare winst wordt verminderd met de positieve en de negatieve bedragen van de winst uit die staat. Dit wil zeggen dat de resultaten die behaald zijn in het buitenland buiten de Nederlandse winst vallen. (Elsevier, Almanak VPB deel 1, 2015, p. 279)

De objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten is niet van toepassing op stakingsverliezen. Het hoofdkantoor kan deze verliezen in beginsel wel verrekenen. In artikel 15i Vpb wordt aangegeven dat wanneer de belastingplichtige ophoudt winst uit een andere staat te genieten, vindt de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten geen toepassing. Het geleden verlies, doordat de belastingplichtige ophoudt winst uit een andere staat te genieten, kan in aftrek worden genomen als stakingsverlies. (art. 15i lid 1 VPB)

Daarentegen zijn de stakingsverliezen niet aftrekbaar als een verbonden lichaam de activiteiten van de buitenlandse onderneming voor minstens 30% voortzet. Wanneer dit voorkomt schuift het hoofdkantoor het saldo van de winsten en verliezen door naar het lichaam die deze activiteiten overneemt. Dit staat omschreven in artikel 15j Vpb. (Kluwer, 2015)

Conclusie

De B.V. gaat wordt verplaatst naar Duitsland, maar er blijft een deel van de onderneming achter in Nederland. Dit wordt een vaste inrichting genoemd. Er zijn voorwaarden waar aan voldaan moet worden om een deel van de onderneming als vaste inrichting aan te merken. Deze voorwaarden worden in de Wet Vpb in artikel 15f benoemd. Voor de vaste inrichting moet een balans en een resultatenrekening opgesteld worden. Welke grondslagen er gehanteerd moeten worden voor deze winstberekening staat in het OESO-modelverdrag. Nederland past twee stappen toe om dit te berekenen.

Vanaf 2012 is de fiscale behandeling van een vaste inrichting ten opzichte van een dochtermaatschappij verminderd. De winsten en verliezen van de vaste inrichting kunnen niet meer verrekend worden met het hoofdhuis. Deze verandering wordt de objectvrijstelling genoemd. De vaste inrichting moet over winsten belasting betalen in het desbetreffende land waar de vaste inrichting gevestigd is.

4.3 De DGA bij verplaatsing van de B.V. naar Duitsland

In deze paragraaf wordt ingegaan op de fiscale consequenties voor de DGA bij verplaatsing van de B.V. naar Duitsland inclusief de gehele onderneming. De DGA staat voor een keuze; emigreren naar Duitsland of in Nederland blijven. Beide situaties worden behandeld in deze paragraaf. Ten eerste wordt de situatie behandeld waarbij de DGA emigreert naar Duitsland. Ten tweede wordt de situatie behandeld waarbij DGA in Nederland blijft wonen.

Definitie directeur-groootaandeelhouder

De directeur-groootaandeelhouder, ofwel DGA, is een directeur van een B.V. die een groot deel van de aandelen in die B.V. bezit. Er zijn geen duidelijke criteria wanneer er sprake is van een DGA. In dit onderzoek wordt er vanuit gegaan dat de DGA bekend is, aangezien de cliënt al ondernemer is en zijn bedrijf uitoefent in de vorm van een B.V. De positie van de DGA is bij elke variant die behandeld gaat worden in het onderzoek van belang.

4.3.1 De DGA emigreert

Indien de DGA emigreert naar het buitenland is dit primair van belang voor de Wet inkomstenbelasting 2001. (Kluwer, 2015) Het wordt pas van belang voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wanneer de DGA ook bestuurder is van zijn of haar B.V. Indien de DGA ook bestuurder is van de B.V. kan de situatie ontstaan dat de werkelijke leiding ook verplaatst wordt naar het buitenland. Dit ligt eraan waar de feitelijke beslissingen worden genomen en waar de algemene vergadering van aandeelhouders wordt gehouden.

De Nederlandse belastingdienst hanteert voor het heffen van belasting een eigen woonplaatsbegrip. (art. 4 AWR) De woonplaats wordt naar omstandigheden beoordeeld. Er wordt niet alleen gekeken waar de DGA staat in geschreven op basis van het Basisregistratie Personen (BRP). De factoren die meespelen om de woonplaats te bepalen zijn bijvoorbeeld:

- Waar wordt een woning aangehouden;
- Waar verblijft het gezin;
- Waar neemt men deel aan het maatschappelijk leven;
- Waar gaan de kinderen naar school?

Er kan dus gesteld worden dat voor het antwoord op de vraag waar de fiscale woonplaats is, doorslaggevend is waar het duurzame middelpunt ligt van de persoonlijke levensbelangen. Dit wordt in de jurisprudentie omtrent het eigen woonplaatsbegrip duidelijk. Wanneer duidelijk is dat de DGA niet meer in Nederland woont, is er geen binnenlandse belastingplicht meer. (Elsevier, Almanak VPB deel 1, 2015, p. 22)

In artikel 2.1 IB staat dat belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting natuurlijke personen zijn die in Nederland wonen (binnenlandse belastingplichtigen) of natuurlijke personen die niet in Nederland wonen maar wel Nederlands inkomen genieten (buitenlandse belastingplichtigen). Wanneer de DGA emigreert woont de DGA niet meer in Nederland en de DGA geniet in beginsel ook geen Nederlandse inkomen meer. Om recht tot heffen te behouden op diverse latente IB claims bij vertrek legt de belastingdienst een conserverende aanslag op aan de emigrerende DGA.

Conserverende aanslag voor latente AB claim:

Bij emigratie kan er een conserverende aanslag worden opgelegd. De belastingdienst wil met de conserverende aanslag zorgen dat ze voor een bepaalde periode kunnen blijven heffen over inkomen dat is opgebouwd tijdens het binnenlands belastingplichtig zijn in Nederland. Bij emigratie wordt er in de volgende gevallen een conserverende aanslag opgelegd:

- Er zijn in Nederland pensioenrechten opgebouwd.
- Recht op een lijfrente uitkering, alleen indien de premies in het verleden tot aftrek zijn genomen.
- Kapitaalverzekering eigen woning.
- Aanmerkelijk belang in een vennootschap die in Nederland gevestigd is.

In dit onderzoek worden de Nederlandse fiscale gevolgen van bedrijfsverplaatsing en de gevolgen voor de DGA onderzocht, vandaar dat er alleen wordt ingegaan op de conserverende aanslag over de vervreemding van het aanmerkelijk belang. (Elsevier, Almanak VPB deel 1, 2015, p. 417)

De DGA die emigreert wordt geacht zijn aandelen te hebben vervreemd. Dit wordt een fictieve vervreemding van de aandelen genoemd. De DGA krijgt een conserverende aanslag omdat hij of zij een aanmerkelijk belang heeft in een vennootschap. De Belastingdienst wil met deze aanslag zorgen dat ze voor een periode van 10 jaar nog kunnen heffen over eventuele vervreemding van aandelen of uitdelingen van winstreserves. De periode van 10 jaar begint te lopen op de eerste dag van het volgende kalenderjaar. Het uitstel eindigt uiterlijk op de eerste dag van het tiende jaar na afloop van het kalenderjaar waarop de aanslag betrekking heeft. (Artikel 4.16 lid 1 sub h IB jo. 25 lid 8 INV) Dit is met ingang van 15 september 2015 gewijzigd.

Belastingverdrag Duitsland 2012:

In het belastingverdrag met Duitsland is het vermogensartikel opgenomen. Dit is vormgegeven in artikel 13. In artikel 13 lid 5 staat dat het heffingsrecht volledig toegewezen is aan het woonland. Echter er staat in artikel 13 lid 6 dat elke staat heffingsbevoegd is over het opgebouwde deel in die staat. De conserverende aanslag die is opgelegd door Nederland wordt gehandhaafd en belast in Nederland. Over het opgebouwde deel in Duitsland heeft Duitsland het recht tot heffen. Voor reeds op 15 september 2015 bestaande gevallen geldt dat dan nog steeds dat de conserverende aanslag wordt kwijtescholden na 10 jaar, en dat Duitsland het volledige heffingsrecht krijgt over het aanmerkelijk belang. Inmiddels heeft de Eerste Kamer het belastingplan 2016 goedgekeurd en is het emigratielek 'gedicht'.

De conserverende aanslag wordt niet meer na 10 jaar kwijt gescholden. Duitsland mag niet heffen over het vervreemdingsvoordeel dat in Nederland is opgebouwd. Duitsland heeft pas het heffingsrecht vanaf het moment dat de DGA in Duitsland woont en de waardeangroei van het aanmerkelijk belang in de periode in Duitsland. De bovenstaande regeling wordt aan de hand van een voorbeeld in de bijlage in paragraaf 12.3 weergegeven.

Conclusie:

Mijn inziens mag Duitsland niet heffen over het vervreemdingsvoordeel dat opgebouwd is in Nederland. De conserverende aanslag wordt niet meer kwijt gescholden, hierdoor houdt Nederland het heffingsrecht over de in Nederland opgebouwde waardeangroei over het aanmerkelijk belang. Duitsland mag slechts heffen over de waardeangroei in de periode in Duitsland. Duitsland zou een soort van step-up moeten verlenen voor de waardeangroei van de aandelen in de Nederlandse periode. In paragraaf 17 van onder lid 2 van het 'Einkommensteuergesetz' staat dat er belasting is geheven over de waardeangroei van de wettelijke bepaling van het land van vertrek, in dit geval Nederland. De waarde wordt berekend op moment van vertrekken uit Nederland, echter dit mag niet meer zijn dan de marktwaarde. Duitsland stelt de waarde vast bij binnenkomst van de DGA in Duitsland. (Einkommensteuergesetz, 2016) Omdat de startpositie van de DGA in Duitsland wel een belangrijk punt is in dit onderzoek is deze situatie onderzocht en onderbouwd aan de hand van Duits fiscaal recht. Verder in dit onderzoek wordt de Duitse wet- en regelgeving niet behandeld.

Emigratielek aanmerkelijk belanghouder

In de op Prinsjesdag gepresenteerde Belastingplannen 2016 repareert het kabinet een 'lek' zodat de emigrerende aanmerkelijkbelanghouder nog minder mogelijkheden heeft om belastingheffing te ontlopen. Dit 'lek' ontstaat doordat emigrerende DGA voor 15 september 2015 tot en met 89% van de winstreserves kon uitkeren zonder dat er belasting betaald hoeft te worden. Daarnaast werd de conserverende aanslag na 10 jaar kwijtescholden.

Deze maatregel gaat per direct in op 15 september 2015. Deze maatregel bevat twee elementen.

Ten eerste wordt conserverende aanslag niet meer na 10 jaar kwijtescholden. De conserverende aanslag geldt dus niet meer voor 10 jaar, maar voor altijd. Hierdoor behoudt Nederland het recht tot heffen over eventuele vervreemding van het aanmerkelijk belang. Ten tweede moet er over iedere winstuitkering naar rato belasting worden betaald. Het is niet meer mogelijk om de B.V. 'leeg te halen' en Nederlandse belastingheffing te ontlopen. Voor de aanmerkelijkbelanghouders die al in het buitenland wonen, geldt dat zij aanspraak kunnen blijven houden op de oude regeling. (Belastingplan 2016)

Conclusie

Indien de DGA emigreert wordt er een conserverende aanslag opgelegd voor de vervreemding van het aanmerkelijk belang. De conserverende aanslag werd kwijtgescholden na 10 jaar indien er geen 'verboden handelingen' zijn verricht, denk hierbij aan meer dan 89% van de winstreserves uitkeren. Dit wordt ook wel het 'emigratielek' genoemd. Door een maatregel van het kabinet is dit 'lek' gedicht. Het effect van deze nieuwe maatregel gaat wel ver. Stel je bent 25 jaar geleden al geëmigreerd dan kun je nog steeds een belastingschuld in Nederland hebben.

4.3.2 De DGA blijft in Nederland

De DGA kan er voor kiezen om in Nederland te blijven wonen. Als de DGA toch in het buitenland wil ondernemen zal hij er voor moeten zorgen dat de werkelijke leiding in het buitenland gevoerd wordt. Een mogelijkheid is dat de DGA als bestuurder optreedt en op en neer reist van Nederland naar het buitenland om daar de leiding over de dochtermaatschappij uit te oefenen.

Indien de DGA in Nederland blijft wonen is hij binnenlands belastingplichtig voor de inkomstenbelasting in Nederland. (Art. 2.1 lid 1 sub a IB) De DGA is ook belastingplichtig in het buitenland indien de werkzaamheden fysiek in het buitenland worden uitgeoefend en de werkgever de vestigingsplaats in buitenland heeft.

De DGA moet ook aangifte doen in het land waar de inkomsten behaald worden. Doordat er zowel in Nederland een aangifteplicht is en in het buitenland kan er dubbele heffing ontstaan. In de belastingverdragen die Nederland gesloten heeft met andere landen is aangegeven welk land er voorkoming dubbele belasting moet verlenen. Dit wordt onder andere bepaald door de 183-dagen regeling. In deze situatie gaat het om de DGA die werkzaamheden in loondienst uitvoert voor de B.V. en hiervoor loon ontvangt.

183-dagen regeling

Om te bepalen welk land mag heffen is de 183-dagen regeling opgenomen in het belastingverdrag met Duitsland. Onderstaand een voorbeeld voor de wijziging van de 183-dagen regeling ten opzichte van het oude verdrag met Duitsland uit 1959.

In het nieuwe belastingverdrag met Duitsland blijft de 183-dagen regeling bestaan. Er is echter wel een uitzondering. In het huidige belastingverdrag met Duitsland wordt de 183 dagen per kalenderjaar bekeken. In het nieuwe belastingverdrag met Duitsland wordt niet meer gekeken per kalenderjaar, maar per 12 maanden. De aanpassing zal aan de hand van het volgende voorbeeld worden weergegeven.

Voorbeeld wijziging 183-dagen regeling nieuwe belastingverdrag Duitsland 2012

Stel een Nederlandse werknemer verblijft van 1 september 2016 tot en met 1 september 2017 voor zijn werk in Duitsland. 100 dagen in 2016 en 122 dagen in 2017. Onder het nieuwe belastingverdrag komt het heffingsrecht voor beide jaren toe aan Duitsland. Dit komt doordat in de 12 maanden meer dan 183 dagen (100 + 122) in Duitsland aan het werk is geweest. In het huidige belastingverdrag met Duitsland komt het heffingsrecht toe aan Nederland, omdat de werknemer in 2016 (100 dagen) en 2017 (122 dagen) niet meer 183 dagen per kalenderjaar in Duitsland verblijft.

Aftrekposten in Nederland

Indien de DGA alleen inkomsten uit Duitsland behaalt en in Nederland woont in een woning met hypotheek, dan kan het nadelig zijn als er alleen inkomen uit Duitsland wordt genoten. Doordat er geen belasting afgedragen wordt in Nederland, want het inkomen is geheel belast in Duitsland en Nederland moet een voorkoming dubbele belasting geven, dan leidt de aftrek van hypotheekrente niet tot een teruggaaf. Het recht blijft wel op aftrek van de hypotheekrente, echter er wordt geen belasting betaald waardoor er ook geen teruggaaf plaats kan vinden.

Er zijn twee mogelijkheden om toch een teruggaaf van de hypotheekrente te krijgen. De eerste mogelijkheid is om de aftrek geheel aan de fiscale partner toe te rekenen. De fiscale partner moet echter wel voldoende inkomen in Nederland hebben. De teruggaaf kan lager zijn, dit is afhankelijk van het inkomen van de fiscale partner.

Doorschuifregeling

De tweede mogelijkheid om de hypotheekrente in aftrek te brengen, is de doorschuifregeling. Dit betekent dat de niet benutte aftrekpost (hypotheekrente) jaarlijks door de belastingdienst wordt vastgesteld en dat deze aftrekpost in een toekomstig jaar alsnog in aftrek wordt gebracht, er moet dan wel een belastbaar inkomen in box 1 zijn in Nederland. De belastingdienst geeft jaarlijkse een beschikking af met de berekening van de aftrek. Het recht tot aftrekken van de hypotheekrente blijft bestaan, maar er moeten dan wel belastbare inkomsten worden behaald in Nederland. Aan de hand van een voorbeeld in de bijlage in paragraaf 12.4 wordt de doorschuifregeling behandeld. (Kaat, 2015)

De voorkoming dubbele belasting is meer dan het daadwerkelijk aan verschuldigde inkomstenbelasting. Dit leidt niet tot een belastingvoordeel. De hypotheekrente ad. € 7.000,- wordt daarom gereserveerd.

Compensatieregeling

In het belastingverdrag met Duitsland is de compensatieregeling opgenomen. Deze regeling is opgenomen voor de personen die voorheen de hypotheekrente niet konden aftrekken, doordat ze alleen Duits inkomen genieten. De Nederlandse belastingdienst verleent een compensatie voor de aftrekpost die niet direct leidt tot een teruggaaf, in de meeste gevallen de hypotheekrente.

De compensatie is gelijk aan de daadwerkelijke betaalde Duitse en Nederlandse belastingen, minus de heffing die verschuldigd zou zijn als het inkomen in Nederland belast zou zijn. In de Nederlandse aangifte inkomstenbelasting kan er verzocht worden om de compensatie. Er kan geen voorschot worden aangevraagd via een voorlopige aanslag. (Kaat, 2015)

Conclusie

De DGA kan er ook voor kiezen om in Nederland te blijven wonen. Dit is vaak gebruikelijk aangezien de DGA in Nederland zijn leven heeft opgebouwd. De DGA zal dan in loondienst zijn bij zijn of haar B.V. die in Duitsland gevestigd is. De DGA zal Duits loon ontvangen. De belastingdienst is door de invoering van de compensatieregeling, de personen die alleen Duits loon ontvangen, tegemoetgekomen om de hypotheekrente als nog tot aftrekpost te laten leiden.

5. De B.V. blijft gevestigd in Nederland verplaatsing van de onderneming door middel van een vaste inrichting naar Duitsland

In hoofdstuk 4 is onderzocht wat de Nederlandse fiscale gevolgen zijn van een verplaatsing van een B.V. naar Duitsland. In dit hoofdstuk zal onderzocht worden wat de Nederlandse fiscale gevolgen zijn van een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland, zonder verplaatsing van de B.V. Dit betekent dat de B.V. niet naar Duitsland zal worden verplaatst maar slechts de onderneming of een deel daarvan. De B.V. blijft in Nederland gevestigd en er zal in Duitsland een vaste inrichting ontstaan.

5.1 Vaste inrichting in Duitsland

De eenvoudigste manier om te gaan ondernemen in Duitsland is een pand huren in Duitsland en vanuit dit pand de Duitse markt proberen te benaderen. Het is ook mogelijk om een stuk grond te kopen en grote fabriekshallen hierop te laten bouwen en de gehele productieafdeling op te zetten in Duitsland. Er zijn dus meerdere manieren om te gaan ondernemen in Duitsland. Een pand of een fabriekshal kan worden aangemerkt als vaste inrichting, hierdoor ontstaat er een vaste inrichting in Duitsland van de Nederlandse onderneming. In beginsel wordt dit vaak gedaan door beginnende ondernemers die in Duitsland gaan ondernemen.

Belastingplicht en vestigingsplaats B.V.

De B.V. blijft gevestigd in Nederland en is Nederlands belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Er ontstaat wel een vaste inrichting in Duitsland. De vaste inrichting brengt fiscale aandachtspunten met zich mee. Voor de vaste inrichting moet de winst bepaald worden en er moet een balans toegerekend worden aan de vaste inrichting. De objectvrijstelling is van toepassing op de resultaten van de vaste inrichting.

Vaste inrichting in Duitsland

Als een Nederlandse onderneming met behulp van een duurzame inrichting, denk hierbij aan een fabriek met kantoor, werkzaamheden in Duitsland verricht, is er sprake van een onderneming in Duitsland in de vorm van een vaste inrichting.

In deze situatie blijft de B.V. gewoon gevestigd in Nederland. De fiscale vestigingsplaats van de B.V. blijft in Nederland. De vaste inrichting is een onderneming. De vaste inrichting beschikt over voldoende faciliteiten om als een zelfstandige onderneming te kunnen functioneren.

5.1.1 Winstplitsing vaste inrichting in Duitsland

De activa en passiva van de vaste inrichting behoren tot het vermogen van de Nederlandse B.V. Voor de berekening van de vermindering van dubbele belasting moet de winst worden toegerekend aan de vaste inrichting. Nederland rekent de winst toe aan een vaste inrichting aan de hand van twee stappen. Voor de Nederlandse vaste inrichting wordt bepaald alsof de vaste inrichting een zelfstandige onderneming is. Duitsland heeft wijzigingen doorgevoerd in de winstbepaling van de vaste inrichting. De Duitse wetgever wil meer aan sluiten bij het OESO modelverdrag.

Duitsland gebruikt voor de winstberekening van een vaste inrichting twee stappen. Stap een is het opstellen van een balans voor de vaste inrichting. Dit moet gebeuren alsof de vaste inrichting zelfstandig is. Deze verdeling moet wel gedaan worden op basis van een goede analyse van de takenfuncties van de vaste inrichting. Dit wil zeggen dat binnen de onderneming persoonsfuncties worden toegerekend aan het hoofdhuis of aan de vaste inrichting. Er wordt met name gekeken naar wie de eindbeslissingen neemt. Ook de activa moeten op basis van deze beslissingen toegerekend worden aan de vaste inrichting of het hoofdhuis.

Stel dat de vaste inrichting alleen een productieafdeling heeft en geen verkoopafdeling, dan moeten de kosten die gemaakt worden met de verkoop toegerekend worden aan het hoofdhuis. Daarentegen moeten de kosten die gemaakt worden met de productie toegerekend worden aan de vaste inrichting.

De tweede stap is dat de transacties tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting op zakelijke manier worden gedaan, ook wel het at arm's length principe genoemd. Voor de beoordeling van de zakelijkheid van deze transacties moeten verrekenprijsmethoden worden gebruikt. (Wissing, 2014)

Objectvrijstelling

De objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten ingevoerd om een einde te maken aan het verschil in fiscale behandeling tussen de buitenlandse dochtermaatschappij en de vaste inrichting. De objectvrijstelling houdt in dat bij de belastingplichtige die winst uit een andere staat geniet, de belastbare winst wordt verminderd met de positieve en de negatieve bedragen van de winst uit die staat. (Elsevier, Almanak VPB deel 1, 2015, p. 279) In artikel 15e lid 2 sub a VPB is voor de verdragsstaten een definitie opgenomen wat onder winst uit andere staat wordt bedoeld.

De resultaten die worden behaald in de vaste inrichting kunnen niet meer verrekend worden met de Nederlandse resultaten. Voor de belastingheffing wordt de vaste inrichting gezien als een zelfstandige onderneming. De vaste inrichting moet aangifte doen in Duitsland voor de resultaten die behaald zijn in Duitsland.

Overgang vaste inrichting naar Duitse dochtermaatschappij

Stel dat in het begin de voorkeur is gegeven aan een vaste inrichting maar later blijkt toch dat dit een Duitse dochtermaatschappij moet worden. Een lichaam krijgt vanaf 1 januari 2012 geen aftrek meer van verliezen van een buitenlandse vaste inrichting. Er is geen antimisbruikbepaling meer nodig voor de situatie dat een Nederlandse B.V. een buitenlandse vaste inrichting omzet in een deelneming. De fiscale behandeling van een vaste inrichting en een Duitse dochtermaatschappij is vanaf 1 januari 2012 hetzelfde. De Duitse dochtermaatschappij wordt in hoofdstuk 6 behandeld.

Conclusie

De fiscale consequenties van de Nederlandse vaste inrichting en de Duitse vaste inrichting verschillen niet veel van elkaar. Doordat de vaste inrichting een wereldwijd begrip is in de fiscaliteit zijn de fiscale regels niet verschillend. Deze variant komt regelmatig voor in de praktijk. De winsten of verliezen van de vaste inrichting kunnen niet verrekend worden met de winst of verliezen van het hoofdhuis.

5.2 De DGA bij een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland door middel van een vaste inrichting

In Duitsland ondernemen heeft niet alleen gevolgen voor de onderneming, maar ook voor de directeur-groootaandeelhouder. De DGA heeft de mogelijkheid om te emigreren naar Duitsland of in Nederland te blijven wonen.

De DGA emigreert

De Nederlandse fiscale consequentie die bij een emigratie van een DGA voorkomt is de conserverende aanslag. Deze is al behandeld in paragraaf 4.3 en zal niet veranderen door deze variant. De DGA zal blijven werken voor de B.V. en zal gaan emigreren naar Duitsland. Er moet gekeken worden welk land mag heffen over de inkomsten van de DGA.

De 183-dagen regeling geeft aan dat wanneer de DGA niet meer dan 183 dagen in het werkland verblijft het woonland mag heffen, maar de DGA werkt volledig voor de B.V. en zal meer dan 183 dagen in Nederland verblijven, hierdoor is het heffingsrecht over de inkomsten van de DGA aan Nederland toegeedeeld.

De DGA blijft in Nederland

Indien de DGA in Nederland blijft, heeft Nederland het heffingsrecht over de inkomsten van de DGA. De DGA is namelijk binnenlands belastingplichtig. In artikel 10 van het huidige verdrag met Duitsland (Verdrag Koninkrijk der Nederlanden - Bondsrepubliek Duitsland, 1959) vallen de bestuurdersbeloningen onder het gewone werknemersartikel. Dit betekent dat de beloning mag worden belast in het land waar de dienstbetrekking wordt uitgeoefend, oftewel het werkland, in dit geval is dit Nederland, want de B.V. is in Nederland gevestigd.

In het belastingverdrag met Duitsland dat is gesloten op 12 april 2012 (Verdrag Koninkrijk der Nederlanden - Bondsrepubliek Duitsland, 2012) worden de bestuurdersbeloningen anders beoordeeld. In artikel 15 van het nieuwe verdrag met Duitsland wordt aangegeven dat directeursbeloningen worden belast in de staat waar het uitbetalende lichaam gevestigd is. De plaats van de dienstbetrekking is dan niet meer relevant. (artikel 15-1 DUI 2012)

Dit betekent dat een beloning verkregen door een inwoner van Nederland voor het besturen van een Duitse GmbH wordt belast in Duitsland. Fiscaal geldt dat de bestuurder de beloning ook moet opnemen in de belastingaangifte in Nederland. De belastingdienst in Nederland moet een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting verlenen.

Conclusie

De fiscale consequenties van de DGA bij een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland door middel van een vaste inrichting zijn niet zo groot. De DGA blijft over het algemeen in Nederland wonen en zal naar alle waarschijnlijkheid enkele werkzaamheden verrichten voor de vaste inrichting.

6. De B.V. blijft gevestigd in Nederland met verplaatsing van de onderneming door middel van een Duitse dochtermaatschappij

In deze paragraaf wordt de situatie behandeld dat een onderneming activiteiten gaat verplaatsen van Nederland naar Duitsland, waarbij de B.V. in Nederland gevestigd blijft, maar in Duitsland de activiteiten in een Duitse rechtspersoon worden ondergebracht.

Ondernemingsvormen in Duitsland

In Nederland kennen we vele ondernemingsvormen. Deze ondernemingsvormen kunnen verdeeld worden in ondernemingsvormen zonder rechtspersoonlijkheid en ondernemingsvormen met rechtspersoonlijkheid. De ondernemingsvormen zonder rechtspersoonlijkheid zijn een eenmanszaak, vennootschap onder firma, maatschap, commanditaire vennootschap. De ondernemingsvormen met rechtspersoonlijkheid zijn voornamelijk de besloten vennootschappen en naamloze vennootschappen. Duitsland kent ongeveer dezelfde ondernemingsvormen. Duitsland kent de volgende ondernemingsvormen.

Ondernemingsvorm zonder rechtspersoonlijkheid:

- Einzelkaufmann (eenmanszaak)
- offene Handelsgesellschaft (oHG, de vennootschap onder firma)
- de Kommanditgesellschaft (KG, de commanditaire vennootschap)
- GmbH & Co. KG (Commanditaire vennootschap met GmbH als persoonlijk aansprakelijke vennoot)

Ondernemingsvorm met rechtspersoonlijkheid:

- Unternehmergeellschaft (UG, vergelijkbaar met de Flex B.V., ook wel de Mini-GmbH genoemd)
- Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH, vergelijkbaar met de Nederlandse B.V.)
- Aktiengesellschaft (AG, vergelijkbaar met de Nederlandse N.V.)
- Unternehmergeellschaft mit beschränkter Haftung (UG, vergelijkbaar met de Flex B.V.)

In het geval dat een bedrijf zich over de grens wil gaan vestigen is de ondernemingsvorm daarbij zeer belangrijk, want bij elke ondernemingsvorm hoort andere regelgeving. In de meeste gevallen wordt er een GmbH opgericht in Duitsland.

6.1 Duitse dochtermaatschappij in Duitsland

Als de ondernemer de activiteiten in Duitsland wil onderbrengen in een Duitse rechtspersoon c.q. dochtermaatschappij is het meest voor de hand liggend om een GmbH of een Unternehmergeellschaft (mini GmbH) op te richten in Duitsland. de GmbH is de Duitse tegenhanger van de Nederlandse B.V.

Een buitenlandse dochtermaatschappij is een naar buitenlands recht opgericht lichaam waar de Nederlandse B.V. in deelneemt. De twee belangrijkste motieven om een GmbH op te richten zijn: Duitse afnemers doen liever zaken met Duitse bedrijven en de GmbH is zelfstandig aansprakelijk voor haar schulden. De GmbH is vergelijkbaar met de B.V. Er zijn echter details die verschillen. Het maatschappelijk kapitaal moet minimaal € 25.000,- euro zijn. Bij een UG is dit € 1,-.

Oprichtingsprocedure GmbH

Wanneer er besloten is om in Duitsland een dochtermaatschappij op te richten, moet dit natuurlijk nog geformaliseerd worden. De GmbH wordt opgericht aan de hand van een 5-tal stappen. De oprichtingsprocedure loopt via een Duitse notaris en wordt over het algemeen begeleid door een Duitse adviseur.

Wanneer de GmbH is opgericht kunnen er zaken worden gedaan in Duitsland. De aandeelhouder(s) van een Duitse GmbH zijn niet aansprakelijk voor de schulden van de GmbH. Hierdoor blijft een Nederlandse B.V. die tevens aandeelhouder is van de GmbH buiten schot bij een eventueel faillissement van de GmbH. De bestuurder van de GmbH kan wel aansprakelijk worden gesteld bij een eventueel faillissement. Hierbij geldt wel dat de bestuurder op grond van onrechtmatige daad, bij opzettelijke schending of handelen in strijd met de Wet. De Duitse bestuurdersaansprakelijkheid is te vergelijken met de Nederlandse bestuurdersaansprakelijkheid. (Wevers, 2015)

6.1.1 Deelnemingsvrijstelling

De winsten en verliezen van een buitenlandse dochtermaatschappij kunnen niet verrekend worden met de Nederlandse moedermaatschappij. Dit komt door de deelnemingsvrijstelling. De deelnemingsvrijstelling is opgenomen in artikel 13 Vpb. De deelnemingsvrijstelling is geen faciliteit waarvoor gekozen kan worden. Als er aan de voorwaarden voldaan wordt, dan is de deelnemingsvrijstelling van toepassing. De voorwaarden om als deelneming te worden aangemerkt staan in artikel 13-2 Vpb.

Het aandelenbezit van 5% is leidend om tot de conclusie te komen of er een deelneming is. Een aandelenbezit van minder dan 5% kan geen deelneming vormen. Er zijn uitzonderingen waarbij de resultaten van de deelneming onder de deelnemingsvrijstelling vallen, ook als is het aandelenbezit minder dan 5%.

De GmbH is een naar Duits recht opgericht lichaam. De GmbH is niet belastingplichtig in Nederland, maar wel in Duitsland. De Duitse GmbH wordt als deelneming bestempeld als de Nederlandse B.V. ten minste 5% van het nominale gestorte kapitaal bezit. Preferente aandelen en prioriteitsaandelen worden meegerekend.

Indien de GmbH in Duitsland aan winstbelasting is onderworpen dan geldt de deelnemingsvrijstelling ook voor de GmbH ten opzichte van de Nederlandse B.V. De deelnemingsvrijstelling is in de Wet opgenomen om dubbele heffing en dubbele verliesneming te voorkomen. (art. 13 lid 1 VPB) Alle resultaten uit een deelneming, zowel winsten of verliezen, worden voor de belastingheffing buiten beschouwing gelaten. (Elsevier, Almanak VPB deel 1, 2015, p. 133) De deelnemingsvrijstelling voor de dochtermaatschappij is te vergelijken met de objectvrijstelling voor de vaste inrichting. Door beide vrijstellingen worden positieve of negatieve resultaten niet belast bij de moedermaatschappij of hoofdhuis.

6.1.2 Zakelijkheid deelneming

Indien de deelneming in het buitenland transacties uit gaat voeren met de holding in Nederland, dan moet dit op zakelijke basis worden gedaan. Dit wil zeggen dat de verbonden partijen 'zakelijke prijzen' met elkaar dienen overeen te komen. De totstandkoming van de zakelijke prijzen moeten logisch en onderbouwd worden. De belastingautoriteiten van verschillende landen willen meer transparantie tussen het delen van informatie over transacties. Door deze transparantie te waarborgen is het zogenoemde 'country-by-country reporting' uitgewerkt. Vanaf 1 januari 2016 zijn multinationale ondernemingen verplicht om jaarlijks de internationale (fiscale) administratie door de OECD (OESO) te laten beoordelen.

Het gaat hierbij niet alleen om informatie over de fiscale winsten die in de verschillende belastingjurisdicties worden behaald, maar bijvoorbeeld ook om omzet van gelieerde en niet-gelieerde partijen, betaalde en gestalde belastingen, het aantal medewerkers, de waarde van de vaste activa en een beschrijving van de lokale activiteiten. (EY Tax, BEPS, the ongoing story, 2015)

Tevens moeten beide partijen voordeel behalen en geen van de partijen mag handelen ten voordele van de andere, want dat zou ook niet gebeuren in een transactie met een derde. Dit wordt het 'Arm's Length-beginsel' genoemd. Dit beginsel is opgenomen in de Wet in artikel 8b lid 1 Vpb. (Kluwer, 2015) De zakelijke prijzen worden ook wel interne verrekenprijzen (transfer pricing) genoemd.

Er is van 'gelieerde partijen' sprake bij aandeelhoudersrelaties en in geval van deelneming in de leiding van een ander lichaam of toezicht daarop. Een moeder-dochtersituatie is verticale gelieerdheid en een zuster-zustersituatie is horizontale gelieerdheid. Er kan ook gelieerdheid ontstaan bij een middellijke relatie, oftewel een relatie via andere gelieerde lichamen. Om gelieerdheid te kunnen bepalen is van beslissend belang dat de aandeelhouder en/of bestuurder voldoende zeggenschap heeft om invloed uit te kunnen oefenen op de verrekenprijzen. (Elsevier, Almanak VPB deel 1, 2015, p. 27)

'At arm's Length'

De transacties tussen de Nederlandse B.V. en de Duitse GmbH moeten op zakelijke basis worden gedaan. Dit wil zeggen dat de transacties zakelijke prijzen moeten hebben. De totstandkoming van de zakelijke prijzen moeten logisch en onderbouwd worden. Beide partijen mogen door de transacties geen onzakelijk voordeel behalen ten opzichte van elkaar. De verrekenprijzen wordt ook wel transfer pricing genoemd.

6.1.3 Verrekenprijzen

Indien gelieerde lichamen transacties verrichten die afwijken van de voorwaarden die in het economische verkeer tussen derden zouden afgesproken zijn, kan de prijs gecorrigeerd worden door de belastingdienst. Gelieerde lichamen kunnen deze afspraken maken om bijvoorbeeld de belastingdruk te verminderen in het land waar een hoger belastingtarief geldt. Het arm's length-beginsel betekent niet dat er één verrekenprijs is. De verrekenprijzen kunnen zich binnen een bepaalde marge bewegen. Een correctie zal plaatsvinden wanneer de verrekenprijzen zich buiten de marge begeven. (Elsevier, Almanak VPB deel 1, 2015, p. 27)

In het OECD Transfer Pricing Guidelines (Raad, 2014/2015, p. 2306) zijn richtlijnen opgenomen waarin staat beschreven hoe het 'Arms Length-beginsel' moet worden toegepast. De OESO-richtlijnen worden door de Hoge Raad als belangrijke rechtsbron gezien. Wanneer de verrekenprijzen zijn ingericht naar de OESO richtlijnen dan kan dit een correctie voorkomen van de belastingdienst. De belastingdienst van zowel Nederland als de belastingdienst in het buitenland zal trachten een zo groot mogelijk deel van de behaalde winst aan het land van vestiging toe te willen rekenen. De bewijslast ligt bij de belastingdienst, maar van de belastingplichtige mag worden geëist dat zij met de gegevens komen. Indien de belastingplichtige dit niet doet, dan keer de bewijslast om, en moet de belastingplichtige de totstandkoming van de interne verrekenprijzen bewijzen. (Transfer pricing, 2015)

Er zijn verschillende methoden om tot interne verrekenprijzen te komen. Er moet een keuze worden gemaakt uit één van de acceptabele methoden. De methoden zijn:

- Comparable-uncontrolled-pricemethode
- Resale-pricemethode
- Cost-plusmethode
- Profit-splitmethode
- Transactional-net-marginmethode

De OESO-richtlijnen geven aan dat de belastingdiensten een verrekenprijsonderzoek dienen te starten vanuit het perspectief van de door de belastingplichtige gekozen methode. Voordat ze bepalen of de verrekenprijzen juist zijn. (Raad, 2014/2015, p. 2480)^{4.5} De directeur-grotaandeelhouder

Conclusie

Deze situatie komt het meest voor in de praktijk. Er wordt een GmbH opgericht in Duitsland en vanuit deze GmbH worden activiteiten verricht in Duitsland. De transacties tussen de entiteiten in Nederland en Duitsland moeten zakelijke basis verricht worden. De belastingautoriteiten van de verschillende landen controleren dit.

6.2 De DGA bij een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland door middel van een Duitse dochtermaatschappij

In deze paragraaf worden de fiscale consequenties behandeld voor de DGA waarbij er zowel een B.V. in Nederland is en een GmbH in Duitsland. Uit beide vennootschappen ontvangt de DGA inkomsten. Er zijn wederom twee situaties die behandeld worden namelijk; de DGA emigreert naar Duitsland en de DGA blijft in Nederland.

6.2.1 De DGA emigreert naar Duitsland

Indien de DGA emigreert naar Duitsland zal er een conserverende aanslag opgelegd worden, dit is al behandeld in paragraaf 4.1.3 en zal door deze variant niet veranderen. De DGA woont in Duitsland en zal Duits en Nederlands inkomen ontvangen. De verdere fiscale verwerking van de aangifte is niet van toepassing op dit onderzoek, omdat dit Duits recht is. Voor de Duitse fiscale aangifte van een DGA is het aan te raden een Duitse fiscalist (Steuerberater) in de arm te nemen.

6.2.2 De DGA blijft in Nederland

De DGA blijft Nederlands belastingplichtig op basis van zijn woonplaats. De DGA zal inkomen uit Nederland en Duitsland ontvangen. De DGA moet het wereldinkomen opgeven in Nederland. Hij moet in de aangifte inkomstenbelasting in Nederland het Nederlandse en het Duitse loon opgeven. Op basis van het huidige belastingverdrag met Duitsland mogen de inkomsten belast worden daar waar de dienstbetrekking wordt uitgeoefend. In dit geval is dit Duitsland. Nederland moet hiervoor een tegemoetkoming ter voorkoming dubbel belasting verlenen over het Duitse inkomen. (Verdrag Koninkrijk der Nederlanden - Bondsrepubliek Duitsland, 1959)

Salary Split

In deze situatie treedt de DGA als bestuurder op voor de Nederlandse B.V. en de Duitse GmbH. Deze bestuurder ontvangt een vergoeding voor het besturen van de Nederlandse B.V. en de Duitse GmbH. Indien de inkomsten voor het besturen van de GmbH op basis van het belastingverdrag met Duitsland worden belast in Duitsland, kan er een salary split toegepast worden.

De bestuurder moet in het woonland, in dit geval Nederland, belastingaangifte doen. Doordat Duitsland belasting heft over het Duits inkomen moet Nederland een voorkoming van dubbele belasting verlenen. Deze voorkoming van dubbele belasting is vaak hoger dan de daadwerkelijke afgedragen belasting, hierdoor ontstaat er een voordeel.

Echter er kan ook een nadeel ontstaan, dit is het geval wanneer het aanvangstarief in hoger is dan het gemiddelde tarief in het woonland. In paragraaf 4.5 worden de verschillen tussen bestuurder en werknemer uitgelegd inzake een salary split. In het onderstaande voorbeeld wordt uitgelegd hoe een salary split voor de bestuurder werkt. In de bijlage in paragraaf 12.5 wordt een voorbeeld gegeven van een salary split.

Auto van de zaak

Veel DGA's hebben een auto van de zaak. Als er een nieuwe auto wordt gekocht, is het meestal voordeliger om een auto door de onderneming te laten kopen. De omzetbelasting kan teruggevorderd worden. Er zitten verschillen in een auto van de zaak in Duitsland of in Nederland. De berekening van de bijtelling voor de auto van de zaak is verschillend. Het grote verschil zit in de aanschaf van de auto in Nederland of Duitsland.

Bijtelling auto Nederland

De bijtelling van de auto in Nederland bij het salaris van de DGA wordt als volgt berekend. Er wordt een percentage (0 – 25%) voor het CO₂ uitstoot van de auto gebruikt. Dit percentage wordt vermenigvuldigd met de cataloguswaarde van de auto. Onderstaand een voorbeeld voor de bijtelling van een auto in Nederland.

In paragraaf 12.6 wordt de berekening van de bijtelling auto in Nederland weergegeven.

De belasting die betaald moet worden over het gebruik van de auto in Nederland is per maand **€ 437,50,-**

Auto van de zaak in Duitsland

De bijtelling van de auto in Duitsland wordt anders berekend dan in Nederland. In Duitsland wordt 1% per maand vermenigvuldigd met de cataloguswaarde van de auto. Er zit ook nog een woon-werkverkeer component in verwerkt. Dit wordt berekend door 0,03% te vermenigvuldigen met het woon-werkverkeer (enkele reis). Deze twee bedragen bij elkaar opgeteld is de bijtelling per maand in Duitsland voor het privé gebruik van de auto. Onderstaand een voorbeeld voor de bijtelling van een auto in Duitsland. In paragraaf 12.7 wordt de berekening van bijtelling van de auto in Duitsland weergegeven.

De belasting die betaald moet worden over het gebruik van de auto is per maand **€ 308,56,-**. Het gaat in de voorbeelden in Nederland en Duitsland over dezelfde auto. (Bas Wissing, 2013)

Het grote verschil zit in de cataloguswaarde van de auto's. In Nederland is de cataloguswaarde hoger omdat er BPM (belasting personenauto's en motorrijwielen) betaald moet worden. Duitsland kent geen BPM, hierdoor is de aanschaf van een nieuwe auto in Duitsland goedkoper.

BPM vrijstelling in Nederland

Het is mogelijk om een BPM-vrijstelling aan te vragen voor auto's met een buitenlands kenteken. Er zijn wel voorwaarden om aan de BPM-vrijstelling te voldoen. De DGA moet aan kunnen tonen dat hij in dienstbetrekking is bij een Duitse werkgever, over het algemeen is dit zijn eigen GmbH. De auto moet hoofdzakelijk (meer dan 50%) bestemd zijn voor zakelijk gebruik buiten Nederland. Dit moet worden aangetoond door de DGA door een kilometeradministratie bij te houden. De woon-/werk kilometers tellen niet mee voor het zakelijk gebruik. (drs. R.T. Kaat, 2013)

Plan afschaffing BPM

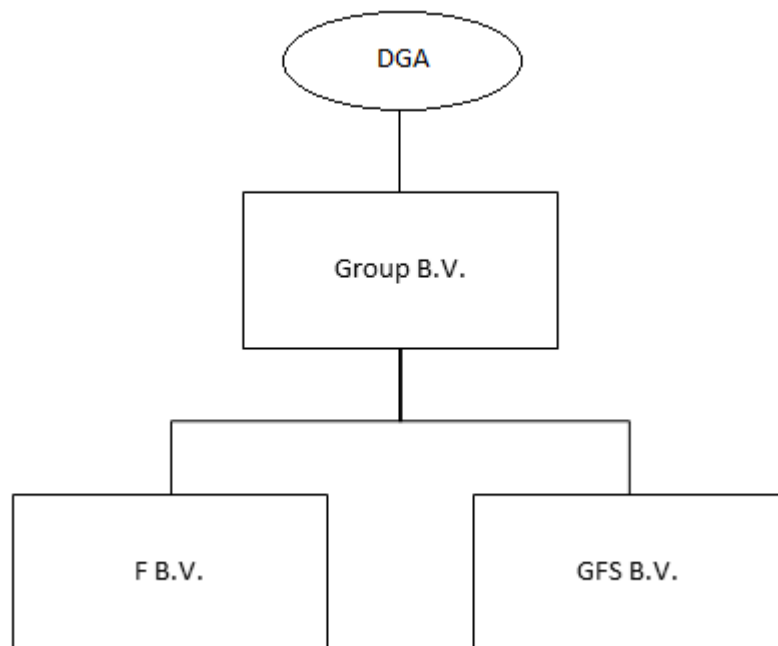
De Staatssecretaris van Financiën bekijkt of de volledige BPM op termijn afgeschaft kan worden. Doordat steeds meer Nederlanders auto's importeren proberen ze de hoge belasting te drukken. Een abrupte afschaffing van de BPM is uitgesloten. Het kabinet wil voorkomen dat autobedrijven in financiële nood komen doordat hun wagens plotseling minder waard worden. Op zijn vroegst zal het BPM afnemen in 2017. (Kok, 2015) Door dit besluit zal het voordeel dat behaald kan worden door in Duitsland een auto aan te schaffen en te rijden met een Duits kenteken verminderd worden. Op het moment van schrijven van dit onderzoek is dit besluit nog niet vastgesteld en is het nog steeds voordelig om een auto te kopen in Duitsland en met een Duits kenteken rond te rijden.

7. Adviesopdracht

In de praktijk zijn er veel aandachtspunten waar rekening mee moet worden gehouden bij verplaatsing van de onderneming naar Duitsland. Elke situatie is anders, vandaar dat het niet eenvoudig is om te zeggen of een onderneming naar Duitsland moet gaan en hoe dit het beste kan worden ingericht. Voor een goede besluitvorming moet er stapsgewijs worden gekeken naar alle aspecten welke spelen bij de onderneming. In dit hoofdstuk wordt er een casus behandeld omtrent de bedrijfsverplaatsing naar Duitsland. Aan de hand van deze casus wordt een advies gegeven inzake een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland.

7.1 Algemene informatie casus

De casus gaat over een onderneming die grote textiele kunststofproducten maakt voor de agrarische sector. De onderneming bestaat uit drie B.V.'s, namelijk 'Group B.V.', 'F B.V.' en 'GFS B.V.' Group B.V. bezit voor 100% de aandelen in F. B.V. en GFS B.V. De DGA heeft 100% aandelen in Group B.V. In onderstaand organogram is de structuur weergegeven van de onderneming in Nederland. De jaarrekeningen van onderstaande B.V.'s zijn opgenomen in de bijlagen. Deze casus is gebaseerd op een bestaande onderneming en de daarbij behorende jaarrekeningen over 2014.



In GFS B.V. is de productie ondergebracht. In GFS B.V. is ook het productiepersoneel ondergebracht. In F B.V. is de inkoop en verkoop van deze textiele producten ondergebracht. Group B.V. is een beheermaatschappij waarin ook de waardevolle activa zijn ondergebracht. Group B.V. houdt zich onder andere bezig met het besturen van de deelnemingen.

Voor productie van de textiele kunststofproducten zijn grote fabriekshallen nodig. GFS B.V. huurde in Nederland bedrijfshallen ten behoeve van de productie. Het management van de onderneming heeft vastgesteld dat meer productieruimte nodig is en heeft besloten om niet meer te huren maar om fabriekshallen te laten bouwen. Door de lage grondprijs in Duitsland is er besloten om de bedrijfshallen te bouwen op een naburig industrieterrein in Duitsland. Tevens is de afzetmarkt in Duitsland interessant. Het beoogde plan is om alleen de productie te verplaatsen naar Duitsland. De overhead, verkoop, inkoop, productontwikkeling etc. blijven allemaal in Nederland.

In de bijlagen zijn de jaarrekeningen over 2014 bijgevoegd van de bovenstaande drie B.V.'s. De jaarrekeningen zijn bijgevoegd om inzicht te geven in de vertrekpunten bij de beoordeling van de financiële en fiscale gevolgen van een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland.

Er worden drie varianten overwogen in deze situatie. Deze drie varianten zijn ook beschreven in paragrafen 4.1, 5.1 en 6.1. De variant die in hoofdstuk 5.2 is behandeld (B.V. verplaatsen naar Duitsland, maar achterblijven vaste inrichting in Nederland), komt in deze situatie niet voor. Dit komt doordat er meerdere B.V.'s in Nederland actief blijven. Vandaar dat deze variant niet behandeld wordt.

De drie varianten die behandeld worden in de praktijkcasus zijn:

- GFS B.V. verplaatsen naar Duitsland;
- GFS B.V. blijft in Nederland en een vaste inrichting in Duitsland; en
- GFS B.V. blijft in Nederland en een GmbH oprichten in Duitsland.
-

7.2 GFS B.V. verplaatsen naar Duitsland

Een mogelijkheid om te gaan ondernemen in Duitsland is om GFS B.V. geheel te verplaatsen naar Duitsland. Indien deze variant wordt toegepast moet er rekening mee worden gehouden met fiscale fictieve vestigingsplaats van de B.V. en de Nederlandse exitheffing.

Vestigingsplaats B.V.

GFS B.V. wordt in zijn geheel verplaatst naar Duitsland. Er moet bepaald worden wat de feitelijke en fiscale vestigingsplaats van de B.V. is. In de algemene theorie is al behandeld dat de feitelijke vestigingsplaats van de B.V. moet worden behandeld naar omstandigheden. De plaats van de feitelijke leiding is doorslaggevend om de feitelijke vestigingsplaats van de B.V. te bepalen. Als GFS B.V. bestuurd wordt in Duitsland dan is GFS B.V. feitelijk gevestigd in Duitsland. Echter de Nederlandse wet kent ook de fictieve fiscale vestigingsplaats. Dit betekent dat GFS B.V. fictief gevestigd is in Nederland. Er doet zich een fiscale dubbele vestigingsplaats voor.

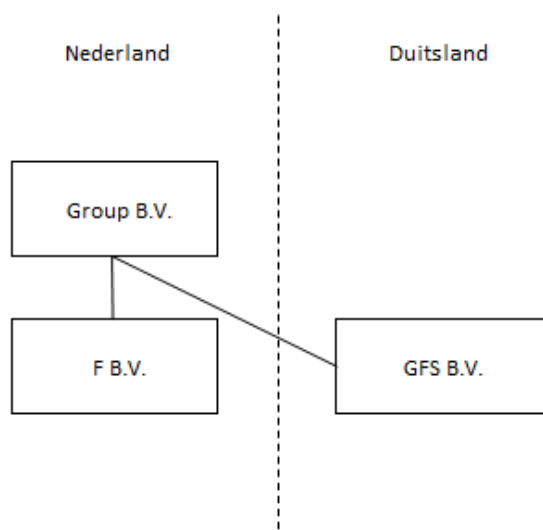
Door de dubbele vestigingsplaats blijft GFS B.V. in Nederland belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Er moet aangifte worden gedaan in beide landen, en in Nederland moet de wereldwinst aangegeven worden. Nederland verleent een voorkoming dubbele belasting omdat in het belastingverdrag met Duitsland is geregeld dat het land waar de feitelijke leiding zich bevindt bevoegd is tot heffen.

Exitheffing

Op de balans van GFS B.V. staan machines & installaties, inventaris en vervoermiddelen. Het totaal bedrag is € 51.706,-. Dit is de balanswaarde op 31 december 2015. De waarde economische verkeer van deze posten is hoger dan de balanswaarde. De waarde economische verkeer is € 151.706,-. Het verschil is te verklaren door de afschrijvingen die toegepast zijn. In vervoersmiddelen en in de machines & installaties zitten stille reserves. Door de bedrijfsverplaatsing van GFS B.V. naar Duitsland komt er een einde aan de binnenlandse belastingplicht. GFS B.V. stopt met het behalen van resultaten in Nederland. De consequentie is dat GFS B.V. vennootschapsbelasting moet betalen over de stille reserves. GFS B.V. moet afrekenen over de meerwaarde van de vermogensbestanddelen die mee gaan naar Duitsland.

GFS B.V. moet over het verschil van € 151.706 -/- € 51.706 = € 100.000,- vennootschapsbelasting betalen. € 100.000,- x 20% = **€ 20.000,-** aan vennootschapsbelasting te betalen door GFS B.V.

GFS B.V. heeft 3 mogelijkheden tot het betalen van de ontstane belastingsschuld. GFS B.V. kan de kiezen voor onmiddellijke betaling van de exitheffing. Er kan ook een verzoek worden gedaan om betaling in tien jaarlijkse termijnen. Als laatste kan er nog een verzoek tot uitstel van betaling gedaan worden tot het moment van realisatie van stille reserves. Door de GFS B.V. te verplaatsen naar Duitsland komt de volgende structuur tot stand.



DGA

De DGA staat voor de keuze om in Nederland te blijven wonen en regelmatig naar Duitsland te gaan om daar GFS B.V. te besturen of naar Duitsland verhuizen en GFS B.V. te besturen. Als de DGA er voor kiest om te gaan verhuizen dan zullen er fiscale consequenties zijn. De Nederlandse belastingdienst zal een conserverende aanslag opleggen voor de DGA over zijn aanmerkelijk belang in Group B.V. De Nederlandse belastingdienst ziet emigratie als een fictieve vervreemding van het aanmerkelijk belang. Doordat er sprake is van een fictieve vervreemding van de aandelen moet de koopsom worden gesteld op waarde economische verkeer. Daardoor moeten de stille reserves mee worden genomen in de berekening van het vervreemdingssaldo van het aanmerkelijk belang.

Zichtbaar intrinsieke waarde aandelen:	€ 454.435
BIJ: Stille reserves materiële vaste activa	€ 100.000
AF: Vpb latentie 20%	<u>€ 20.000</u>
De vervreemdingsprijs van zijn aanmerkelijk belang is:	€ 534.435
AF: De verkrijgingsprijs van de aandelen:	<u>€ 18.000</u>
Het vervreemdingssaldo van het AB is:	€ 516.435

De belastingdienst legt een conserverende aanslag op voor een bedrag van € 516.435 x 25% (box 2 tarief in 2015) = **€ 103.287,-**

De DGA heeft de keuze gemaakt om in Nederland te blijven wonen, mede door zijn privé leven. Denk hierbij aan onder andere de kinderen van de DGA die op een Nederlandse school zitten en zijn vrienden die in Nederland wonen. Een optie is dan om de DGA op de loonlijst van Group B.V. te laten staan en een management fee door te berekenen aan GFS B.V. De Duitse belastingdienst ziet dit echter als een dienstbetrekking van de DGA bij GFS B.V. In de praktijk wordt dan ook meestal gekozen voor een dienstbetrekking van de DGA bij de Duitse dochtermaatschappij. Hierdoor kan er een salary split worden toegepast.

7.3 Vaste inrichting in Duitsland van GFS B.V.

Een andere variant is om de Nederlandse B.V.'s in Nederland te laten en een vaste inrichting in Duitsland te creëren. Om dit te bereiken moet GFS B.V. haar productie in een fabriek of werkplaats uitoefenen in Duitsland. De Nederlandse B.V.'s die in Nederland blijven zijn binnenlands belastingplichtig en moeten aangifte vennootschapsbelasting in Nederland doen. De vaste inrichting is in Duitsland aangifteplichtig en Duitsland heeft het recht tot belasting heffing.

Exitheffing

GFS B.V. brengt vermogensbestanddelen over naar de vaste inrichting in Duitsland. Door deze overbrenging geldt ook de exitheffing die in paragraaf 7.2 is benoemd. De € 20.000,- aan vennootschapsbelasting moet betaald worden indien de materiële vaste activa over wordt gebracht naar Duitsland.

Winstberekening vaste inrichting

De winstberekening van de Duitse vaste inrichting moet worden bepaald aan de hand van twee stappen. De eerste stap is het opstellen van een balans voor de vaste inrichting. Er moet gekeken worden welke onderdelen er aan de vaste inrichting toegerekend kunnen worden. In de onderstaande jaarrekening staat de toerekening van de vermogensbestanddelen van de vaste inrichting. Hierin zijn de machines, inventaris en vervoermiddelen opgenomen, omdat de productie naar Duitsland verplaatst wordt. De grond- en hulpstoffen moeten ook aan de vaste inrichting worden toegerekend omdat deze benodigd zijn voor de productie.

<i>Balans 2014 GFS B.V. Vaste inrichting in Duitsland</i>			
<i>Materiële vaste activa</i>		<i>Eigen vermogen</i>	
Machines en installaties	79.928	Eigen vermogen	317.123
Inventarissen	18.850		317.123
Vervoermiddelen	52.928		
	151.706	<i>Kortlopende schulden</i>	
<i>Vlottende activa</i>		Crediteuren	134.472
Grond- en hulpstoffen	299.889		134.472
Totaal	451.595	Totaal	451.595

Ten tweede moeten de onderlinge transacties worden verantwoord. Hierbij worden de transacties tussen het hoofdhuis (GFS B.V. in Nederland) en de vaste inrichting in Duitsland bedoeld. Deze transacties moeten op zakelijke basis worden toegepast. Voor de zakelijkheid van deze transacties worden er verrekenprijsmethoden toegepast tussen het GFS B.V. en de vaste inrichting. In deze situatie is het lastig om het resultaat te berekenen voor de vaste inrichting, omdat de vaste inrichting alleen de productie vormt. De verkoop gebeurt in Nederland. Vandaar dat er voor de winstberekening van de vaste inrichting de cost-plus berekeningsmethode wordt toegepast. Dit wil zeggen dat de kosten die de vaste inrichting maakt voor de productie van de textiele producten allemaal toerekenbaar zijn aan de vaste inrichting en dat een percentage van deze kosten als winstmarge op de productie in aanmerking wordt genomen. Hiervoor wordt ten aanzien van productie meestal een opslag van 5 á 10% genomen. Hierover worden in praktijk ook afspraken met de Nederlandse en Duitse belastingdienst gemaakt. In het onderhavige geval wordt uitgegaan van 5%.

Winst- en verliesrekening 2014 GFS B.V. Vaste inrichting in Duitsland

KOSTPRIJS PRODUCTIE / OMZET	3.323.752	
Opslag	<u>166.187</u>	
NETTO-OMZET	3.489.939	(105% X 3.323.752)
Inkoopwaarde van de omzet	<u>-2.322.580</u>	
BRUTOWINST		1.167.359
Personeelskosten	600.000	
Afschrijvingen	15.172	
Huisvestigingskosten	170.000	
Exploitatie- en machine kosten	80.000	
Verkoopkosten	0	
Autokosten	27.000	
Kantoorkosten	9.000	
Algemene kosten	<u>100.000</u>	
Som van de bedrijfslasten		<u>1.001.172</u>
BEDRIJFSRESULTAAT		166.187
RESULTAAT UIT BEDRIJFSUITOEFENING		<u>166.187</u>
VÓÓR BELASTINGEN		

De winst van de vaste inrichting in Duitsland wordt op basis van de cost-plust methode gesteld op € **166.187,-**

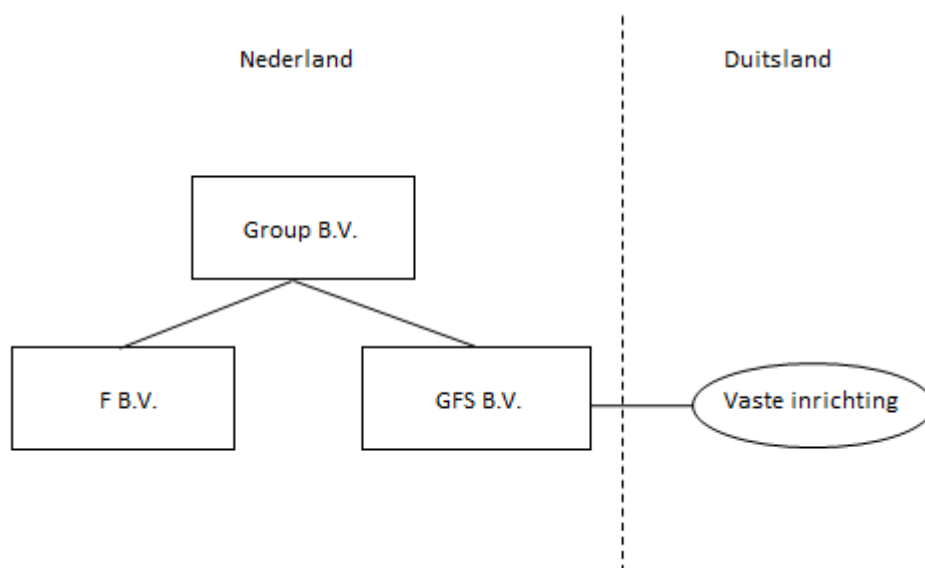
Door de opslag van 5% over de totale kosten komt er een winst tot stand in Duitsland. In de winst- en verliesrekening voor de vaste inrichting in Duitsland is de gehele inkoopwaarde van de omzet meegenomen. Er zijn geen verkoopkosten meegenomen omdat deze kosten verband houden met de verkoop die uitsluitend in Nederland plaatsvindt. In Nederland wordt een verlies gemaakt van € 107.695,-. Dit komt doordat er niet toerekenbare kosten in Nederland gemaakt worden.

Het opslagpercentage van 5% over de totale kosten in Duitsland past dus niet goed in de totale bedrijfsvoering. In overleg met de Nederlandse en Duitse belastingdienst zou er wellicht een ander percentage toegepast kunnen worden.

Objectvrijstelling

Door de invoering van de objectvrijstelling in 2012 mogen de winsten en verliezen van de vaste inrichting in Duitsland niet meer worden verrekend met de Nederlandse winst. De bovenstaande winst van € 166.187,- wordt in Duitsland belast. GFS B.V. moet deze winst wel meenemen in de aangifte vennootschapsbelasting, maar moet tegelijkertijd aangeven dat de winst onder de objectvrijstelling valt. Het kan voorkomen dat de vaste inrichting winst maakt, terwijl GFS B.V. in Nederland verlies maakt. Omgekeerd kan dit natuurlijk ook.

Door een vaste inrichting te creëren in Duitsland komt de volgende structuur tot stand.



DGA

In het onderhavige geval wenst de DGA door privé omstandigheden niet te verhuizen naar Duitsland. Als de DGA in Nederland blijft wonen geldt dat de werkzaamheden die de DGA verricht voor de vaste inrichting in Duitsland in Nederland mogen worden belast. In dit geval wordt er niet voldaan aan de 183-dagen regeling. De DGA is minder dan 183 dagen in Duitsland aanwezig om te werken en er is geen doorberekening van de DGA beloning aan de vaste inrichting.

7.4 GFS GmbH oprichten in Duitsland

De laatste variant die in deze casus speelt is om een GmbH op te richten in Duitsland en daar de productie in de GmbH onder te brengen. GFS B.V. richt dan GFS GmbH op. Echter in de oprichtingsprocedure die genoemd is in paragraaf 6.2 staat dat een bestuurder benoemd moet worden in de akte. De bestuurder van de GmbH moet altijd een natuurlijk persoon zijn. Dit kan de DGA zijn maar een mogelijkheid is ook om een Duitse bestuurder te benoemen als bestuurder van de GmbH. De GmbH is onderworpen aan Duitse belastingen en wordt niet meegenomen in de Nederlandse belastingheffing, omdat de GmbH een naar Duits recht opgericht lichaam is.

Voor GFS GmbH moet er een Duitse boekhouding gevoerd worden. Voor GFS GmbH moet ook een Duitse jaarrekening opgesteld worden. Er is toestemming nodig van de Duitse belastingdienst om de boekhouding van de Duitse GmbH in Nederland te voeren. Is de toestemming er niet, dan kan dit tot hoge boetes leiden, wanneer dit wel gebeurt.

De kosten ten behoeve van GFS GmbH die gemaakt worden door GFS B.V. kunnen worden doorberekend aan GFS GmbH. Kosten die gemaakt worden voor de verwerving of vervreemding van een deelneming zijn niet aftrekbaar.

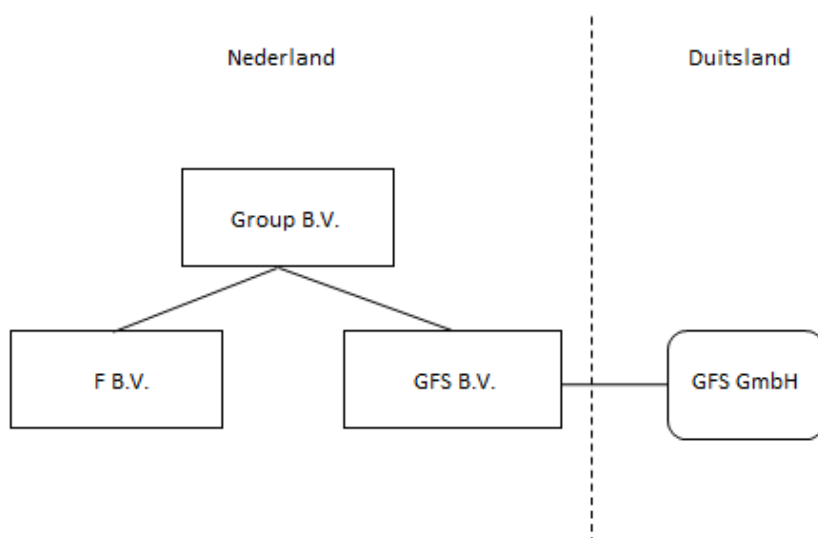
Zakelijkheid

De overbrenging van vermogensbestanddelen van GFS B.V. naar GFS GmbH moet een zakelijke prijs worden berekend. De leidt wederom tot winst in deze casus. De € 20.000,- aan vennootschapsbelasting moet ook betaald worden indien de vermogensbestanddelen worden overgebracht naar GFS GmbH. De Wet uitstel van betaling exitheffing biedt wederom uitstel van betaling van exitheffingen. De drie mogelijkheden, deze worden behandeld in paragraaf 4.2, zijn onmiddellijke betaling van de exitheffing, op verzoek uitstel van betaling tot het moment van realisatie of op verzoek betaling van de exitheffing in tien jaarlijkse termijnen.

De transacties tussen GFS B.V. en GFS GmbH moeten wederom op zakelijke basis gebeuren. De verrekenprijzen moeten onderbouwd worden, zodat de belastingdienst inzicht heeft hoe de verrekenprijzen tot stand zijn gekomen.

Over het algemeen zijn de Nederlandse fiscale consequenties voor een oprichting en vormgeving van een GmbH niet heel groot. De GmbH is een Duits rechtspersoon welke onder het Duitse (fiscale) recht valt. Door de complexiteit van het Duitse belastingstelsel is het aan te raden om hierbij wel een Duitse fiscalist en een Duitse accountant in te schakelen.

Door GFS GmbH op te richten wordt de nieuwe structuur als volgt.



DGA

De DGA besluit om in Nederland te blijven wonen. De DGA verricht wel werkzaamheden voor GFS GmbH. Het besturen van de GmbH behoort tot één van zijn werkzaamheden. De DGA zal loon ontvangen voor de werkzaamheden voor GFS GmbH. De DGA is ook nog in loondienst bij Group B.V.

In artikel 15 van het nieuwe belastingverdrag met Duitsland staat dat de directeursbeloningen mogen worden belast in het land waar het uitbetalende lichaam is gevestigd. In deze situatie is dit Duitsland. In de aangifte inkomstenbelasting zal de DGA het loon uit Nederland en uit Duitsland aan moeten geven. Nederland geeft een voorkoming van dubbele belasting voor het loon uit Duitsland.

Doordat de DGA inkomen uit Nederland en inkomen uit Duitsland ontvangt kan er door middel van een salarissplitsing een fiscaal voordeel behaald worden. De werking van een salarissplitsing wordt uitgelegd in paragraaf 6.4.

7.5 Conclusie en advies

In paragraaf 7.2, 7.3 en 7.4 zijn drie varianten uitgewerkt voor een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland. De fiscale consequenties zijn in deze paragrafen opgenomen, met een berekening om de belastingheffing te bepalen. De conclusie van de praktijkcasus is dat de fiscale consequenties tussen de verschillende varianten niet veel verschillen van elkaar. Bij elke variant geldt dat de overbrenging van vermogensbestanddelen vennootschapsbelasting betaald moet worden. Bij de vaste inrichting in Duitsland moet de winstsplitsing onderbouwd worden en inzichtelijk zijn voor de belastingautoriteiten.

Bij de Duitse GmbH en ook de vaste inrichting moeten de transacties op zakelijke basis worden verricht. In de praktijk komt de B.V. verplaatsen naar Duitsland niet vaak voor. Vanaf 2012 is de objectvrijstelling ingevoerd, dit betekent dat de fiscale behandeling tussen een vaste inrichting en dochtermaatschappij niet meer verschillend is. De GmbH is zelfstandig aansprakelijk voor schulden die de rechtspersoon aangaat. De vaste inrichting is nog steeds onderdeel van de Nederlandse B.V. en de B.V. is ook aansprakelijk voor de schulden in Duitsland. De conclusie is dat in bovenstaande situatie de productie het best kan worden ondergebracht in een GmbH.

In een GmbH gedreven onderneming is ook interessant voor de Duitse markt, indien GFS GmbH op den duur verkoop wil realiseren in Duitsland. Duitsers doen nu eenmaal liever zaken met een Duitse GmbH dan met een Nederlandse B.V. De gedeeltelijke bedrijfsverplaatsing (overplaatsing van alleen de productie) brengt in het onderhavige geval ook nog mee dat gebruik kan worden gemaakt van Nederlandse fiscale aftrekosten. Denk hierbij aan bijvoorbeeld de innovatiebox voor innovatieve ontwikkelingen.

8. Conclusie en aanbevelingen

Er kan wel gesteld worden dat in Duitsland een grote afzetmarkt voor Nederlandse ondernemers is. Doordat het er financieel voordelig uitzielt om in Duitsland een onderneming te vestigen zet veel ondernemers dit aan het denken. Duitsland probeert Nederlandse onderneming naar Duitsland te trekken door middel van grote stukken industriegrond te verkopen voor relatief lage prijzen. Doordat in Nederland de grondprijzen een stuk hoger liggen, zien ondernemers dit als kans om te kunnen opereren op de Duitse markt.

Er zijn fiscale consequenties voor het ondernemen in Duitsland. Een onderneming die geheel naar Duitsland wordt verplaatst en stopt met de activiteiten in Nederland, moet afrekenen over de fiscale reserves. Bij elke ondernemingsvorm zijn er verschillende consequenties, zowel op praktisch en fiscaal gebied. Doordat steeds meer Nederlandse ondernemers zich in Duitsland gaan vestigen, verandert de fiscale wet- en regelgeving omtrent de grensoverschrijdende vestigen. Er is gebleken dat enkele fiscale regels opgezet door Nederland in strijd zijn met het Europees recht.

In de praktijk wordt er stapsgewijs gewerkt om aan te kunnen tonen of het voordeliger is om naar Duitsland te vertrekken of in Nederland te blijven. Hier worden de voor- en nadelen tegen elkaar afgewogen.

De belangrijkste conclusie is dat financiële voordelen wel opwegen tegen de fiscale lasten van een onderneming starten in Duitsland. De belastingheffing is geen motief om te gaan ondernemen in Duitsland, want dit verschilt niet veel van Nederland. In Nederland zijn de fiscale aftrekposten wel aantrekkelijk, vandaar dat er over het algemeen wordt gekozen voor een gedeeltelijke bedrijfsverplaatsing, zodat in Nederland deze aftrekposten nog in aanmerkingen kunnen worden genomen.

Een GmbH oprichten in Duitsland komt in de praktijk het meest voor. Door de toepassing van de objectvrijstelling zijn er bijna geen fiscale verschillen meer tussen een vaste inrichting in Duitsland en een Duitse dochtermaatschappij in Duitsland. Een aanbeveling vanuit dit rapport is om activiteiten over te brengen naar een Duitse dochtermaatschappij in Duitsland.

Een andere aanbeveling vanuit dit rapport is om zowel een Nederlandse adviseur als een Duitse adviseur in de hand te nemen. Er zijn gewoonweg te veel verschillende aspecten tussen Duitsland en Nederland. Denk hierbij aan de wet- en regelgeving, de cultuur, de mensen. Een verdere aanbeveling voor de ondernemer is om zich goed te laten informeren over de Duitse markt. De Duitse markt heeft nog vele voordelen, alleen moeten deze wel ontdekt worden. De ondernemer kan zich het best laten adviseren door adviseurs over de mogelijkheden die Duitsland te bieden heeft voor de innovatieve ondernemer.

9. Reflectie

De theorie die ik gebruikt heb voor mijn onderzoek was zeer bruikbaar voor de beantwoording van mijn deelvragen en uiteindelijk voor mijn hoofdvraag. Het meest gebruikte theorieboek is de Vpb Almanak van Elsevier. In de Vpb almanak staan vele situaties beschreven omtrent een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland. Het theoretisch kader bood niet voldoende informatie om dit onderzoek af te ronden. Hierdoor is er veelvuldig overleg geweest met Johan Alberts, scriptiebegeleider vanuit Eshuis, om dergelijke problemen op te lossen. Het is niet vreemd dat alleen de theorie niet voldoende informatie bevatte om de onderzoeksvraag te beantwoorden, want veel problemen worden in de praktijk opgelost door overleg met een Nederlandse en Duitse belastingadviseur.

Een sterk punt van dit onderzoek is dat er veel informatie bekend is over het onderwerp en ook uitgewerkt wordt in dit onderzoek. De verschillende varianten komen aan bod, omdat elke onderneming anders in elkaar steekt. Door de voorbeelden die gegeven worden krijgt de ondernemer een beeld van de verwachte situatie. Deze situaties kunnen zich allemaal voordoen bij een bedrijfsverplaatsing.

Een zwak punt van dit onderzoek is de omvang van het onderzoek. Er zijn vele verschillende aspecten die een rol kunnen gaan spelen waardoor het onoverzichtelijk kan worden. In dit onderzoek is het personeel vraagstuk niet behandeld, mede door de grote consequenties die kunnen voortvloeien, als dit vraagstuk niet volledig wordt behandeld en beantwoord.

Een ander zwak punt is dat het nieuwe belastingverdrag pas ingegaan is op 1 januari 2016. Hierdoor zijn de wet- en regelgeving wel bekend, maar hoe deze ingekleed worden nog niet. Er is ook weinig jurisprudentie over de nieuwe wet- en regelgeving. Door dit nieuwe belastingverdrag kan er getwijfeld worden aan de betrouwbaarheid van het onderzoek. De antwoorden komen niet alleen voort uit het nieuwe belastingverdrag, maar ook uit de Nederlandse wet- en regelgeving. Over bepaalde onderdelen is genoeg jurisprudentie te vinden, hierdoor zijn antwoorden op bepaalde onderdelen wel betrouwbaar.

In eerste instantie heb ik dit onderwerp onderschat. Ik ben zonder een goede structuur aan het werk gegaan, wat als resultaat leidde dat het gehele onderzoek opnieuw uitgevoerd moest worden. De structuur is erg belangrijk in een complex onderzoek. Ik wist zelf de hoofdzaken niet meer van de bijzaken te onderscheiden. Hierdoor ging ik bepaalde onderdelen door elkaar te halen. Naar aanleiding van bovenstaande hebben Johan Alberts en ik overleg gevoerd om de structuur eerste helder te hebben en vanuit die structuur de antwoorden op de deelvragen te vinden. We hebben ook expliciet voor de vier varianten gekozen die in dit onderzoek behandeld worden, want er zijn nog veel meer verschillende varianten mogelijk.

Indien er nog verder onderzoek wordt gedaan kan als aanbeveling mee worden genomen dat elk onderdeel apart gezien moet worden van elkaar en dat de theorie en wet- en regelgeving eerst duidelijk moet zijn voordat er aan een antwoord gewerkt kan worden.

10. Lijst met afkortingen

IB	Inkomstenbelasting
VPB/Vpb	Vennootschapsbelasting
DGA	Directeur-groootaandeelhouder
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
B.V.	Besloten vennootschap
BPM	Belasting van personenauto's en motorrijwielen
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
art.	Artikel
INV	Invorderingswet

11. Bibliografie

Autoweek BPM Calculator. (2015). Opgeroepen op december 16, 2015, van [www.autoweek.nl](http://www.autoweek.nl/bpmcalculator):
<http://www.autoweek.nl/bpmcalculator>

Bas Wissing. (2013, oktober 9). *BDO*. Opgehaald van BDO:
<http://www.bdo.nl/nl/nieuws/paginas/belastingheffing-auto-van-de-zaak-in-duitsland.aspx>

Belastingdienst. (2015). *Fictieve vervreemding aanmerkelijk belang bij emigratie*. Opgeroepen op augustus 10, 2015, van www.belastingdienst.nl:
http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/prive/internationaal/internationaal_verhuizen/emigreren/wat_moet_u_doen_als_u_emigreert/conserverende_aanslag_bij_emigratie/u_hebt_een_aanmerkelijk_belang_in_een_vennootschap_die_i

Belastingdienst. (sd). *Vaste inrichting*. Opgeroepen op november 3, 2015, van Belastingdienst:
http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/zakelijk/internationaal/personeel/u_bent_niet_in_nederland_gevestigd_loonheffingen_inhouden/wanneer_moet_u_loonheffingen_inhouden1/u_bent_inhoudingsplichtig1/u_hebt_een_vaste_inric

Belastingplan 2016. (sd). *Belastingplan 2016*. Den Haag, Zuid - Holland, Nederland.

CFO Transfer Pricing. (2015). Opgeroepen op december 16, 2015, van CFO: <http://cfo.nl/artikel/10-praktijkaanbevelingen-voor-transfer-pricing>

Compensatieregeling bij werken in Duitsland. (2015, januari 19). Opgeroepen op november 18, 2015, van KroeseWevers: <https://kroesewevers.nl/kennisbank/whitepapers/compensatieregeling-hypotheekrenteaftrek-bij-werken-in-duitsland>

De staatssecretaris van Financiën. (2011, januari 15). *Winstallocatie Vaste Inrichtingen*. Nr. *IFZ2010/457M*. Den Haag, Nederland.

Desk, M. S. (2015, december 15). *Ondernemen in Duitsland, hoe werkt dat?* Opgeroepen op februari 23, 2016, van <http://www.mkb servicedesk.nl/2363/ondernemen-duitsland-hoe-werkt.htm>

drs. R.T. Kaat. (2013, september 18). *Auto van de zaak met Duits kenteken*. Opgeroepen op Januari 1, 2015, van www.stolwijk kelderman.nl: <http://stolwijk kelderman.nl/bpm-vrij-en-goedkoperrijden-nederland-met-een-auto-van-de-zaak-met-duits-kenteken/>

ECLI:NL:HR:1996:AA1723, 31537 (Hoge Raad september 25, 1996).

ECLI:NL:RBSHE:2007:AZ9321, 01/996040-05 (Rechtbank 's-Hertogenbosch februari 27, 2007).

Einkommensteuergesetz. (sd). Opgeroepen op januari 18, 2016, van Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz: http://www.gesetze-im-internet.de/estg/_17.html

Elsevier. (2015). *Almanak VPB deel 1*. Amsterdam: Bonaventura.

EY Tax, BEPS, the ongoing story. (2015). Opgeroepen op februari 23, 2016, van www.ey.com:
<http://www.ey.com/NL/nl/Services/Tax/EY-tax-blogt-country-by-country-reporting-transparantie-omdat-het-loont>

GGB Deutschland. (2014). *GGB*. Opgeroepen op Maart 15, 2015, van Grundstücks- und Entwicklungsgesellschaft: <http://ggb-grafschaft.de/index.html?Gewerbepark.htm~Hauptframe>

Kaat, R. (2015, januari 19). *werken in Duitsland*. Opgeroepen op december 9, 2015, van stolwijkkelderman.nl: <http://stolwijkkelderman.nl/werken-duitsland-en-aftrek-van-nederlandse-hypotheekrente/>

Kluwer. (2015). *Belastingwetten*. Deventer, Nederland: Kluwer.

Kok, L. (2015, mei 23). *Nieuwe auto straks fors goedkoper*. Opgeroepen op augustus 24, 2015, van www.ad.nl: <http://www.ad.nl/ad/nl/1006/Auto/article/detail/4038809/2015/05/23/Nieuwe-auto-straks-fors-goedkoper.dhtml>

National Grid Indus BV, C-371/10 (HvJ EU november 29, 2011).

NedTax. (2013, September 25). *NedTax Belastingplicht in Duitsland*. Opgeroepen op Januari 5, 2015, van www.nedtax.nl: <http://www.nedtax.nl/page/396/duitse-belasting-duitsland-belastingen>

Ondernemen vanuit de B.V. (sd). Opgeroepen op november 2, 2015, van Vrij Beroep Advies: <http://www.vrijberoep.com/ondernemen-starten/ondernemen-vanuit-een-bv/>

Raad, P. M. (2014/2015). *Teksten Internationaal Belastingrecht*. Kluwer.

Rechtspraak.nl. (2011, november 2011). *Arrest Hof van Justitie EU*. Opgeroepen op 2015, van www.rechtspraak.nl:
[https://www.rechtspraak.nl/Organisatie/Gerechtshoven/Amsterdam/Nieuws/Pages/ArrestHofvanJustitieEU\(NationalGridIndus\)overexitheteffing%E2%80%933vervolgprocedure.aspx](https://www.rechtspraak.nl/Organisatie/Gerechtshoven/Amsterdam/Nieuws/Pages/ArrestHofvanJustitieEU(NationalGridIndus)overexitheteffing%E2%80%933vervolgprocedure.aspx)

Salary Split. (2015). Opgeroepen op mei 12, 2015, van Limes International: <http://www.limes-int.nl/salary-split/>

Salary Split. (2015). Opgeroepen op november 16, 2015, van Limes International: <http://www.limes-int.nl/salary-split/>

Sanctie verbreking fiscale eenheid. (sd). Opgeroepen op november 3, 2015, van Taxpert: http://www.taxpert.nl/index.php?option=com_content&view=article&id=3285:fiscale-eenheid-winstbelastingen

Taxpert. (2015). *Verrekenprijzen*. Opgehaald van Taxpert: http://www.taxpert.nl/index.php?option=com_content&view=article&id=3185:verrekenprijs-en-algemeen&catid=310:belastingrecht-test

Transfer pricing. (2015). Opgeroepen op november 16, 2015, van bedrijfsoprichtinginternationaal.nl: <http://bedrijfsoprichtinginternationaal.nl/transfer-pricing-interne-verrekenprijzen>

- UWV. (2013, februari). *Ontslag om bedrijfseconomische redenen*. Opgeroepen op november 18, 2015, van www.werk.nl: <https://www.werk.nl/xpsitem/ptl231791>
- Verdrag Koninkrijk der Nederlanden - Bondsrepubliek Duitsland. (2012, april 12). *Verdrag NL - DU 2012*. Berlijn, Duitsland.
- Verdrag Koninkrijk der Nederlanden - Bondsrepubliek Duitsland. (1959, juni 16). *Verdrag NL - DU 1959*. 's-Gravenhage, Nederland.
- Verdrag Koninkrijk der Nederlanden - Bondsrepubliek Duitsland. (2012, april 12). *Verdrag NL - DU 2012*. Berlijn, Duitsland.
- Verhoeven, N. (2011). *Wat is onderzoek?* Den Haag: Boom Lemma Uitgevers.
- Weekers, F. (2011, december 14). Besluit van 14 december 2011. *Uitstel van betaling bij eindafrekeningswinst*. Den Haag, Zuid-Holland, Nederland.
- Wet uitstel van betaling exitheffingen. (2013, mei 29). *Wijziging van de Invorderingswet 1990*. Den Haag, Zuid-Holland, Nederland.
- Wetteksten Hoger Onderwijs*. (2015). Groningen: Noordhoff Uitgevers.
- Wevers, A. (2015, januari 20). *Aansprakelijkheid van de Geschäftsführer van een Duitse GmbH*. Opgeroepen op augustus 19, 2015, van Dijks Leijssen: <https://www.dijksleijssen.nl/blog/aansprakelijkheid-van-de-geschaftsfuhrer-van-een-duitse-gmbh/>
- Wissing, B. (2014, mei 26). *Winstbepaling Duitse vaste inrichting*. Opgeroepen op december 15, 2015, van BDO: <http://www.bdo.nl/nl/nieuws/paginas/winstbepaling-duitse-vaste-inrichting-gewijzigd.aspx>

12. Bijlagen

12.1 Personeel

Indien de B.V. een bedrijfsverplaatsing naar het buitenland wil realiseren, dan moet het personeel ingelicht worden. Er zijn twee opties die de B.V. kan overwegen omtrent het personeel. Ten eerste is het personeel in Nederland ontslaan en nieuw personeel aan nemen in het buitenland. Ten tweede is het personeel meenemen naar het buitenland.

Eén van de opties is om het huidige personeel in Nederland te ontslaan. Een reden voor het ontslag van werknemers moet wel gegrond zijn. Een bedrijfsverhuizing valt onder de bedrijfseconomische reden om werknemers te ontslaan. De bedrijfseconomische reden zal wel onderbouwd moeten worden, denk hierbij aan cijfermatige gegevens zoals een jaarrekening. (UWV, 2013) Bij ontslag door bedrijfsverhuizing moeten de volgende punten toegelicht worden:

- De (verwachte) datum van verhuizing
- De reden(en) van de verhuizing;
- Het oude en nieuwe adres;
- Uitleg of alle werknemers een aanbod hebben gehad om op de nieuwe locatie verder te werken; en wat de reactie daarop was;
- Een document dat aangeeft dat het bedrijf verhuisd is of gaat verhuizen.

Indien bovenstaande punten door de werkgever juist en volledig toegelicht worden, dan helpt dit voor het goed werkgeverschap van de werkgever. In artikel 7:611 BW (Wetteksten Hoger Onderwijs, 2015) staat het begrip goed werkgeverschap. Voor het ontslag van werknemers wordt er gekeken naar het goed werkgeverschap van de ondernemer.

Het personeel dat voor de Nederlandse onderneming aan het werk is, kan ook mee worden genomen naar de nieuwe Duitse vestiging. Als ondernemer moet dit gecommuniceerd worden richting de werknemers, want dit kan financieel nadelig uitpakken voor de werknemers. Indien de werknemer in Nederland woont en in het buitenland werkt kan er geen gebruik worden gemaakt van de Nederlandse fiscale aftrekposten in de aangifte inkomstenbelasting. Dit is alleen het geval wanneer de werknemer geen partner heeft die in Nederland werkt. Doordat het buitenlandse inkomen wordt vrijgesteld in Nederland, kan er geen gebruik worden gemaakt van bijvoorbeeld de hypotheekrenteaftrek in de aangifte inkomstenbelasting.

Doordat er veel grensarbeiders zijn die in Duitsland werken en in Nederland wonen is er in het nieuwe belastingverdrag met Duitsland een compensatieregeling opgenomen om de grensarbeiders enigszins tegemoet te komen. De belastingplichtige heeft de keuze om voor de compensatieregeling te kiezen. De compensatieregeling houdt in dat de er een vergelijking moet worden gemaakt tussen de fictieve fiscale situatie wanneer de werknemer in Nederland zou wonen en werken en wat hierbij de belastingdruk is ten opzichte van de situatie dat de werknemer in Duitsland werkt en in Nederland woont. Indien de verschuldigde belasting in Duitsland hoger is ten opzichte van de fictieve fiscale situatie in Nederland, dan wordt dit verschil gecompenseerd door de Nederlandse belastingdienst. (Compensatieregeling bij werken in Duitsland, 2015)

Bovenstaande over het werken in Duitsland en wonen in Nederland is maar één van de vele fiscale veranderingen voor het personeel. Denk bijvoorbeeld nog aan de sociale verzekeringen van de werknemers. Door de complexiteit omtrent het personeel wordt dit niet meegenomen in het onderzoek naar de verschillende varianten. Het is echter wel een belangrijk vraagstuk voor de ondernemer, vandaar dat dit opgenomen is in de algemene voorbereiding omtrent de bedrijfsverplaatsing naar het buitenland.

12.2 Nederlandse exitheffing

'Z' B.V. balans 31/12/2015

Vervoermiddelen	€	30.000	Aandelenkapitaal	€	18.000
			Winstreserves	€	13.000
Liquide middelen	€	10.000	Schuld	€	9.000
	€	<u>40.000</u>		€	<u>40.000</u>

Voorbeeld Nederlandse exitheffing

'Z' B.V. wordt gedreven in Nederland.

'Z' B.V. wordt verplaatst naar Duitsland. De vervoermiddelen hebben een boekwaarde van € 30.000. Dit staat ook weergegeven op de balans. De waarde economisch verkeer (W.E.V.) van de vervoermiddelen bedraagt € 50.000.

De belastingdienst kan bij verplaatsing van de onderneming op grond van artikel 15c Vpb heffen over de meerwaarden van de vervoermiddelen.

W.E.V.: € 50.000
Boekwaarde: € 30.000 -/-
Meerwaarde: € 20.000

Nederlands belastingtarief voor de vennootschapsbelasting:

€ 0 – € 200.000 = 20%

€ 200.000 > = 25%

Vpb berekening:

€ 20.000 x 20% = **€ 4.000,-**

'Z' B.V. moet **€ 4.000,-** aan vennootschapsbelasting betalen bij een bedrijfsverplaatsing naar Duitsland. In Duitsland worden de bedrijfsmiddelen op basis van de waarde economische verkeer gewaardeerd.

12.5 Voorbeeld Salary Split van Hans

Hans is bestuurder van De Jong B.V. in Almelo, daarnaast werkt Hans, ook als bestuurder, nog voor De Jong GmbH in Düsseldorf. Hans woont in Nederland.

Hans heeft bij zowel de B.V. als de GmbH een arbeidsovereenkomst. Zowel de B.V. als de GmbH heeft werknemers in dienst. 25% van zijn inkomen wordt belast in Duitsland.

Totale inkomen Hans € 150.000

€ -	€ 19.822	36,50%	€ 7.235
€ 19.823	€ 33.589	42%	€ 5.782
€ 33.590	€ 57.585	42%	€ 10.078
€ 57.586	€ 150.000	52%	€ 48.055
			<u>€ 71.150</u>

Gemiddelde belastingdruk = 47%

Buitenlandse Tariefstructuur

€ -	€ 30.000	10%
€ 30.000	€ 55.000	30%
€ 55.000	en meer	50%

Inkomen toe te rekenen

Nederlands inkomen	€ 112.500
Buitenlands inkomen	€ 37.500
Totaal inkomen	€ 150.000

Voorkoming dubbele belasting

$$37500 / 150000 \times 71150 = € 17.788$$

Buitenlandse belasting

10% x € 30.000	€ 3.000
30% x € 7.500	€ 2.250
	<u>€ 5.250</u>

Nederlandse Belasting	€ 71.150
Voorkoming dubbele belasting	€ 17.788 -/-
Totaal Nederlandse belasting	€ 53.363
Buitenlandse belasting	€ 5.250 +
Totaal Belasting	€ 58.613

Voordeel Salary Split € 12.537

De percentages van de buitenlandse tariefstructuur zijn fictief. Dit zijn niet de daadwerkelijke percentages voor de inkomstenbelasting die in Duitsland gehanteerd worden. (Salary Split, 2015) Het voordeel in bovenstaand geval van een salary split is **€ 12.537,-**

12.6 Voorbeeld bijtelling auto in Nederland

De cataloguswaarde is inclusief € 8.019 BPM. (Autoweek BPM Calculator, 2015)

Cataloguswaarde Auto	€	50.000	
Uitstoot auto		120 CO2	
Bijtellingstarief		25%	
Inkomenstarief		42%	
Bruto Bijtelling van het loon per jaar			
€ 50.000	X	25%	€ 12.500
Netto belasting per jaar			
€ 12.500	X	42%	€ 5.250
Bijtelling per maand			
€ 5.250	/	12	<u>€ 437,50</u>

12.7 Voorbeeld bijtelling auto Duitsland

Cataloguswaarde	€	41.981	
Afstand woon-werkverkeer (enkele reis)		25 km	
Bijtelling per maand		1 %	
Woonwerkverkeer percentage		0,03 %	
Inkomenstarief		42% %	
<u>Bijtelling 1% per maand</u>			
1%	X	€ 41.981	= € 419,81
<u>Bijtelling afstand woon-werkverkeer</u>			
0,03%	X	25 km	X € 41.981,00 = € 314,86
<u>Bijtelling per maand</u>			
€ 419,81	+	€ 314,86	= € 734,67
<u>Belastingtarief</u>			
42%	X	€ 734,67	= <u>€ 308,56</u>

12.8 Jaarrekening GFS B.V. 2014

GFS B.V. Balans 2014

<i>Materiële vaste activa</i>		<i>Eigen vermogen</i>	
Huurdersinvesteringen	19.172	Geplaatst kapitaal	18.000
Machines en installaties	19.928	Algemene reserve	<u>199.123</u>
Inventarissen	8.850		217.123
Vervoermiddelen	<u>22.928</u>		
	70.878	<i>Kortlopende schulden</i>	
<i>Vlottende activa</i>		Crediteuren	485.240
Grond- en hulpstoffen	299.889	Schulden en groepsmaatschappijen	52.011
<i>Vorderingen</i>		Belastingen en premies	19.921
Handelsdebiteuren	330.658	Overige schulden	<u>302.569</u>
Vorderingen groepsmaatschappijen	219.527		859.741
Belastingen en premies	<u>2.390</u>		
Overige vorderingen			
	552.575		
<i>Liquide middelen</i>	153.522		
Totaal	<u><u>1.076.864</u></u>	Totaal	<u><u>1.076.864</u></u>

GFS B.V. Winst- en verliesrekening 2014

<i>NETTO-OMZET</i>	3.785.206	
Inkoopwaarde van de omzet	<u>-2.322.580</u>	
<i>BRUTOWINST</i>		1.462.626
Personeelskosten	641.845	
Afschrijvingen	15.172	
Huisvestigingskosten	148.656	
Exploitatie- en machine kosten	72.526	
Verkoopkosten	116.165	
Autokosten	26.919	
Kantoorkosten	18.782	
Algemene kosten	<u>344.476</u>	
<i>Som van de bedrijfslasten</i>		<u>1.384.541</u>
<i>BEDRIJFSRESULTAAT</i>		78.085
Andere rentebaten en opbrengsten	4.642	
Rentelasten	<u>-11.915</u>	
<i>Financiële baten en lasten</i>		<u>-7.273</u>
<i>RESULTAAT UIT BEDRIJFSUITOEFENING</i>		70.812
<i>VÓÓR BELASTINGEN</i>		
Belastingen	<u>-12.320</u>	
<i>NETTO RESULTAAT NA BELASTINGEN</i>		<u><u>58.492</u></u>

12.9 Jaarrekening Group B.V. 2014

Group B.V. Balans 2014

<i>Materiële vaste activa</i>			<i>Eigen vermogen</i>		
Machines en installaties	108.579		Geplaatst kapitaal	18.000	
Inventarissen	16.107		Algemene reserve	436.435	
Vervoermiddelen	19.520				454.435
		144.206			
<i>Financiële vaste activa</i>		445.969	<i>Langlopende schulden</i>		
			Kredietinstellingen		14.256
<i>Vorderingen</i>			<i>Kortlopende schulden</i>		
Vorderingen groepsmaatschappijen	2.553		Crediteuren	24.206	
Belastingen en premies	75.527		Schulden en groepsmaatschappijen	219.527	
Lening u/g	5.600		Belastingen en premies	2.279	
Overige vorderingen	554		Aflossingsverplichtingen	10.837	
		84.234			256.849
<i>Liquide middelen</i>		51.131			
Totaal		<u>725.540</u>	Totaal		<u>725.540</u>

Group B.V. Winst- en verliesrekening 2014

<i>NETTO-OMZET</i>	-	
Inkoopwaarde van de omzet	-	
<i>BRUTOWINST</i>	-	
Personeelskosten	173.016	
Afschrijvingen	34.418	
Huisvestigingskosten	7.162	
Exploitatie- en machine kosten	8.976	
Verkoopkosten	60	
Autokosten	1.694	
Kantoorkosten	2.566	
Algemene kosten	-260.173	
<i>Som van de bedrijfslasten</i>		<u>-32.281</u>
BEDRIJFSRESULTAAT		32.281
Andere rentebaten en opbrengsten	538	
Rentelasten	-7.625	
<i>Financiële baten en lasten</i>		<u>-7.087</u>
RESULTAAT UIT BEDRIJFSUITOEFENING		25.194
VÓÓR BELASTINGEN		
Belastingen		<u>-2.279</u>
		22.915
Aandeel in resultaat van ondernemingen		<u>66.450</u>
NETTO RESULTAAT NA BELASTINGEN		<u>89.365</u>

12.11 Checklist bedrijven vestigen in Duitsland

Checklist bedrijven vestigen in Duitsland

Motieven om te gaan vestigen in Duitsland?

- Bedrijfseconomische redenen:

- Meer winst behalen
- Afzetmarkt vergroten
- Goedkoper produceren

- Logistieke redenen:

- Aansluiting krijgen met Oost Europa
- Vestiging in Duitsland opstarten

- Fiscale redenen:

- Eventuele lagere belastingtarieven

Geheel of gedeeltelijk naar Duitsland?

- Gedeeltelijk

- Welk deel naar Duitsland brengen?
 - Productie? → Fabriekshallen in Duitsland bouwen/huren
 - Verkoop? → Winkels of vertegenwoordigers in Duitsland/ marketing in Nederland
 - Inkoop? → Inkopen uit Duitsland
- Welk gedeelte achterblijven in Nederland
 - Research en Development afdeling? → Nederlandse fiscale aftrekposten voor ontwikkelingen
- Welke ondernemingsvorm?
 - Vaste inrichting in Duitsland? → Objectvrijstelling, winstsplitsing
 - GmbH oprichten in Duitsland? → Duitse regelgeving,

- Geheel

- Afrekenen over de stille reserves in vermogensbestanddelen
- Overleg voeren met Belastingdienst inzake emigratie
- Ophouden belastingplicht in Nederland

Personeel mee naar Duitsland of niet?

- Personeel gaat niet mee naar Duitsland

- Ontslag van personeel
- Ontslagvergoedingen

- Personeel gaat wel mee naar Duitsland

- Eventueel hoger loon inzake onkostenvergoedingen
- Fiscale aftrekposten bij aangifte inkomstenbelasting
 - Hypotheekrenteaftrek
- Overleg voeren met personeel.

Directeur-grootaandeelhouder

- DGA emigreert mee naar Duitsland

- Conserverende aanslag voor de DGA
- Huisvesting in Duitsland

- DGA blijft in Nederland wonen

- Inkomen uit Nederland en Duitsland
 - Salary split DGA

12.12 Tabel met deelvragen

	Deelvraag	Deelonderzoek	Wijze van data verzameling	Operationalisatie	Verwachte uitkomst
1	Wat zijn de motieven om over te gaan tot een bedrijfsverplaatsing van Nederland naar Duitsland?	Praktijkgericht, kwalitatief, verkennend onderzoek	Intern bronnen onderzoek	Bronnen inzake opstarten van een bedrijf in Duitsland.	Veel afnemers Duitse markt. Grote mogelijkheden tot doorgroeien. Goedkope grond.
2	Wat zijn voor een vennootschap en haar DGA de fiscale gevolgen bij verplaatsing van (een deel van) de onderneming van Nederland naar Duitsland?	Praktijkgericht, kwalitatief, beschrijvend onderzoek	Literatuur onderzoek, bronnen onderzoek	Kluwer Navigator betreffende exitheffing in Nederland. Almanak VPB + IB Teksten Internationaal Belastingrecht	- Einde binnenlands belastingplicht. - Exitheffing - Conserverende aanslag voor DGA, tegens emigratie aandeelhouder
3	Wat zijn voor een vennootschap en haar DGA de fiscale gevolgen bij verplaatsing van (een deel van) de onderneming van Nederland naar een vaste inrichting in Duitsland?	Praktijkgericht, kwalitatief, beschrijvend onderzoek	Literatuur onderzoek, bronnen onderzoek	Almanak VPB + IB NTFR OESO Modelverdrag + besluiten Teksten Internationaal Belastingrecht	- Afrekenen over reserves wat meegaan. - Winstberekening van vaste inrichting.
4	Wat zijn voor een vennootschap en haar DGA de fiscale gevolgen bij verplaatsing van (een deel van) de onderneming van Nederland naar een dochtermaatschappij in Duitsland?	Praktijkgericht, kwalitatief, beschrijvend onderzoek	Literatuur onderzoek, bronnen onderzoek	Almanak VPB + IB Teksten Internationaal Belastingrecht Belastingwetten	Arbeidsvoorwaarden, Salary Split en auto van de zaak. - At arms Length - Transfer pricing