

Winsttoerekening aan in Duitsland gelegen vaste inrichtingen van Nederlandse bloemenhandelaren

Regeling van 25 juli 2002 tussen de bevoegde autoriteiten met betrekking tot de Nederlands-Duitse overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting

16 september 2002/nr. IFZ2002/715M
 Directoraat-generaal voor Fiscale Zaken
 Directie Internationale Fiscale Zaken

De plv. directeur-generaal voor Fiscale Zaken heeft namens de staatssecretaris van Financiën in overleg met de bevoegde autoriteiten van de Bondsrepubliek Duitsland het volgende besloten.

Toepassing van de artikelen 2, 5 en 23 de Overeenkomst met de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting juncto artikel 5, onderdeel 7, van het Slotprotocol bij de Overeenkomst

Regeling inzake de winsttoerekening aan in Duitsland gelegen vaste inrichtingen van Nederlandse bloemenhandelaren

Inleiding

Tussen Nederland en Duitsland heeft overleg plaatsgevonden over de vraag of Nederlandse handelaren in bloemen en planten onder bepaalde omstandigheden geacht zouden moeten worden hun onderneming te drijven met behulp van een in Duitsland gelegen vaste inrichting in de zin van artikel 2 van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied (hierna te noemen 'het belastingverdrag' of 'het verdrag'). Daarnaast heeft overleg plaatsgevonden over de vraag op welke wijze winst aan een in Duitsland gelegen vaste inrichting van een Nederlandse handelaar zou

moeten worden toegerekend voor de toepassing van het verdrag en de uit hoofde daarvan door Nederland te verlenen vermindering ter voorkoming van dubbele belasting.

Vaste inrichting en afhankelijke vertegenwoordiger

De activiteiten van handelaren in bloemen en planten kunnen worden onderscheiden in detailhandelsactiviteiten en groothandelsactiviteiten. In Nederland gevestigde detailhandelaren die hun handelswaar in Duitsland verkopen zullen aldaar veelal over een vaste inrichting in de zin van artikel 2 van het verdrag beschikken. Een dergelijke vaste inrichting kan bestaan uit een winkel, een verkooppunt in een warenhuis, een vaste standplaats op een markt of een ander soortgelijk vast verkooppunt. Een dergelijk ander vast verkooppunt kan bijvoorbeeld bestaan uit een opslagruimte met een kantoor voorzien van communicatieapparatuur, die de handelaar ter beschikking staan.

In Nederland gevestigde groothandelaren kunnen voorts nog op een andere wijze over een in Duitsland gelegen vaste inrichting beschikken. Het is niet ongebruikelijk dat een groothandelaar of zijn werknemer voor de verkoop van zijn handelswaar in Duitsland een bepaalde route (een zogenoemde 'lijn') rijdt om zijn klanten (Duitse detaillisten) te bezoeken. Deze groep van groothandelaren wordt ook wel aangeduid als 'lijntjesrijders'. Wanneer een werknemer van een lijntjesrijder de handelswaar in Duitsland verkoopt zal deze in zoverre worden beschouwd als een zogenoemde afhankelijke vertegenwoordiger als gevolg waarvan zijn Nederlandse werkgever geacht zal worden in Duitsland te beschikken over een vaste inrichting in de zin van artikel 2 van het verdrag. Als, daarentegen, een dergelijke werknemer voor zijn werkgever slechts bloemen of planten bij Duitse klanten aflevert wordt hij in zoverre niet als een afhankelijke vertegenwoordiger beschouwd en is uit dien hoofde

evenmin sprake van een (Duitse) vaste inrichting van zijn werkgever. Het enkele afleveren in Duitsland kan zich voordoen als bloemen en planten door de afnemers rechtstreeks bij de handelaar in Nederland worden besteld.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat het verkopen van handelswaar door de ondernemer (lijntjesrijder) zelf, die ook niet uit andere hoofde over een in Duitsland gelegen vast verkooppunt beschikt, niet leidt tot de aanwezigheid van een in Duitsland gelegen vaste inrichting in de zin van het verdrag.

Basis voor een bijzondere regeling inzake winsttoerekening

Met betrekking tot de vraag op welke wijze winst aan een in Duitsland gelegen vaste inrichting van een Nederlandse handelaar in bloemen en planten moet worden toegerekend, is eveneens overleg gepleegd tussen de Nederlandse en Duitse bevoegde autoriteiten. De verwevenheid van de te onderscheiden activiteiten binnen dit soort ondernemingen maakt het in de praktijk vaak bijzonder lastig vast te stellen welk deel van de ondernemingswinst aan een bepaalde activiteit moet worden toegerekend. In artikel 5, onderdeel 7, van het Slotprotocol bij het verdrag is uitdrukkelijk de mogelijkheid voorzien dat de bevoegde Nederlandse en Duitse autoriteiten in onderlinge overeenstemming voor bijzondere gevallen een regeling treffen voor de toerekening van inkomsten waarbij de totale winst van de onderneming wordt verdeeld. Een en ander is uitgemond in de, op de voet van het verdrag totstandgekomen, overeenkomst tussen de Nederlandse en Duitse bevoegde autoriteiten van 25 juli 2002, die als bijlage bij dit besluit in de Staatscourant zal worden gepubliceerd. Daarbij is enerzijds beoogd recht te doen aan het verschil tussen de winstgenererende bedrijfsactiviteiten van een detailhandelaar en die van een groothandelaar, alsmede de wijze waarop de functies en risico's die samenhangen met deze te

onderscheiden bedrijfsactiviteiten zijn toe te rekenen aan het Nederlandse hoofdhuis en de Duitse vaste inrichting. Anderzijds is er naar gestreefd voor de fiscale praktijk een relatief eenvoudig hanteerbaar instrument ten behoeve van de winstverdeling tussen vaste inrichting en hoofdhuis te ontwikkelen.

Inhoud van de regeling inzake winsttoerekening

In de overeenkomst van 25 juli 2002 is een winsttoerekening neergelegd voor enkele van de meest voorkomende wijzen waarop Nederlandse handelaren in bloemen en planten hun onderneming drijven in de relatie tot Duitsland.

Algemeen

I. Ten aanzien van een in Nederland wonende of gevestigde ondernemer die als groothandelaar of als detailhandelaar in bloemen en planten zijn onderneming drijft met behulp van een in Duitsland aanwezige vaste inrichting als hierna is beschreven onder de punten III en IV van dit besluit, wordt voor de belastingheffing in Nederland respectievelijk in Duitsland de daarmee behaalde winst aan het in Nederland gelegen hoofdhuis en aan de in Duitsland gelegen vaste inrichting toegerekend op de wijze als in dit besluit is omschreven. De hierna beschreven wijze van winsttoerekening kan ook worden toegepast indien het naar het oordeel van de bevoegde Nederlandse en Duitse autoriteiten noodzakelijk is om in het kader van een overlegprocedure op de voet van artikel 22 van het verdrag tot een oplossing te geraken.

Zoals is vermeld in onderdeel 4 van de in onderlinge overeenstemming tussen Nederland en Duitsland tot stand gekomen regeling – die als bijlage bij dit besluit gaat – vindt de hierna beschreven wijze van winsttoerekening evenwel geen toepassing met betrekking tot de jaren waarvoor een afzonderlijke boekhouding voor het Nederlandse hoofdhuis en de Duitse vaste inrichting aanwezig is. In een dergelijk geval vindt de winsttoerekening tussen vaste inrichting en hoofdhuis van de onderneming plaats aan de hand van die boekhouding. Uiteraard kan een dergelijke boekhouding steeds door de belastingautoriteiten van beide landen worden

beoordeeld en aan de hand daarvan onder andere ook worden gecontroleerd of de transacties tussen hoofdhuis en vaste inrichting op arm's length-basis plaatsvinden. Mocht zodanige beoordeling daartoe aanleiding geven dan kunnen de belastingautoriteiten van beide landen vanzelfsprekend ook correcties aanbrengen op de winst die voor de belastingheffing in beide landen wordt aangegeven.

Geen vaste inrichting in Duitsland (onderdeel 1 van de regeling van 25 juli 2002)

II. Als een in Nederland wonende of gevestigde groothandelaar in bloemen en planten zijn handelswaar rechtstreeks vanuit Nederland (bijvoorbeeld via de telefoon vanuit de veiling) aan zijn Duitse klanten verkoopt en de verkochte handelswaar bij zijn klanten in Duitsland laat afleveren door een werknemer/chauffeur, dan leidt de enkele aflevering aan de desbetreffende klanten voor de bloemenhandelaar niet tot de aanwezigheid van een vaste inrichting in Duitsland in de zin van artikel 2, eerste lid, onder 2, van het Nederlands-Duitse belastingverdrag. De werknemer/chauffeur is in zoverre ook geen afhankelijke vertegenwoordiger in de zin van artikel 2, eerste lid, onder 2, letter c van het verdrag. De belastingheffing over de winst die met deze ondernemingsactiviteiten wordt behaald komt uitsluitend toe aan Nederland.

Afhankelijke vertegenwoordiger (onderdeel 2 van de regeling van 25 juli 2002)

III. Als een werknemer/chauffeur van een Nederlandse groothandelaar op de wijze als beschreven onder punt II hiervoor, bloemen en planten aflevert aan Duitse klanten waarbij de bestelling van deze bloemen en planten niet vooraf heeft plaatsgevonden, dan wordt de werknemer/chauffeur beschouwd als een afhankelijke vertegenwoordiger van zijn werkgever in de zin van artikel 2, eerste lid, onder 2, letter c, van het verdrag. Dat betekent dat de groothandelaar uitsluitend ter zake van de verkoop van handelswaar aan afnemers in Duitsland door zijn werknemer/chauffeur geacht wordt aldaar te beschikken over een vaste

inrichting in de zin van artikel 2, eerste lid, onder 2, van het verdrag.

De aan deze vaste inrichting toe te rekenen winst wordt bepaald door de, volgens Nederlands belastingrecht bepaalde, totale operationele winst die behaald wordt met de handelsactiviteiten van de onderneming (dat is de bruto winst van de handelsactiviteiten verminderd met de daaraan toe te rekenen kosten) te splitsen overeenkomstig de verhouding tussen de in respectievelijk vanuit Nederland behaalde omzet, enerzijds, en de omzet die in Duitsland behaald is door de afhankelijke vertegenwoordiger, anderzijds. Alvorens tot deze verdeling van de operationele winst tussen het Nederlandse hoofdhuis en een Duitse vaste inrichting over te gaan, wordt van de totale operationele winst van de onderneming uitgezonderd de operationele winst die moet worden toegerekend aan een vaste inrichting van de onderneming in enig ander land dan Duitsland. Bovendien wordt bij deze berekening buiten beschouwing gelaten de omzet die de onderneming behaalt met behulp van een vaste inrichting in enig ander land dan Duitsland; zodanige omzet wordt in dit verband niet geacht te behoren tot de omzet die in of vanuit Nederland wordt behaald.

Het deel van de operationele winst dat aldus ten deel valt aan de omzet die in Duitsland is behaald door de afhankelijke vertegenwoordiger, wordt voor de helft toegerekend aan de in Duitsland gelegen vaste inrichting en komt ter belastingheffing toe aan Duitsland. De andere helft van de operationele winst die wordt geacht afkomstig te zijn van de in Duitsland behaalde omzet en het deel van de operationele winst die behoort bij de in of vanuit Nederland behaalde omzet komt ter belastingheffing toe aan Nederland, alwaar de ondernemer woont of is gevestigd.

Vaste inrichting (onderdeel 3 van de regeling van 25 juli 2002)

IV. Voor (detail)handelaren, die beschikken over een in Duitsland gelegen vaste inrichting in de zin van artikel 2, eerste lid, onder 2, letter a of b, van het verdrag (bijvoorbeeld een opslagplaats met kantoor en telefoon, een winkel of een vaste standplaats op een markt) en hun handelswaar verkopen vanuit die vaste inrichting, is overeengekomen dat

75% van het deel van de (overeenkomstig punt III hiervoor vastgestelde) operationele winst, die afkomstig is van de in Duitsland behaalde omzet, wordt toegerekend aan de in Duitsland gelegen vaste inrichting en komt aldus ter belastingheffing toe aan Duitsland. Aan Nederland komt in deze gevallen ter belastingheffing toe 25% van de operationele winst die is gerelateerd aan de Duitse omzet, alsmede alle overige door deze handelaar in of vanuit Nederland behaalde operationele winst.

Vermindering ter vermijding van dubbele belasting

V. Voor de aan Duitsland ingevolge deze regeling ter belastingheffing toe-komende winst, als bedoeld in de punten III en IV hiervoor, zal door Nederland een vermindering ter vermijding van dubbele belasting worden verleend volgens de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud, zoals deze is neergelegd in artikel 20, derde lid van het verdrag.

Uitwisseling van inlichtingen (onderdeel 5 van de regeling van 25 juli 2002)

VI. De Nederlandse belastingautoriteiten zullen de Duitse bevoegde autoriteiten informeren omtrent de bedragen die op grond van het vorenstaande zijn toe te rekenen aan de in Duitsland gelegen vaste inrichtingen en aldus aan Duitsland ter belastingheffing toekomen. Deze informatie zal aan de Duitse bevoegde autoriteiten ter beschikking worden gesteld op de wijze als is aangegeven in de regeling tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Duitsland van 16 oktober 1997, nr. AFZ97/3934M, Stcrt. 1997, nr. 235, inzake de intensivering van de uitwisseling van inlichtingen tussen Nederland en Duitsland op het gebied van de belastingen.

Inwerkingtreding en toepassing

(onderdelen 6 en 7 van de regeling van 25 juli 2002)

De in dit besluit beschreven regeling zal na verloop van drie jaar door Nederland en Duitsland gezamenlijk op haar doelmatigheid worden beoordeeld. De regeling kan worden toegepast voor belastingjaren die aanvangen op of na 1 januari 2003. De regeling kan tevens worden toegepast op alle gevallen waarin op het moment van de inwerkingtreding van

de regeling de belastingheffing in Duitsland en in Nederland nog niet onherroepelijk vaststaat of welke onderwerp van een overlegprocedure zijn. Als in een van de landen de belastingheffing onherroepelijk vaststaat en dat in het andere land nog niet het geval is, kan over de toepassing van deze regeling onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Duitsland plaatsvinden.

Dit besluit treedt in werking op 25 juli 2002.

*De Staatssecretaris van Financiën,
namens deze,
De plv. directeur-generaal voor Fiscale Zaken.*

Bijlage

Memorandum van overeenstemming

op basis van de Nederlands-Duitse Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot de belastingheffing van winst uit onderneming van in Nederland wonende of gevestigde bloemenhandelaren met omzet in Duitsland

Op basis van artikel 25, tweede lid, van de Overeenkomst tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk der Nederlanden tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied, van 16 juni 1959, zoals laatstelijk gewijzigd bij het Tweede Aanvullend Protocol van 21 mei 1991, zijn de bevoegde autoriteiten van de twee Overeenkomstsluitende Staten ten behoeve van de belastingheffing van bloemenhandelaren, die in Nederland wonen of gevestigd zijn en die hun handelswaar aan klanten in Duitsland verkopen, voor de verschillende situaties het volgende overeengekomen:

1. De in Nederland wonende of gevestigde bloemenhandelaar verkoopt bloemen aan zijn Duitse klanten rechtstreeks vanaf de veiling in Nederland (bijvoorbeeld telefonisch) en laat de verkochte bloemen door een werknemer/chauffeur bij zijn klanten in Duitsland afleveren.

De aflevering bij de klanten leidt voor de bloemenhandelaar niet tot de aanwezigheid van een vaste inrichting in Duitsland in de zin van artikel 2, eerste lid, onder 2, van het Nederlands-Duitse belastingverdrag. De werknemer/chauffeur is in zoverre ook geen afhankelijke vertegenwoordiger in de zin van artikel 2, eerste lid, onder 2, letter c, van de belastingovereenkomst. De belastingheffing over de winst die met deze transacties wordt behaald komt uitsluitend toe aan Nederland.

2. De werknemer/chauffeur levert bloemen zoals in punt 1 beschreven bij Duitse klanten af en verkoopt daarnaast tijdens de rit in Duitsland bloemen aan tevoren niet vaststaande klanten.

Slechts met betrekking tot de verkoop van handelswaar in Duitsland aan tevoren niet vaststaande klanten wordt de werknemer/chauffeur beschouwd als een afhankelijke vertegenwoordiger in de zin van artikel 2, eerste lid, onder 2, letter c, van de belastingovereenkomst. In zoverre is sprake van een in Duitsland aanwezige vaste inrichting. De aan de vaste inrichting toe te rekenen winst wordt zodanig vastgesteld dat de, overeenkomstig Nederlands belastingrecht bepaalde, totale winst van de onderneming naar rato van de vanuit Nederland en de door de afhankelijke vertegenwoordiger in Duitsland behaalde omzet wordt verdeeld. Het deel van de winst die afkomstig is van de door de afhankelijke vertegenwoordiger behaalde omzet, wordt voor de helft toegerekend aan de vaste inrichting in Duitsland.

3. Als sprake is van een vaste inrichting in Duitsland in de zin van artikel 2, eerste lid, onder 2, letters a en b, van de belastingovereenkomst (bijvoorbeeld een opslagplaats met kantoor en telefoon of een vaste standplaats op een markt) en de verkoop van daaruit plaatsvindt, wordt 75 procent van de met deze omzet behaalde en overeenkomstig punt 2 bepaalde winst die toegerekend aan de vaste inrichting in Duitsland.

4. Als de door de Nederlandse bloemenhandelaar in Duitsland uitgeoefende ondernemingsactiviteiten leiden tot de aanwezigheid van een vaste inrichting in de zin van de punten 2

of 3 van dit Memorandum van overeenstemming, dan dient, ongeacht de hiervoor genoemde regelingen, de verdeling van de winst over het Nederlandse hoofdhuis en de Duitse vaste inrichting te geschieden op basis van een afzonderlijke boekhouding voor de vaste inrichting voor de jaren waarvoor deze voorhanden is.

5. De Nederlandse belastingautoriteiten doen op basis van artikel 23 van de belastingovereenkomst spontaan mededeling aan de bevoegde Duitse belastingautoriteiten van de bedragen die aan de vaste inrichtingen in Duitsland zijn toe te rekenen en van de aanwezigheid van een voor de vaste inrichting gevoerde boekhouding.

6. Dit Memorandum van overeenstemming is van toepassing voor belastingjaren die op of na 1 januari 2003 aanvangen. Zij is bovendien van toepassing voor alle gevallen die op het tijdstip waarop dit Memorandum van overeenstemming in werking treedt nog niet zijn afgehandeld of die onderwerp zijn van een procedure voor onderling overleg.

7. Na verloop van drie jaren zullen de bevoegde autoriteiten de regelingen gezamenlijk op doelmatigheid beoordelen.

*Voor het Bondsministerie van
Financiën, Bondsrepubliek Duitsland
Berlijn,
in opdracht,
Dr. Lasars.*

*Voor het Ministerie van Financiën,
Koninkrijk der Nederlanden
's-Gravenhage,
Drs. P. Vlaanderen.*