

Het nieuwe belastingverdrag Nederland – Duitsland

De gevolgen voor de
directeur-groootaandeelhouder

Onderzoeks- en
adviesopdracht
Fiscaal Recht &
Economie

Saxion

BonsenReuling

Sanne ten Have
Manon Luiken

Onderzoek- en adviesopdracht Fiscaal Recht & Economie

- Het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland –
De gevolgen voor de directeur-grotaandeelhouder

In opdracht voor:

BonsenReuling

Opdrachtgevers:

De heer I. Pondes RB

Mevrouw mr. E. Kientz RB

Gemaakt door:

Sanne ten Have (320761)

Manon Luiken (324072)

Studerend aan:

Saxion

Academie Financiën, Economie & Management

Opleiding:

Fiscaal Recht & Economie

Begeleid door:

Mevrouw mr. B.A.I. Ensink

Beoordelaar:

De heer ir. P.M. Biesheuvel RB

Afstudeerperiode:

8 februari 2016 t/m 22 april 2016

Versie 1

10 juni 2016, Eibergen

Alle rechten voorbehouden aan Saxion Hogescholen Deventer/Enschede, Academie Financiën, Economie en Management.

Voorwoord

Onze onderzoeks- en adviesopdracht gaat over het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland dat per 1 januari 2016 in werking is getreden. Het verzoek van BonsenReuling aan ons was het onderzoeken van de fiscale gevolgen van het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor de directeur-groootaandeelhouder en vervolgens die gevolgen toe te passen op praktijkcasussen die zij ter beschikking hebben gesteld. Dit leek ons een uitdagend en leerzaam proces. Daarnaast leek het ons een zeer interessant onderwerp waar wij graag meer over zouden willen weten. Dit rapport is bedoeld voor BonsenReuling, Saxion Hogeschool, voor elke andere geïnteresseerde en voor onszelf.

Onze dank gaat uit naar onze opdrachtgever BonsenReuling en onze begeleiders mevrouw mr. E. Kientz RB en de heer I. Pondes RB. Daarnaast willen we mevrouw mr. B.A.I. Ensink en de heer ir. P.M. Biesheuvel RB bedanken voor de tijd die zij hebben gestoken in het begeleiden en beoordelen van onze afstudeeropdracht vanuit Saxion.

Eibergen, 10 juni 2016,

Sanne ten Have

Manon Luiken

Inhoudsopgave

Samenvatting	6
Afkortingenlijst.....	7
1 Inleiding.....	8
1.1 Aanleiding	8
1.2 Doelstelling	8
1.3 Hoofd- en deelvragen	8
2 Methodologische verantwoording.....	9
2.1 Soort onderzoek	9
2.2 Onderzoeksvorm.....	9
2.3 Dataverzamelmethode.....	9
2.4 Betrouwbaarheid en validiteit	9
3 Wijzigingen nieuwe verdrag	11
3.1 Inkomsten uit onroerende zaken.....	11
3.2 Dividenden	11
3.3 Vermogenswinsten	11
3.4 Inkomsten uit dienstbetrekking.....	12
3.5 Directeursbeloningen	12
3.6 Pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen	12
3.7 Vermijden van dubbele belasting	13
3.8 Conclusie.....	13
4 Fiscale gevolgen voor inkomsten uit onroerende zaken, vermogenswinsten, salaris en directeursbeloningen	14
4.1 Onroerende zaken	14
4.2 Vermogenswinsten	15
4.3 Inkomsten uit dienstbetrekking.....	16
4.4 Directeursbeloningen	18
4.5 Conclusie.....	19
5 Fiscale gevolgen voor inkomsten uit aanmerkelijk belang.....	21
5.1 Dividenden	21
5.2 Vermogenswinsten	22
5.3 Conclusie	23
6 Fiscale gevolgen voor het pensioen	24
6.1 Pensioenen	24
6.2 Conclusie.....	26
7 Conclusie	27
8 Reflectie	28

9 Casussen en advies.....	31
9.1 Casus 1	31
9.1.1 Gevolgen.....	31
9.1.2 Advies	32
9.2 Casus 2	34
9.2.1 Gevolgen.....	34
9.2.2 Advies	36
9.3 Casus 3	37
9.3.1 Gevolgen.....	37
9.3.2 Advies	42
9.4 Casus 4	43
9.4.1 Gevolgen.....	43
9.4.2 Advies	45
9.5 Extra informatie	46
10 Bronnenlijst	47
Bijlage I: Tabel methodologische verantwoording	
Bijlage II: Logboek	
Bijlage III: Overige wijzigingen	
Bijlage IV: Telefonische interview	
Bijlage V: Percentages overgangsregeling pensioen	
Bijlage VI: Voorbeeld overgangsregeling pensioen	
Bijlage VII: Omrekening Duits loon naar Nederlands Fiscaal loon	
Bijlage VIII: Casus 1	
Bijlage IX: Vraagstuk Nedtax	
Bijlage X: Nederlandse belastingberekening casus 1	
Bijlage XI: Duitse belastingberekening casus 1	
Bijlage XII: Vermijding van dubbele belasting casus 1 nieuwe verdrag	
Bijlage XIII: Compensatieregeling casus 1	
Bijlage XIV: Casus 2	
Bijlage XV: Nederlandse belastingberekening casus 2	
Bijlage XVI: Duitse belastingberekening casus 2	
Bijlage XVII: Vermijding van dubbele belasting casus 2	
Bijlage XVIII: Compensatieregeling casus 2	
Bijlage XIX: Casus 3	
Bijlage XX: Nederlandse belastingberekening casus 3	
Bijlage XXI: Duitse belastingberekening casus 3	
Bijlage XXII: Vermijding van dubbele belasting casus 3	

Bijlage XXIII: Compensatieregeling casus 3

Bijlage XXIV: Casus 4

Bijlage XXV: Nederlandse belastingberekening casus 4

Bijlage XXVI: Duitse belastingberekening casus 4

Bijlage XXVII: Vermijding van dubbele belasting casus 4

Bijlage XXVIII: Compensatieregeling casus 4

Bijlage XXIX: Verdrag en Protocol

Samenvatting

Per 1 januari 2016 is het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland in werking getreden. Dit verdrag heeft veel wijzigingen met zich mee gebracht. Deze wijzigingen hebben fiscale gevolgen voor een dga met betrekking tot het salaris, het aanmerkelijk belang en het pensioen. Dit nieuwe verdrag kan daarom invloed hebben op de keuzes die de dga maakt.

BonsenReuling heeft een Duitsland-desk. Hier houden specialisten zich bezig met alle fiscaal-juridische en bedrijfseconomische aspecten van ondernemen in Duitsland. Omdat het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland gevolgen heeft voor de werkzaamheden van BonsenReuling, wordt onderzocht wat de fiscale gevolgen van het nieuwe belastingverdrag zijn voor de dga. Daarnaast is er nog weinig onderzoek gedaan naar dit onderwerp.

Het onderzoek heeft als doel het opleveren van een rapport met daarin beschreven wat de fiscale gevolgen van het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland zijn voor een dga met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten. Hierbij wordt gekeken naar de wijzigingen met betrekking tot inkomsten uit onroerende zaken, vermogenswinsten, salaris, inkomsten uit aanmerkelijk belang en het pensioen.

De centrale vraag in dit onderzoek luidt: "Wat zijn de fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een directeur groot aandeelhouder met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten?"

Het beantwoorden van de hoofdvraag is gedaan door middel van deskresearch. De dataverzamelmethode waarvan gebruik is gemaakt in dit onderzoek is literatuuronderzoek. Het soort onderzoek dat is gedaan is kwalitatief onderzoek in de vorm van beschrijvend onderzoek.

De belangrijkste fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een dga met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten komen aan de orde. Een gevolg met betrekking tot het salaris is dat de beloning van de directeur onder het nieuwe verdrag tot een directeursbeloning behoort indien de beloning is verkregen voor werkzaamheden als bestuurder. Is de beloning verkregen voor werkzaamheden als werknemer, dan valt de beloning onder het salaris. Voor salaris wordt vrijstelling gegeven ter voorkoming van dubbele belastingheffing, terwijl voor directeursbeloningen (in eerste instantie) verrekening wordt verleend. Onder het oude verdrag viel de beloning van de dga altijd onder het salaris en werd er dus vrijstelling verleend. Onder het nieuwe verdrag kan het zo zijn dat verrekening wordt verleend waar onder het oude verdrag vrijstelling verleend werd.

Een ander gevolg is dat voordelen uit vervreemding van aandelen van een lichaam waarvan het vermogen bestaat uit onroerende zaken onder voorwaarden zijn belast in de staat waar de onroerende zaak is gelegen. Onder het oude verdrag waren deze voordelen belast in de woonstaat van degene die de aandelen vervreemdt.

Het belangrijkste gevolg met betrekking tot pensioenen, dat ook geldt voor een dga, is dat pensioenen groter dan 15.000 euro onder het nieuwe verdrag belast zijn in het bronland. Onder het oude verdrag waren pensioenen belast in het woonland van de dga. Tevens zijn onder het nieuwe verdrag socialezekerheidsuitkeringen op basis van ouderdom kleiner dan of gelijk aan 15.000 euro belast in het woonland waar deze onder het oude verdrag belast waren in het bronland. Daarnaast zijn niet-periodieke uitkeringen onder het nieuwe verdrag belast in de bronstaat, terwijl het onder het oude verdrag mogelijk was dat deze waren belast in de woonstaat van de dga. Degenen die in Duitsland wonen en een Nederlands pensioen, lijfrente of socialezekerheidsuitkering ontvangen van in totaal meer dan 15.000 euro ondergaan een inkomensachteruitgang. Om inkomensachteruitgang voor deze groep geleidelijker te laten verlopen is er een zesjarige overgangsregeling tot stand gekomen.

Afkortingenlijst

ANBI	–	Algemene nut beogende instelling
Art.	–	Artikel
Bv	–	Besloten vennootschap
Dga	–	Directeur-grotoaandeelhouder
DUI	–	Duitsland
GmbH	–	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
IB	–	Wet Inkomstenbelasting 2001
Nieuwe verdrag	–	Belastingverdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland, gesloten te Berlijn, op 12 april 2012, in werking getreden per 1 januari 2016
NL	–	Nederland
Oude verdrag	–	Belastingverdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland, gesloten te 's-Gravenhage, op 16 juni 1959
Vpb	–	Vennootschapsbelasting

1 Inleiding

Hieronder wordt eerst de aanleiding van dit onderzoek genoemd. Daarna wordt de doelstelling van dit onderzoek behandeld. Vervolgens komen de hoofd- en deelvragen van dit onderzoek aan de orde.

1.1 Aanleiding

Per 1 januari 2016 is het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland in werking getreden. Dit verdrag heeft veel wijzigingen met zich mee gebracht. Deze wijzigingen zullen fiscale gevolgen hebben voor een dga met betrekking tot het salaris, het aanmerkelijk belang en het pensioen. Dit kan daarom invloed hebben op de keuzes die de dga maakt.

BonsenReuling heeft een Duitsland-desk. Hier houden specialisten zich bezig met alle fiscaal-juridische en bedrijfseconomische aspecten van ondernemen in Duitsland. Omdat het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland gevolgen heeft voor de werkzaamheden van BonsenReuling, wordt op verzoek van BonsenReuling onderzocht wat de fiscale gevolgen van het nieuwe belastingverdrag zijn voor de dga. Daarnaast is nog weinig onderzoek gedaan naar dit onderwerp. Met de resultaten van dit onderzoek hoopt BonsenReuling hun klanten nog beter van dienst te kunnen zijn.

1.2 Doelstelling

Het onderzoek heeft als doel het opleveren van een rapport met daarin beschreven wat de fiscale gevolgen van het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland zijn voor een dga met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten. Hierbij wordt gekeken naar de wijzigingen met betrekking tot het salaris, inkomsten uit aanmerkelijk belang en het pensioen.

1.3 Hoofd- en deelvragen

De centrale onderzoeksvraag van dit onderzoek luidt: “Wat zijn de fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een directeur groot aandeelhouder met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten?”

De deelvragen zijn de volgende:

1. Wat zijn de wijzigingen van het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland ten opzichte van het oude belastingverdrag?
2. Wat zijn de fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een directeur groot aandeelhouder met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot het salaris, directeursbeloningen, inkomsten uit onroerende zaken en vermogenswinsten?
3. Wat zijn de fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een directeur groot aandeelhouder met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot de inkomsten uit aanmerkelijk belang?
4. Wat zijn de fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een directeur groot aandeelhouder met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot de pensioenen?

2 Methodologische verantwoording

Hieronder wordt aandacht besteed aan de verantwoording van dit onderzoek. In bijlage I is een schema te vinden waarin per deelvraag is uitgelegd welke wijze van dataverzameling is gebruikt. Daarnaast is in dit schema globaal de uitkomst beschreven. In bijlage II is het logboek te vinden waar de zoektocht naar de gebruikte bronnen staat omschreven.

2.1 Soort onderzoek

Bij kwalitatief onderzoek gaat het met name om het verkrijgen van inzichten en wordt er antwoord gegeven op vragen zonder het gebruik van getalsmatige onderbouwing. Kwantitatief onderzoek zorgt met name voor harde, getalsmatige onderbouwde feiten. Dit onderzoek zal uit kwalitatief onderzoek bestaan, omdat inzicht zal worden verkregen in de gevolgen van het nieuwe verdrag. Hierbij wordt geen gebruik gemaakt van cijfermatige onderbouwing (Baarda, 2009) (Dooley, 2009). Fundamenteel onderzoek is niet primair gericht op toepassing in de praktijk. Dit onderzoek is echter praktijkgericht, aangezien het primair is gericht op toepassing in de praktijk (Hoogers, 2011-2016).

2.2 Onderzoeksvorm

Bij beschrijvend onderzoek wordt een nauwkeurige omschrijving gegeven van het probleem. Verkennend ofwel explorerend onderzoek wordt toegepast wanneer nog niet veel bekend is over het onderwerp door de onderzoeker(s). Verklarend onderzoek geeft het verband weer tussen het probleem en de mogelijke oorzaken of gevolgen. In dit onderzoek wordt beschrijvend onderzoek toegepast, omdat wordt beschreven wat de fiscale gevolgen zijn voor een dga met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten en wat voor gevolgen van toepassing zijn op de praktijkcasussen (Saunders, 2009).

2.3 Dataverzamelingsmethoden

Bij deskresearch vindt het onderzoek plaats vanachter het bureau, terwijl bij fieldresearch de data verkregen wordt door zelf onderzoek te verrichten. In dit onderzoek wordt gebruikt gemaakt van deskresearch, omdat gebruik wordt gemaakt van bestaand materiaal en geen rechtstreeks onderzoek plaatsvindt (Baarda, 2009).

De dataverzamelingsmethoden die in dit onderzoek worden gebruikt zijn literatuuronderzoek en interviews. Het literatuuronderzoek houdt in dat bestaande kennis en theorieën worden gebruikt die betrekking hebben op het onderwerp voor het onderzoek (Baarda, 2009). De gebruikte literatuur is afkomstig van onder andere de Tweede Kamer en van vakspecialisten. In dit onderzoek wordt gebruik gemaakt van semigestructureerde interviews. Bij gestructureerde interviews liggen de vragen van tevoren exact vast. Bij ongestructureerde interviews worden de vragen ter plekke bedacht. Het houden van semigestructureerde interviews houdt in dat bepaalde vragen vastliggen, maar dat er in de loop van het interview vragen kunnen worden toegevoegd (easability.nl, 2008). Zo kan, naar aanleiding van een antwoord van de geïnterviewde, een nieuwe vraag worden gesteld die ter plekke bedacht wordt. De interviews hebben schriftelijk en telefonisch plaatsgevonden met een Duitse Steuerberater en met de heer Douven om naast het doen van literatuuronderzoek op deze manier informatie te verzamelen over het Duitse belastingstelsel en zo te zorgen voor triangulatie (Baarda, 2009).

2.4 Betrouwbaarheid en validiteit

Een onderzoek is meer betrouwbaar wanneer het minder afhankelijk is van het toeval, willekeurige meetfouten. Door het gebruiken van verschillende bronnen wordt de betrouwbaarheid van het onderzoek gewaarborgd. Daarnaast is er een zekere mate van betrouwbaarheid, omdat het oude en het nieuwe verdrag met elkaar worden vergeleken en toeval hierbij geen rol speelt. Tevens wordt de betrouwbaarheid vergroot doordat bronnen zijn gebruikt die afkomstig zijn van de Tweede Kamer en van vakspecialisten. De betrouwbaarheid is groot wanneer telkens hetzelfde antwoord wordt gegeven op een bepaalde vraag onder dezelfde conditie. De kans dat het onderzoek wordt beïnvloed door het toeval wordt kleiner naarmate meer verschillende bronnen worden gebruikt. Wanneer het onderzoek niet betrouwbaar is, kan het onderzoek ook

niet valide zijn. Een onderzoek is valide als je meet wat je wilt meten, het verwijst naar de juistheid van metingen. De validiteit wordt gewaarborgd door het gebruik van juiste en accurate bronnen. Begripsvaliditeit heeft te maken met theoretische begrippen. Hoe wordt een begrip geïnterpreteerd? Door gebruik te maken van verschillende bronnen kan de juiste betekenis van de begrippen worden geïnterpreteerd. De validiteit van het onderzoek wordt gehandhaafd door middel van onder andere het houden van een semigestructureerd interview, waarbij een deel van de open vragen van tevoren vast liggen. Interviews kunnen namelijk zorgen voor verdieping. Daarnaast zorgt het feit dat de vragen van tevoren vastliggen ervoor dat je meet wat je wilt meten. Het probleem bij interviews qua validiteit, ook bij de begripsvaliditeit, is dat wanneer een vraag wordt gesteld, de onderzoeker hier een andere interpretatie bij kan hebben dan de persoon die wordt geïnterviewd. Daarnaast kan in plaats van een correct en eerlijk antwoord op de vraag een sociaal wenselijk antwoord worden gegeven (Pijl, 2008) (Tilburg University) (Baarda, 2009). Om de (begrips)validiteit voor wat betreft de interviews te waarborgen, zijn de (casus)situaties zo duidelijk en volledig mogelijk uitgelegd aan de geïnterviewden.

3 Wijzigingen nieuwe verdrag

Hieronder wordt de deelvraag “Wat zijn de wijzigingen van het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland ten opzichte van het oude belastingverdrag?” beantwoord. Per artikel komen de belangrijkste wijzigingen van het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland ten opzichte van het oude verdrag, die van belang zijn voor de dga, aan de orde. De overige wijzigingen zijn te vinden in bijlage III. Daarnaast is er een overgangsregeling van het oude naar het nieuwe verdrag (art. 33 Verdrag NL – DUI 2012). Hiervoor wordt tevens verwezen naar bijlage III.

3.1 Inkomsten uit onroerende zaken

Daar waar de zaak gelegen is, wordt de zaak belast. In artikel 6 is lid 2 toegevoegd waarin de uitdrukking “onroerende zaken” verder wordt gedefinieerd. De rest van de leden volgen de strekking van het oude artikel 4 (art. 4 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 6 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

3.2 Dividenden

Lid 1 van het nieuwe verdrag is gelijk aan lid 1 van het oude verdrag. Hierin staat dat de woonstaat, mag heffen. Echter, de dividenden mogen ook worden belast in de bronstaat. Dit staat beschreven in lid 2:

- a) Indien het gaat om een uiteindelijke gerechtigde welke een lichaam is dat onmiddellijk 10 procent van het kapitaal van het lichaam dat de dividenden uitkeert bezit, dan mag de belasting in de bronstaat maximaal 5 procent* bedragen.
- b) Wanneer het gaat om een uiteindelijke gerechtigde, welke een pensioenfonds is dat is gevestigd in Nederland, mag de belasting in de bronstaat maximaal 10 procent bedragen.
- c) In elk ander geval mag de belasting in de bronstaat maximaal 15 procent bedragen.

De uitdrukking “dividenden” wordt uitgelegd in het derde lid. Dit is een nieuw toegevoegd lid. Het vierde en vijfde lid van artikel 10 zijn gelijk aan het vijfde lid van artikel 13. Als laatste is lid 6 nieuw toegevoegd. Hierin staat dat dividenden en uitdelingen op winstbewijzen, wanneer een natuurlijk persoon emigreert tot tien jaar na emigratie belast worden in het land waar de natuurlijk persoon heeft gewoond vóór emigratie. De leden 2, 3 en 4 uit het oude verdrag zijn samengevoegd tot lid 2 in het nieuwe verdrag. Lid 2 uit het oude verdrag omschrijft wanneer bronbelasting is toegestaan. Lid 3 omschrijft dat de bronbelasting maximaal 15 procent mag bedragen. Lid 4 geeft tenslotte aan dat de bronbelasting maximaal 10 procent mag bedragen wanneer het dividend wordt uitgekeerd aan een vennootschap die ten minste 25 procent van de stemgerechtigde aandelen van de vennootschap die het dividend uitkeert bezit (art. 13 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 10 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

* Onder bepaalde voorwaarden worden de dividenden niet belast in verband met de moeder-dochterrichtlijn.

3.3 Vermogenswinsten

Artikel 13 lid 1 geeft de plaats van heffing aan. Vervolgens mogen, volgens lid 2, voordelen die verkregen worden uit vervreemding van aandelen van een lichaam, worden belast in de staat waarin de onroerende zaak is gelegen (situstaats). Hiervoor dient wel aan bepaalde voorwaarden te worden voldaan. De aandelen mogen namelijk niet beursgenoteerd zijn. Daarnaast dienen de aandelen meer dan 75 procent van hun waarde middellijk of onmiddellijk te ontleen aan onroerende zaken en deze onroerende zaken mogen niet worden gebruikt om hun eigen bedrijf in uit te oefenen (beleggingsonroerend goed). Verder dient de vervreemder, voor de eerste vervreemding, minimaal 50 procent van de aandelen of daarmee vergelijkbare belangen te hebben bezeten. Tevens mogen de voordelen niet voortvloeien uit een reorganisatie, fusie, splitsing of soortgelijke transactie. In lid 3 wordt omschreven dat, wanneer de onderneming een vaste inrichting heeft in de andere staat, de voordelen uit de vervreemding (van roerende zaken die behoren tot het bedrijfsvermogen) van die vaste inrichting mogen worden belast in de staat waar de vaste inrichting zich bevindt. Daarna wordt in lid 4 aandacht besteed aan voordelen uit de vervreemding van schepen of luchtvaartuigen die in internationaal verkeer worden gebruikt. Die zijn belastbaar in de staat waar de werkelijke leiding van de onderneming zich bevindt. Vervolgens worden in lid 5 de vervreemdingswinsten op vermogen behandeld die niet in voorgaande

leden zijn behandeld. De staat waarvan de vervreemder inwoner is (woonstaat), heeft het heffingsrecht. Als laatste wordt in lid 6 bepaald dat wanneer er emigratie plaatsvindt van de ene staat naar de andere staat, de ene staat mag heffen over de waardevermeerdering van het vermogen over de periode waarin de persoon inwoner was van die staat. De andere staat mag die waardevermeerdering niet in de belastinggrondslag meenemen bij de vaststelling van de waardevermeerdering van het vermogen. Artikel 19 van het oude verdrag stelt dat de staat die volgens het Verdrag het recht heeft tot heffen, mag heffen. Hierbij gaat het om inkomsten uit onroerende zaken, een hypotheek of andere zakelijke zekerheidsrechten op een onroerende zaak, vermogen verkregen uit een onderneming of vermogen verkregen uit zelfstandige arbeid. Daarnaast heeft voor ander vermogen de woonstaat het heffingsrecht (art. 19 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 13 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300) (Weekers & Timmermans, 2013a).

3.4 Inkomsten uit dienstbetrekking

De wijziging met betrekking tot de inkomsten uit dienstbetrekking is een belangrijke wijziging voor de dga. In beginsel heeft de bronstaat het heffingsrecht volgens lid 1 van het nieuwe en oude verdrag. Vervolgens kan in lid 2 het heffingsrecht toegewezen worden aan de woonstaat. Op één wijziging na zijn de voorwaarden hetzelfde gebleven. In het oude verdrag werd bij de eerste voorwaarde namelijk uitgegaan van een kalenderjaar en in het nieuwe verdrag wordt uitgegaan van twaalf maanden beginnend of eindigend in het desbetreffende belastingjaar. Het derde lid is gelijk aan lid 2a uit het oude verdrag. Als laatste is lid 4, waar het gaat om dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig op internationaal grondgebied, gewijzigd ten opzichte van lid 3 uit het oude verdrag. In het nieuwe verdrag wordt in beginsel belasting geheven in de woonstaat. Volgens het oude verdrag werd belasting geheven in de staat waar de leiding van de onderneming zicht bevindt. Alleen wanneer deze staat de inkomsten niet zou belasten zou de woonstaat belasting mogen heffen. Omdat met de nieuwe regeling veel werknemers erop achteruit zouden gaan, is de regeling in lid 4 op het laatst nog aangepast. De staat waar de leiding van de onderneming zich bevindt heeft het heffingsrecht, waardoor de regeling gelijk blijft aan de regeling in het oude verdrag (art. 14 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 10 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300) (Wiebes, 2014).

3.5 Directeursbeloningen

Directeursbeloningen is een geheel nieuw artikel dat toegevoegd is aan het Verdrag. Dit is een belangrijke wijziging voor de dga. Het eerste lid noemt dat de bronstaat het heffingsrecht heeft en het tweede lid geeft de uitleg voor het begrip “lid van de raad van beheer” (art. 14 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 10 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300). Op dit artikel wordt later verder ingegaan. Tevens komt dit artikel bij de casusposities aan de orde.

3.6 Pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen

De wijziging met betrekking tot het artikel over pensioenen is een belangrijke wijziging voor de dga. De hoofdregel voor pensioenen is in het nieuwe verdrag hetzelfde gebleven als in het oude verdrag. Pensioenen en andere soortgelijke beloningen, lijfrenten en socialezekerheidspensioenen zijn namelijk belast in het woonland. Het verschil is echter dat de hoofdregel in het oude verdrag niet van toepassing was op socialezekerheidspensioenen. Daarnaast zijn in het nieuwe verdrag enkele uitzonderingen op de hoofdregel van toepassing die in het oude verdrag niet golden. Zo mogen uitkeringen ook in de bronstaat worden belast indien het totale bedrag van de pensioenen of andere soortgelijke beloningen, lijfrenten en socialezekerheidspensioenen in het kalenderjaar meer bedraagt dan 15.000 euro. De dubbele heffing die hierdoor ontstaat wordt voorkomen door het toepassen van artikel 22 – Vermijden van dubbele belasting. Een andere wijziging is de uitzondering dat niet-periodieke uitkeringen volgens het nieuwe verdrag ook kunnen worden belast in het bronland. Het vijfde lid is toegevoegd en bevat een bronbepaling. Daarnaast is in het zesde lid beschreven dat de verdragsluitende staten in overleg nadere regels zullen stellen. In het zevende lid wordt tenslotte de term “lijfrente” uitgelegd (art. 12 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 17 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 8-76).

3.7 Vermijden van dubbele belasting

In het geval dat Nederland de woonstaat is, wordt de vrijstellingsmethode alleen nog maar toegepast wanneer het gaat om inkomsten uit onroerende zaken, bepaalde vermogenswinsten, inkomsten uit dienstbetrekking, bepaalde pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen, overheidsbeloningen, overheidspensioenen en bepaalde inkomsten verband houdende met een in Duitsland gelegen vaste inrichting. Daarentegen hanteert Nederland de verrekeningsmethode tegenwoordig niet alleen voor dividenden, maar ook voor bepaalde vermogenswinsten, directeursbeloningen, inkomsten verworven als artiest of sportbeoefenaar en niet-periodieke pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen. Tevens wordt de verrekeningsmethode tegenwoordig gehanteerd voor bepaalde inkomsten verband houdende met een in Duitsland gelegen vaste inrichting, indien en voor zover die methode ook zou worden toegepast zonder het bestaan van een verdrag tussen Nederland en Duitsland (art. 20 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 22 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 8-76) (Weekers & Timmermans, 2013a).

Wanneer Duitsland de woonstaat is, wordt voorkoming van dubbele belasting onder het nieuwe verdrag nog slechts verleend als het inkomen waarover Nederland het heffingsrecht heeft ook daadwerkelijk in Nederland wordt belast. Voorheen was het voldoende dat Nederland het heffingsrecht had. Bij toepassing van het nieuwe verdrag wordt voor bepaalde dividenden, vermogenswinsten (art. 13 Verdrag NL – DUI 2012), directeurs- (art. 15 verdrag NL – DUI 2012), artiesten- en sportersbeloningen (art. 16 Verdrag NL – DUI 2012) en pensioenen (art. 17 Verdrag NL – DUI 2012) de verrekeningsmethode toegepast. Aangezien voor veel van deze inkomsten onder het oude verdrag de vrijstellingsmethode gold, is dit een belangrijke wijziging. Voor bepaalde vaste inrichtingen hoeft Duitsland op basis van het nieuwe verdrag slechts verrekening te verlenen in plaats van vrijstelling. Tevens hoeft Duitsland slechts verrekening toe te passen bij kwalificatieverschillen onder bepaalde voorwaarden en bij door Duitsland langs diplomatieke weg te melden gevallen.

3.8 Conclusie

De belangrijkste wijzigingen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland die fiscale gevolgen kunnen hebben voor een dga met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten zijn de toevoeging van de bepaling betreffende voordelen verkregen uit vervreemding van aandelen van een lichaam uit de andere staat dat kwalificeert als onroerende zaaklichaam, de wijziging met betrekking tot het artikel betreffende inkomsten uit dienstbetrekking, de invoering van het artikel betreffende directeursbeloningen en de wijzigingen met betrekking tot het pensioenartikel.

4 Fiscale gevolgen voor inkomsten uit onroerende zaken, vermogenswinsten, salaris en directeursbeloningen

Hieronder wordt de deelvraag: “Wat zijn de fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een directeur groot aandeelhouder met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot het salaris, directeursbeloningen, inkomsten uit onroerende zaken en vermogenswinsten?” beantwoord. Aan bod komen de artikelen zelf in het oude en in het nieuwe verdrag, de aanvullingen daarop in het Protocol en vervolgens komt artikel 22 van het Verdrag – Vermijden van dubbele belasting aan bod.

4.1 Onroerende zaken

Artikel 6 nieuwe verdrag – Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 4 oude verdrag)

Wanneer een dga, die woont in Nederland, een onroerende zaak heeft in Duitsland, worden de inkomsten uit deze onroerende zaak in Duitsland belast, zowel onder het nieuwe als onder het oude verdrag. Indien de dga woonachtig is in Duitsland en de dga een onroerende zaak in Nederland heeft, zijn de inkomsten uit deze onroerende zaak in Nederland belast. Onder de inkomsten valt elke vorm van exploitatie van de onroerende zaak. Wanneer de onroerende zaak behoort tot een onderneming, bijvoorbeeld een bv of GmbH van de dga, is deze onroerende zaak tevens belast naar de maatstaven van dit artikel. Wanneer de onroerende zaak dus behoort tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting, zijn de bovenstaande situaties ook van toepassing (art. 4 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 6 leden 1, 3 en 4 Verdrag NL – DUI 2012).

Onder de uitdrukking “onroerende zaken” vallen:

De zaken die bij de onroerende zaken behoren, levende en dode have van landbouw- en bosbedrijven, rechten waarop de bepalingen van het privaatrecht betreffende de grondeigendom van toepassing zijn, vruchtgebruik van onroerende zaken en rechten op veranderlijke of vaste vergoedingen ter zake van de exploitatie, of concessie tot exploitatie, van minerale aardlagen, bronnen en andere natuurlijke rijkdommen. Schepen, binnenschepen en luchtvaartuigen worden echter niet als onroerende zaken beschouwd (art. 6 lid 2 Verdrag NL – DUI 2012).

Artikel IV van het Protocol is van toepassing op inkomsten uit onroerende zaken. Als de onroerende zaken zich bevinden op de natuurlijke rijkdommen die behoren tot Nederland of Duitsland, worden deze fictief beschouwd als activa van een vaste inrichting in Nederland of Duitsland. Hierop wordt verder niet meer ingegaan (art. 6 Verdrag NL – DUI 2012 juncto art. IV Protocol).

Artikel 4 van het Slotprotocol is van toepassing op inkomsten uit onroerende goederen. In dit artikel staat dat artikel 4 van het oude verdrag ook van toepassing is op rechten, welke aan de bepaling van het burgerlijk recht van Nederland en Duitsland met betrekking tot onroerende zaken zijn onderworpen. Daarnaast staat vermeld dat bij vervreemding van een landbouwbedrijf en een bosbedrijf de inkomsten hieruit inkomsten zijn die worden verkregen uit vervreemding van onroerende zaken. Dit geldt ook voor inkomsten uit speculatie, die bij de vervreemding van onroerende zaken worden verkregen. Rente, die als vergoeding voor de vervreemding van onroerende vermogensbestanddelen wordt betaald, is belastbaar in de woonstaat. Hierop wordt verder niet meer ingegaan (art. 4 Verdrag NL – DUI 1959 juncto art. 4 Slotprotocol). De plaats van heffing is in het nieuwe verdrag hetzelfde als in het oude verdrag. In het nieuwe verdrag is de uitdrukking “onroerende zaken” enkel nieuw toegevoegd.

Artikel 22 nieuwe verdrag – Vermijden van dubbele belasting (artikel 20 oude verdrag)

Indien Nederland het woonland is en voorkoming moet verlenen ter vermijding van dubbele belasting, wordt vrijstelling verleend van de verschuldigde Nederlandse belasting met betrekking tot inkomsten uit onroerende zaken (art. 20 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 22 Verdrag NL – DUI 2012).

Indien Duitsland het woonland is en voorkoming moet verlenen ter vermijding van dubbele belasting, wordt er vrijstelling verleend van de verschuldigde Duitse belasting met betrekking tot inkomsten uit onroerende zaken. Wanneer het gaat om lid 4 (inkomsten uit onroerende zaken van een onderneming) wordt er verrekening verleend van de verschuldigde Duitse belasting met betrekking tot het inkomen uit onroerende zaken, waarbij de onroerende zaak behoort tot het bedrijfsvermogen van de vaste inrichting. In het oude verdrag werd voor het artikel inkomsten uit onroerende goederen de vrijstellingsmethode toegepast (art. 20 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 22 Verdrag NL – DUI 2012).

4.2 Vermogenswinsten

Artikel 13 nieuwe verdrag - Vermogenswinsten (artikel 19 oude verdrag)

Als inkomsten zijn verkregen door een in Nederland wonende dga uit een onroerende zaak, welk begrip hiervoor is uitgelegd, die is gelegen in Duitsland, wordt deze in Duitsland belast. Indien de degene in de hiervoor beschreven situatie een in Duitsland wonende dga betreft, met inkomsten uit onroerende zaken uit Nederland, geldt het omgekeerde van bovengenoemde situatie. In de oude situatie werd verwezen naar de bepaling elders in het Verdrag. Daarin staat welke staat het heffingsrecht heeft in het geval van inkomsten uit onroerende zaken. Hierbij moest worden gekeken naar artikel 4 uit het oude verdrag, waarin hetzelfde staat geschetst als in bovengenoemde situatie (art. 19 lid 1 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 13 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012).

Het tweede lid, betreffende inkomsten uit aandelen, wordt verderop bij fiscale gevolgen voor inkomsten uit aanmerkelijk belang behandeld.

Wanneer een in Nederland wonende dga, met een bv in Nederland en een vaste inrichting in Duitsland, roerende zaken vervreemdt, die behoren tot het bedrijfsvermogen van de vaste inrichting en hier inkomsten uit worden verkregen, mogen deze inkomsten in Duitsland worden belast. Dit is ook het geval wanneer het gaat om voordelen uit het vervreemden van de vaste inrichting. Indien degene in de hiervoor beschreven situatie een in Duitsland wonende dga betreft met een GmbH in Duitsland en een vaste inrichting in Nederland, geldt het omgekeerde van bovengenoemde situatie (art. 13 lid 3 Verdrag NL – DUI 2012).

Wanneer het een dga zou betreffen die in Nederland woont en daar een bv heeft, waar de werkelijke leiding zich bevindt, en die voordelen behaalt uit het vervreemden van schepen of luchtvaartuigen die in internationaal verkeer worden geëxploiteerd, mogen deze voordelen in Nederland worden belast, omdat zich daar de werkelijke leiding bevindt. Indien degene in de hiervoor beschreven situatie een in Duitsland wonende dga betreft met een GmbH in Duitsland, waar de werkelijke leiding zich bevindt, geldt het omgekeerde van bovengenoemde situatie (art. 13 lid 4 Verdrag NL – DUI 2012).

Als de dga, die woont in Nederland, inkomsten verkrijgt uit Duitsland uit voordeel van vervreemding van alle andere goederen dan die in hiervoor genoemde situaties, mogen die inkomsten in Nederland, het woonland, worden belast. Indien degene in de hiervoor beschreven situatie een in Duitsland wonende dga betreft die voordelen verkrijgt uit vervreemding van de hierboven genoemde goederen uit Nederland, mogen deze inkomsten in Duitsland worden belast. In het oude verdrag was dezelfde regeling van toepassing volgens lid 2 van artikel 19. De woonstaat mag belasting heffen in dat geval (art. 19 lid 2 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 13 lid 5 Verdrag NL – DUI 2012).

Het zesde lid, betreffende inkomsten uit aandelen bij emigratie, wordt verderop bij fiscale gevolgen voor inkomsten uit aanmerkelijk belang behandeld.

Artikel 4 van het Protocol is behandeld bij artikel 6.

Artikel VII Protocol, waarnaar vanuit artikel 13 wordt verwezen, is van toepassing op KLM N.V. Hierbij gaat het om luchtvaartuigen. De Koninklijke Luchtvaartmaatschappij N.V. heeft haar werkelijke leiding in Nederland, zolang dit is bepaald in het Verdrag Nederland – Frankrijk. Indien de luchtvervoeractiviteiten van het huidige

KLM N.V. geheel of grotendeels worden voortgezet door een ander persoon, wordt deze persoon gezien als een inwoner van Nederland. Hierop wordt verder niet meer ingegaan (art. 13 Verdrag NL – DUI 2012 juncto art. VII Protocol).

Artikel X Protocol gaat over inkomsten uit liquidatie. Wanneer inkomsten worden verkregen uit (gedeeltelijke) liquidatie van een lichaam of uit inkoop van eigen aandelen door een lichaam, worden deze inkomsten behandeld als inkomsten uit aandelen en niet als vermogenswinsten (art. 13 Verdrag NL – DUI 2012 juncto art. X Protocol).

Artikel 22 nieuwe verdrag – Vermijden van dubbele belasting (artikel 20 oude verdrag)

Indien Nederland het woonland is en voorkoming moet verlenen ter vermijding van dubbele belasting, wordt vrijstelling verleend van de verschuldigde Nederlandse belasting met betrekking tot inkomsten uit vermogenswinsten, genoemd in artikel 13 eerste en derde lid, welke worden belast in Duitsland. In het eerste lid gaat het om voordelen verkregen uit het vervreemden van onroerende zaken, als bedoeld in artikel 6 “inkomsten uit onroerende zaken”. Het derde lid behandelt vervreemding van roerende zaken die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting, die een onderneming van Nederland in Duitsland heeft of andersom. In het oude verdrag wordt tevens vrijstelling verleend door Nederland voor vermogenswinsten volgens het eerste lid van het vermogensartikel van het oude verdrag (art. 20 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 22 Verdrag NL – DUI 2012).

Indien Duitsland het woonland is en voorkoming moet verlenen ter vermijding van dubbele belasting, wordt vrijstelling verleend van de verschuldigde Duitse belasting met betrekking tot vermogenswinsten welke worden belast in Nederland. Wanneer het gaat om zogenaamde passieve vaste inrichtingen vindt een verrekening plaats met betrekking tot vermogenswinsten. In het oude verdrag wordt vrijstelling verleend (art. 20 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 22 Verdrag NL – DUI 2012).

4.3 Inkomsten uit dienstbetrekking

Artikel 14 nieuwe verdrag – Inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 10 oude verdrag)

Inkomsten in de vorm van salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen die een dga, die inwoner is van Nederland, ontvangt voor zijn dienstbetrekking zijn slechts belastbaar in Nederland, tenzij de dienstbetrekking wordt uitgevoerd in Duitsland. Indien de dienstbetrekking in Duitsland wordt uitgevoerd mag Duitsland heffen. Indien degene in de hiervoor beschreven situatie een in Duitsland wonende dga betreft, is de omgekeerde situatie van toepassing (art. 14 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012).

Inkomsten die zijn ontvangen voor een dienstbetrekking uitgevoerd in Duitsland door een dga, voorzover gezien als werknemer, die woonachtig is in Nederland, zijn alleen in Nederland belastbaar indien:

- a) de genieter in de andere staat verblijft gedurende een tijdvak dat of tijdvakken die in een tijdvak van twaalf maanden beginnend of eindigend in het desbetreffende belastingjaar een totaal van 183 dagen niet te boven gaat of gaan; en
- b) de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van de andere staat is, en
- c) de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting die de werkgever in de ander staat heeft (art. 14 lid 2 Verdrag NL-DUI 2012).

In de oude situatie waren bovenstaande voorwaarden ook van toepassing, alleen heeft in onderdeel a een aanpassing plaatsgevonden. In het oude verdrag ging het om tijdelijk niet meer dan 183 dagen verbleven in het kalenderjaar, in deze situatie, in Duitsland. In het nieuwe verdrag gaat het om een tijdvak van twaalf maanden, waardoor de kans op belastingheffing in het andere land, hier: Duitsland, groter is onder het nieuwe verdrag (art. 10 leden 1 en 2 Verdrag NL – DUI 2012) (art. 20 leden 1 en 3 Verdrag NL – DUI 2012). Indien degene in de hiervoor beschreven situatie een in Duitsland wonende dga betreft, mag het bovengenoemde in Duitsland worden belast wanneer wordt voldaan aan de voorwaarden krachtens het tweede lid van artikel 14 (art. 10 lid 2 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 14 lid 2 Verdrag NL – DUI 2012).

Beloningen voor een dienstbetrekking van een dga die inwoner is van Nederland, die zijn verkregen van een vaste bedrijfsinrichting die is gelegen op een grensoverschrijdend bedrijventerrein, waar de landgrens tussen Nederland en Duitsland doorheen loopt, zijn uitsluitend belastbaar in de staat waar de dga verplicht is verzekerd te zijn voor de volksverzekering. Waar de dga verplicht is verzekerd is bepaald in een verordening. (art. 10 lid 2a Verdrag NL – DUI 1959) (art. 14 lid 3 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 8-76).

Waar het gaat om dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig op internationaal grondgebied, werd in beginsel aangehouden dat de woonstaat mag heffen. Volgens het oude verdrag werd belasting geheven in staat waar de leiding van de onderneming zich bevindt. Alleen wanneer deze staat de inkomsten niet zou belasten zou de woonstaat belasting mogen heffen. Door een wijzigingsprotocol is dit veranderd. In het nieuwe verdrag geldt dat de staat waar de werkelijke leiding van de onderneming zich bevindt mag heffen. Wanneer een dga, wonend in Nederland, werkzaam is voor een luchtvaartmaatschappij met de werkelijke leiding in Duitsland, dan heeft Duitsland het heffingsrecht. Indien degene in de hiervoor beschreven situatie een in Duitsland wonende dga betreft die werkzaam is voor een luchtvaartmaatschappij met de werkelijke leiding in Nederland, heeft Nederland het heffingsrecht. Deze regeling gaat pas per 1 januari 2017 in. In 2016 kan er nog gebruikt gemaakt worden van de éénjarige overgangsregeling, waardoor de heffing niet zal veranderen (art. 10 lid 3 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 14 lid 4 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300) (Wiebes, 2014) (Duisenberg & Van den Eeden, 2016).

Protocol nieuwe verdrag

Artikel VII Protocol is behandeld bij artikel 13.

In artikel XII van het Protocol, ook wel de compensatieregeling, staat dat een persoon die inwoner is van Nederland en inkomen geniet uit Duitsland dat in Duitsland belast mag worden, de mogelijkheid heeft om te kiezen voor een vermindering van belasting vanuit Nederlandse zijde. Dit kan gelden voor bijvoorbeeld een in Nederland wonende dga met een directeursbeloning uit Duitsland. Deze belastingvermindering van toepassing voor zover het totaalbedrag van de verschuldigde Nederlandse en Duitse belasting en premies volksverzekeringen of vergelijkbare Duitse sociale premies die verschuldigd zijn door de dga die grensoverschrijdend arbeid in Duitsland verricht, hoger is dan het totaalbedrag van de Nederlandse belasting en premie volksverzekeringen die verschuldigd is door iemand die dergelijke arbeid uitsluitend in Nederland verricht (art. 14 Verdrag NL – DUI 2012 juncto art. XII lid 1 Protocol) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

De Nederlandse premies en Duitse sociale zekerheid moeten met elkaar vergeleken worden voor toepassing van bovenstaande. Dit wordt gedaan door de bevoegde autoriteiten (art. 14 Verdrag NL – DUI 2012 juncto art. XII lid 2 Protocol).

Voor de compensatieregeling worden de Duitse belasting en premies op een ontslagvergoeding, indien de ‘stamrechtvrijstelling’ is toegepast, buiten beschouwing gelaten (art. 14 Verdrag NL – DUI 2012 juncto art. XII lid 3 Protocol) (Douven, et al., 2015, pp. 8-76).

Protocol oude verdrag

Protocol ad artikel 10 is van toepassing op inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid. In lid 14 staat de opsomming van wat als inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid wordt beschouwd. Lid 15 geeft vervolgens aan wanneer de werkgever een vennootschap van personen is, voor de toepassing van artikel 10, tweede lid nummer 2 de plaats van de leiding als woonplaats wordt beschouwd. Het laatste lid van het Protocol dat betrekking heeft op artikel 10 van het Verdrag geeft aan dat de 183-dagenregeling niet van toepassing is op studenten die tegen vergoeding bij een onderneming in de andere Staat moeten werken voor de noodzaak van hun praktijkopleiding (art. 10 Verdrag NL – DUI 1959 juncto ad art. 10 Slotprotocol).

Splittingverfahren

Inwoners van Nederland die inkomsten verkrijgen uit Duitsland kunnen in bepaalde gevallen gebruik maken van onder andere de Duitse fiscale faciliteit “Splittingverfahren”. Deze faciliteit houdt in dat echtgenoten in

Duitsland een gezamenlijke aangifte inkomstenbelasting mogen doen onder bepaalde voorwaarden. Het toe te passen belastingtarief wordt dan gebaseerd op de helft van het totaal van het inkomen van beide echtgenoten samen. Het toe te passen belastingtarief is daardoor lager dan wanneer deze faciliteit niet zou worden toegepast (Douven, et al., 2015, pp. 8-76). In artikel 1 lid 3 van de Duitse wet Einkommensteuergesetz staat een regeling waarbij buitenlands belastingplichtigen waarvan het inkomen voor 90 procent of meer valt onder de Duitse inkomstenbelasting of voor wie dit niet geldt maar de Duitse inkomsten minder zijn dan de in Duitsland geldende belastingvrije som, de mogelijkheid hebben op verzoek dezelfde persoonlijke fiscale voordelen te genieten als inwoners van Duitsland (Douven, et al., 2015, pp. 127-300) (Nieuwenhuizen-Wijbenga & Berck, 2013).

Artikel 22 nieuwe verdrag – Vermijden van dubbele belasting (artikel 20 oude verdrag)

Indien Nederland het woonland is en voorkoming moet verlenen ter vermijding van dubbele belasting, wordt er vrijstelling verleend van de verschuldigde Nederlandse belasting met betrekking tot inkomsten uit dienstbetrekking welke worden belast in Duitsland volgens artikel 14 eerste en derde lid. In het oude verdrag wordt voor artikel 10 eerste lid vrijstelling verleend (art. 20 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 22 Verdrag NL – DUI 2012).

Indien Duitsland het woonland is en voorkoming moet verlenen ter vermijding van dubbele belasting, wordt vrijstelling verleend van de verschuldigde Duitse belasting met betrekking tot inkomsten uit dienstbetrekking welke worden belast in Nederland (art. 20 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 22 Verdrag NL – DUI 2012).

4.4 Directeursbeloningen

Artikel 15 nieuwe verdrag – Directeursbeloningen (artikel 14 oude verdrag)

Een dga die inwoner is van Nederland en die directeursbeloningen of andere beloningen ontvangt als lid van de raad van beheer van zijn GmbH in Duitsland, mogen in Duitsland worden belast. Het begrip “lid van de raad van beheer” betreft personen die de algemene leiding hebben of toezicht hebben op de algemene leiding (art. 15 Verdrag NL – DUI 2012).

Wanneer een dga, die inwoner is van Nederland, directeursbeloningen ontvangt, valt dit in het oude verdrag onder inkomsten uit dienstbetrekking. Het artikel betreffende inkomsten uit dienstbetrekking, van het oude verdrag, welke hiervoor is besproken, is dan van toepassing (art. 10 Verdrag NL – DUI 1959).

Elke vorm van een bestuurdersbeloning in geld of natura valt onder dit artikel. Conform het Nederlandse verdragsbeleid ziet de bepaling van dit artikel ook op personen die formeel niet als bestuurder zijn benoemd door een bevoegd orgaan, maar feitelijk wel als bestuurder kunnen worden aangemerkt (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Niet elke directeur is ook een bestuurder in de zin van dit artikel. Er zijn verschillende soorten directeurs. Bij dit artikel is het van belang dat het gaat om leden van de raad van beheer van een in dit geval, in Nederland of Duitsland gevestigd lichaam. De uitdrukking “lid van raad van beheer” gaat zowel om personen die zijn belast met de algemene leiding van het desbetreffende lichaam of die zijn belast met het toezicht op het desbetreffende lichaam. Met algemene leiding wordt bedoeld een bestuurder die formeel in de raad van bestuur van de vennootschap zitting heeft (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Dit artikel is verder niet van toepassing op inkomsten die niet worden genoten als bestuurder. Om problemen in de praktijk op te lossen is het handig de beloning te splitsen in een werknemers- en directeursbeloning. Artikel 14 zal dan worden toegepast op de werkzaamheden verricht als werknemer. Hierop wordt materieel getoetst (Douven, et al., 2015, pp 127-300). Indien een Nederlandse dga een beloning ontvangt uit een Duits lichaam, wordt deze beloning door Duitsland echter gezien als een directeursbeloning, ongeacht of de beloning is ontvangen voor werkzaamheden die zijn verricht in de hoedanigheid van zijn werknemersfunctie. Dit blijkt uit Duitse rechtspraak waar vaak het attractiebeginsel wordt gevolgd. Alle werkzaamheden die een formeel

bestuurder verricht vallen dan onder artikel 15 van het nieuwe verdrag – Directeursbeloningen (Cheung, 2016), de uitwerking van dit interview is te vinden in bijlage IX.

Er kan een interpretatieverschil ontstaan tussen Nederland en Duitsland met betrekking tot de beloningen die onder dit artikel vallen. Duitsland had zich eerst beperkt tot de leden van de toezichts- en controleorganen van een lichaam, in het Duits de 'Aussichts- und Verwaltungsrat'. Daarnaast zouden in beginsel volgens Duitsland de beloningen voor de directeur of 'Geschäftsführer' en de 'Vorstand' of 'Geschäftsführung' niet hieronder vallen. In een latere toelichtende nota bij het nieuwe verdrag is vastgesteld dat deze hier wel onder vallen (Douven, et al., 2015, pp. 8-76).

Wanneer het gaat om de heffing over ontslagvergoedingen c.q. afkoopsommen zijn er mogelijke kwalificatieverschillen. Nederland gaat uit van de benadering dat de beëindigingvergoeding direct verband houdt met de in het verleden uitgeoefende dienstbetrekking, terwijl Duitsland uit gaat van de benadering dat de vergoeding op andere gronden wordt verstrekt. Nederland en Duitsland kijken hierbij naar de 'mutual agreement' tussen Nederland en Duitsland (besluit van 14 november 2007). Daarin staat dat de referentieperiode het gehele arbeidsverleden betreft. Dit is niet meer geldig onder het nieuwe verdrag. Onder het nieuwe verdrag wordt gekeken naar de gedachtevorming van het OESO-verband. Het OESO-commentaar geeft aan dat de ontslagvergoeding moet worden toegerekend op basis van de laatste twaalf maanden van de dienstbetrekking. Het is hiervoor niet van belang of de beloning ten laste is gekomen van een werkgever in de werkstaat. De toerekening van de ontslagvergoeding aan de laatste twaalf maanden van de dienstbetrekking betekent niet dat de ontslagvergoeding automatisch toekomt aan het land waar de dienstbetrekking feitelijk heeft plaatsgevonden (Blieck, 2015) (Douven, et al., 2015, pp. 8-76) (Weekers & Timmermans, 2013b).

Artikel XII Protocol is behandeld bij artikel 14.

Artikel 22 nieuwe verdrag – Vermijden van dubbele belasting (artikel 20 oude verdrag)

Indien Nederland het woonland is en voorkoming moet verlenen ter vermijding van dubbele belasting, wordt er verrekening verleend van de verschuldigde Nederlandse belasting met betrekking tot directeursbeloningen welke worden belast in Duitsland (art. 22 Verdrag NL – DUI 2012). Wanneer de verrekeningsmethode wordt toegepast kan er bij directeursbeloningen een hogere belastingdruk ontstaan dan bij arbeidsinkomsten uit dienstbetrekking van buitenlandse werknemers. Als dit zo is mag de verrekeningsmethode vervangen worden door de vrijstellingsmethode (Onderdeel 3.4. Besluit van 7 augustus 2008, nr. CPP2007/664M. Besluit voorkoming van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen. Directeuren- en commissarissenbeloningen; goedkeuring toepassing vrijstellingsmethode, 2008). Dit besluit is ook onder het nieuwe verdrag nog van toepassing (Douven C. , 2016), de uitwerking van dit interview is te vinden in bijlage IV.

Indien Duitsland het woonland is en voorkoming moet verlenen ter vermijding van dubbele belasting, wordt er verrekening verleend van de verschuldigde Duitse belasting met betrekking tot directeursbeloningen welke worden belast in Nederland (art. 22 lid 1 sub b onderdeel cc Verdrag NL – DUI 2012).

4.5 Conclusie

Een fiscaal gevolg van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een dga met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot het salaris is dat de beloning van de directeur onder het nieuwe verdrag tot een directeursbeloning behoort indien de beloning is verkregen voor werkzaamheden als bestuurder. Is de beloning verkregen voor werkzaamheden als werknemer, dan valt de beloning onder het salaris. Duitsland ziet de beloning die een dga ontvangt echter altijd als een directeursbeloning. Voor salaris wordt vrijstelling gegeven ter voorkoming van dubbele belastingheffing, terwijl voor directeursbeloningen (in eerste instantie) verrekening wordt verleend. Onder het oude verdrag viel de beloning van de dga altijd onder het salaris en werd er dus vrijstelling verleend. Onder het nieuwe verdrag kan het zo zijn dat verrekening wordt verleend waar onder het oude verdrag vrijstelling

verleend werd. Dit is een rechtstreeks gevolg van de invoering van het artikel met betrekking tot directeursbeloningen.

Wanneer Duitsland voorkoming moet geven van dubbele belasting met betrekking tot inkomsten uit onroerende zaken die door een passieve vaste inrichting worden gebruikt, wordt door Duitsland onder het nieuwe verdrag verrekening verleend. Daarnaast wordt verrekening verleend voor inkomsten uit roerende zaken van een onderneming waarbij de roerende zaken behoren tot het bedrijfsvermogen van een passieve vaste inrichting. In het oude verdrag werd in deze gevallen de vrijstellingsmethode toegepast door Duitsland.

5 Fiscale gevolgen voor inkomsten uit aanmerkelijk belang

Hieronder wordt de deelvraag: “Wat zijn de fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een directeur groot aandeelhouder met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot de inkomsten uit aanmerkelijk belang?” beantwoord. Als eerste komt het artikel over dividenden aan de orde. Vervolgens wordt het tweede lid van artikel 13 van het nieuwe verdrag, dat gaat over voordelen uit vervreemding van aandelen, behandeld. Daarnaast komt het zesde lid van dit artikel, betreffende belastingheffing over aandelen bij emigratie, aan de orde. De betreffende artikelen uit het Protocol worden bij de bijbehorende artikelen uit het Verdrag behandeld. Verder komt bij deze artikelen de vermijding van dubbele belasting volgens artikel 22 aan de orde.

5.1 Dividenden

Artikel 10 nieuwe verdrag – Dividenden (artikel 13 oude verdrag)

De hoofdregel voor de belastingheffing over dividenden is dat het heffingsrecht toekomt aan het woonland. Dit is onder het oude verdrag hetzelfde als onder het nieuwe verdrag (art. 13 lid 1 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 10 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012).

Op deze hoofdregel zijn echter uitzonderingen. Voor het benoemen van de gevolgen van de uitzondering in het tweede lid van artikel 10 van het nieuwe verdrag wordt hier uitgegaan van de situatie dat een dga een aandeel in een lichaam (lichaam A) heeft in het land waarin hij woont en dat dat lichaam een belang van minimaal 10 procent heeft in een lichaam (lichaam B) in het andere land. Indien lichaam B dividend uitkeert aan lichaam A, is dit dividend voor maximaal 5 procent belast in de bronstaat. Hier zal echter geen heffing (0 procent) plaatsvinden, aangezien er sprake is van de moeder-dochterrichtlijn. Wanneer lichaam A inwoner is van Nederland en slechts als holding zou dienen en lichaam B inwoner is van Duitsland, zou de 5 procent bronbelastingheffing wel van toepassing zijn. Deze nationale regel van Duitsland is van toepassing indien de Duitse belastingadministratie kan aantonen dat de Nederlandse holding enkel om fiscale redenen is opgezet (art. 23 Verdrag NL – DUI 2012 juncto art. XV lid 3 Protocol). Onder het oude verdrag was de grens niet minimaal 10 procent van het kapitaal, maar minimaal 25 procent van de stemgerechtigde aandelen. Daarnaast mocht de geheven belasting maximaal 10 procent van de dividenden zijn in plaats van 5 procent. Onder het nieuwe verdrag bedraagt de bronstaatheffing in dit geval dus een lager maximaal percentage dan onder het oude verdrag. Indien het lichaam waarin de dga een belang heeft een pensioenfonds is, dat inwoner is van Nederland, mag de bronbelasting maximaal 10 procent bedragen. In het oude verdrag was hiervoor geen specifieke bepaling opgenomen en mocht maximaal 15 procent bronbelasting worden geheven volgens het derde lid van artikel 13. Voor dividenden in de overige gevallen bedraagt de bronbelasting maximaal 15 procent. Dit was tevens het geval onder het oude verdrag (art. 13 lid 2, 3 en 4 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 10 lid 2 Verdrag NL – DUI 2012).

Op het percentage maximaal te heffen bronbelasting was in het Protocol Ad artikel 13 van het oude verdrag een uitzondering gemaakt voor zolang het tarief van de vpb in Duitsland voor uitgedeelde winsten lager was dan voor niet-uitgedeelde winsten. Bij toepassing van deze uitzondering mocht de geheven bronbelasting maximaal 15 procent of 25 procent zijn. (art. 13 Verdrag NL – DUI 1959 juncto Ad art. 13 Protocol).

Wanneer de uitkering van dividend wordt gedaan door een vaste inrichting, heeft het bronland het heffingsrecht over de dividenden. Dit was onder het oude verdrag ook zo geregeld (art. 13 lid 5 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 10 lid 4 en 5 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

In het nieuwe verdrag is een lid toegevoegd waarin een regeling is opgenomen met betrekking tot de emigratie van een natuurlijk persoon. Dividenden mogen in geval van emigratie van een natuurlijk persoon tot tien jaar na emigratie worden belast in het land waar de natuurlijk persoon voor emigratie heeft gewoond. Onder het oude verdrag zou de voormalige woonstaat van een dga bij emigratie het heffingsrecht verliezen (art. 13 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 10 lid 6 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Wat een pensioenfonds precies is, is vastgelegd in artikel VIII van het Protocol (art. 10 Verdrag NL – DUI 2012 juncto art. VIII Protocol).

Verder is in artikel IX van het Protocol een bepaling opgenomen dat dividenden die afkomstig zijn van bepaalde rechten en schuldvorderingen in het bronland mogen worden belast (art. 10 Verdrag NL – DUI 2012 juncto art. IX Protocol).

Daarnaast is in artikel X van het Protocol een bepaling opgenomen dat inkomsten worden behandeld als inkomsten uit aandelen wanneer deze verband houden met liquidatie of inkoop van eigen aandelen (art. 10 Verdrag NL – DUI 2012 juncto art. X Protocol).

Artikel 22 nieuwe verdrag – Vermijden van dubbele belasting (artikel 20 oude verdrag)

Indien Nederland het woonland is en voorkoming moet verlenen ter vermijding van dubbele belasting, wordt er vrijstelling verleend van de verschuldigde Nederlandse belasting met betrekking tot het inkomen dat wordt verkregen volgens het vierde lid van artikel 10 van het nieuwe verdrag. Dit betreft de situatie dat dividend wordt uitgekeerd dat betrekking heeft op aandelen die behoren tot het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting. Verrekening met betrekking tot de hiervoor genoemde inkomsten wordt verleend indien en voor zover die methode ook zou worden toegepast zonder het bestaan van een verdrag tussen Nederland en Duitsland (art. 22 lid 2 sub d Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300). Nederland verleent daarnaast verrekening indien het dividenden betreft volgens het tweede en het zesde lid van artikel 10 van het nieuwe verdrag. Onder het oude verdrag verleende Nederland vrijstelling voor inkomsten waarover Duitsland conform het vijfde lid van artikel 13 van het oude verdrag het heffingsrecht had. Dit betreft dividenden die zijn verkregen door middel van een vaste inrichting. In eerste instantie wordt in het nieuwe verdrag ook vrijstelling verleend en is deze regeling dus hetzelfde. Nederland verleende verrekening voor inkomsten waarover Duitsland conform het tweede lid van artikel 13 van het oude verdrag het heffingsrecht had. Dit is onder het nieuwe verdrag hetzelfde gebleven (art. 20 lid 1, 3 en 4 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 22 lid 2 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Indien Duitsland het woonland is en voorkoming moet verlenen ter vermijding van dubbele belasting, wordt er vrijstelling verleend van de verschuldigde Duitse belasting met betrekking tot het inkomen uit dividenden conform sub a van het tweede lid van artikel 10 van het nieuwe verdrag. Dit betreft de situatie waarin het uiteindelijk gerechtigde lichaam onmiddellijk 10 procent van het kapitaal bezit van het lichaam dat het dividend uitkeert. De dividenden mogen niet ten laste van de winst zijn gebracht door het lichaam dat het dividend heeft uitgekeerd. Duitsland verleent verrekening voor de overige dividenden. Onder het oude verdrag verleende Duitsland vrijstelling voor de inkomsten genoemd in het vierde lid van artikel 13 van het oude verdrag. Dit komt overeen met de situatie in het nieuwe verdrag. Voor de overige dividenden werd verrekening verleend. Ook dit komt overeen met de situatie in het nieuwe verdrag (art. 20 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 22 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

5.2 Vermogenswinsten

Artikel 13 lid 2 nieuwe verdrag – Vermogenswinsten

Voordelen uit vervreemding van aandelen van een lichaam waarvan het vermogen bestaat uit onroerende zaken zijn onder voorwaarden belast in de staat waar de onroerende zaak is gelegen (situsstaat). Onder het oude verdrag waren deze voordelen echter belast in de woonstaat van degene die de aandelen vervreemd. De voordelen zoals hiervoor genoemd die onder het nieuwe verdrag worden belast in de situsstaat, mogen alleen daar worden belast indien de betreffende aandelen niet beursgenoteerd zijn. Daarnaast moeten de aandelen meer dan 75 procent van hun waarde ontleen aan onroerende zaken die zijn gelegen in de andere staat dan de staat waarin de vervreemder van de aandelen woont. Verder mogen de onroerende zaken geen onroerende zaken zijn waarin het lichaam of de aandeelhouders hun bedrijf uitoefenen. Wanneer niet aan de hiervoor genoemde eisen wordt voldaan, zijn de voordelen belast in het woonland van de vervreemder van de

aandelen. Het recht van belastingheffing komt tevens aan deze woonstaat toe indien de vervreemder minder dan de helft van de aandelen bezat vóór de eerste vervreemding van aandelen of soortgelijke belangen. Verder heeft de woonstaat het heffingsrecht als de voordelen voortvloeien uit een reorganisatie, fusie, splitsing of een soortgelijke transactie (art. 13 lid 2 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 8-76) (Weekers & Timmermans, 2013a).

Indien een dga inwoner is van Nederland en is geëmigreerd naar Duitsland, mogen de waardevermeerderingen van aandelen, winstbewijzen, koopopties en het vruchtgebruik op aandelen in en winstbewijzen van en schuldvorderingen op een lichaam ter zake van de periode waarvan de dga inwoner was van Nederland, in Nederland worden belast. De belastingheffing zal plaatsvinden middels een conserverende aanslag. De waardevermeerderingen van het vermogen worden niet meegenomen in de belastinggrondslag in Duitsland. Indien degene in de hiervoor beschreven situatie een in Duitsland wonende dga betreft en emigreert naar Nederland, mogen de waardevermeerderingen in Duitsland worden belast (art. 13 lid 6 Verdrag NL – DUI 2012).

In artikel IV van het Protocol is expliciet vastgelegd dat bepaalde rechten worden beschouwd als onroerende zaken. Verder is in artikel VII van het Protocol onder andere vastgelegd dat de KLM N.V. in Nederland haar plaats van werkelijke leiding heeft. Artikel X van het Protocol is bij het artikel over dividenden reeds aan de orde geweest (art. 13 lid 2 Verdrag NL – DUI 2012 juncto art. IV, VII en X Protocol).

Artikel 22 nieuwe verdrag – Vermijden van dubbele belasting

Indien Nederland het woonland is en voorkoming moet verlenen ter vermijding van dubbele belasting, wordt er verrekening verleend van de verschuldigde Nederlandse belasting met betrekking tot het inkomen dat wordt verkregen volgens het tweede lid van artikel 13 van het nieuwe verdrag. Dit betreft inkomsten uit de vervreemding van aandelen met betrekking tot onroerende zaaklichamen (art. 22 lid 2 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Indien Duitsland het woonland is en voorkoming moet verlenen ter vermijding van dubbele belasting, wordt er verrekening verleend van de verschuldigde Duitse belasting met betrekking tot de inkomsten uit vervreemding van aandelen met betrekking tot onroerende zaaklichamen conform het tweede lid van artikel 13 van het nieuwe verdrag die in Nederland mogen worden belast (art. 22 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

5.3 Conclusie

Een fiscaal gevolg voor de dga is dat de dividenden in bepaalde gevallen aan een lager maximaal percentage bronstaatheffing zijn onderworpen dan onder het oude verdrag. Tevens is een gevolg voor de dga dat onder het nieuwe verdrag een bepaling is toegevoegd waarin een regeling is opgenomen dat dividenden in geval van emigratie van een natuurlijk persoon tot tien jaar na emigratie belast mogen worden in het land waar de natuurlijk persoon vóór emigratie heeft gewoond. Onder het oude verdrag zou de voormalige woonstaat van een dga bij emigratie het heffingsrecht verliezen.

Een gevolg met betrekking tot vermogenswinsten is dat voordelen uit vervreemding van aandelen van een lichaam waarvan het vermogen bestaat uit onroerende zaken onder voorwaarden zijn belast in de staat waar de onroerende zaak is gelegen. Onder het oude verdrag waren deze voordelen belast in de woonstaat van degene die de aandelen vervreemdt. Daarnaast is een bepaling toegevoegd met een regeling betreffende de belastingheffing van waardevermeerderingen bij emigratie. Bij emigratie van de dga van de ene verdragsluitende staat naar de andere mogen de waardevermeerderingen van onder andere aandelen ter zake van de periode vóór emigratie, in het land worden belast waarvan de dga inwoner was vóór emigratie. Deze waardevermeerderingen van het vermogen worden niet meegenomen in de belastinggrondslag in het land waar de dga naartoe is geëmigreerd.

6 Fiscale gevolgen voor het pensioen

Hieronder wordt de deelvraag: “Wat zijn de fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een directeur groot aandeelhouder met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot de pensioenen?” beantwoord. Als eerste komt het pensioenartikel aan de orde. Vervolgens worden de betreffende artikelen uit het Protocol behandeld gevolgd door de overgangsregeling. Als laatste komt de vermijding van dubbele belasting volgens artikel 22 aan de orde.

6.1 Pensioenen

Artikel 17 nieuwe verdrag – Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikel 12 oude verdrag)

Wanneer een in Nederland wonende dga een pensioen of andere soortgelijke beloning, lijfrente of socialezekerheidsuitkering gebaseerd op ouderdom ontvangt uit Duitsland, is deze uitkering onder het nieuwe verdrag belast in het woonland Nederland. Het pensioen dat de dga ontvangt kan tevens een pensioen in eigen beheer zijn. Indien het totaal aan pensioenen of andere soortgelijke beloningen, lijfrenten en socialezekerheidspensioenen dat de dga ontvangt uit Duitsland meer bedraagt dan 15.000 euro, is de uitkering belast in het bronland Duitsland. Overheidspensioenen tellen niet mee voor de grens van 15.000 euro (Douven, et al., 2015, p. 465). Onder het oude verdrag waren de pensioenen of andere soortgelijke beloningen en lijfrenten belast in het woonland Nederland, ook indien het totaal van deze uitkeringen (inclusief socialezekerheidspensioenen) meer bedraagt dan 15.000 euro. De socialezekerheidspensioenen (en andere socialezekerheidsuitkeringen) waren onder het oude verdrag echter belast in het bronland Duitsland, ook wanneer het totaal aan eerder genoemde uitkeringen minder bedraagt dan 15.000 euro. Indien de dga in de hiervoor beschreven situatie een in Duitsland wonende dga betreft die een uitkering ontvangt uit Nederland, geldt het omgekeerde van bovengenoemde situatie (art. 12 lid 1 en 3 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 17 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 2012).

Een niet-periodieke uitkering, zoals een afkoopsom van een pensioen, die een in Nederland wonende dga ontvangt uit Duitsland is volgens het nieuwe verdrag belast in het bronland Duitsland. Bij het oude verdrag zou de afkoopsom belast zijn in het woonland, in dit geval Nederland. Er werd destijds geen onderscheid gemaakt tussen periodieke en niet-periodieke uitkeringen voor het toekennen van het heffingsrecht aan een bepaalde staat. Indien de dga in de hiervoor beschreven situatie een in Duitsland wonende dga betreft die een niet-periodieke uitkering ontvangt uit Nederland, geldt het omgekeerde van bovengenoemde situatie (art. 12 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 17 lid 3 Verdrag NL – DUI 2012).

Volgens rekenvoorbeelden uit de bijlage van kamerstuk 5 ondervinden degenen die in Nederland wonen en een pensioen, lijfrente of socialezekerheidsuitkering uit Duitsland ontvangen van in totaal 15.000 euro of minder geen inkomensachteruitgang (art. 12 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 17 Verdrag NL – DUI 2012) (Weekers & Timmermans, 2013b).

Daarnaast gaan degenen die in Nederland wonen met een totaal inkomen uit pensioen, lijfrente of socialezekerheidsuitkeringen uit Duitsland dat meer bedraagt dan 15.000 euro er ook niet op achteruit. Deze uitkeringen worden namelijk in Duitsland belast waar de tarieven in het algemeen lager zijn dan in Nederland naarmate de inkomsten groter zijn (art. 12 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 17 Verdrag NL – DUI 2012) (Weekers & Timmermans, 2013b).

Een in Duitsland wonende dga met een pensioen, lijfrente of socialezekerheidsuitkering uit Nederland van in totaal 15.000 euro of minder gaat er over het algemeen ook niet op achteruit. Echter in geval van een niet-periodieke uitkering gaat deze dga er wel op achteruit, aangezien de uitkering tegenwoordig in Nederland, het bronland, wordt belast, terwijl bij het oude verdrag de uitkering in Duitsland, het woonland, zou worden belast (art. 12 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 17 Verdrag NL – DUI 2012).

Degenen die wel een inkomensachteruitgang ondervinden, zijn degenen die in Duitsland wonen en een pensioen, lijfrente of socialezekerheidsuitkering uit Nederland ontvangen van in totaal meer dan 15.000 euro. Dit inkomen werd voorheen namelijk belast in het woonland Duitsland, terwijl dit onder het nieuwe verdrag wordt belast in het bronland Nederland (art. 12 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 17 Verdrag NL – DUI 2012) (Weekers & Timmermans, 2013b).

Protocol

Onder het oude verdrag was het Grensarbeidersprotocol van toepassing op inkomsten uit pensioenen. Dit protocol is komen te vervallen. Dit komt doordat de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie inmiddels dusdanig is ontwikkeld dat een dergelijke bijzondere regeling niet meer nodig is (Weekers & Timmermans, 2013b).

In het nieuwe verdrag wordt bij het pensioenartikel verwezen naar de artikelen VI, XIII en XIV van het Protocol. In artikel VI van het Protocol is de belastingheffing betreffende beloningen voor (voormalige) leden van het Europees Parlement geregeld (art. 17 Verdrag NL – DUI 2012 juncto artikel VI Protocol). Hier wordt verder niet op ingegaan. Artikel XIII van het Protocol regelt de voordelen uit vitaliteitssparen. Vitaliteitssparen is echter nooit in werking getreden. Dit artikel is daarom overbodig en heeft geen functie (art. 17 Verdrag NL – DUI 2012 juncto artikel XIII Protocol) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300). In artikel XIV van het Protocol is duidelijkheid geschept omtrent overheidspensioenen. Zo moeten ABP-overheidspensioenen altijd als overheidspensioen worden behandeld. Onder het oude verdrag was daar namelijk enige onduidelijkheid over (art. 17 Verdrag NL – DUI 2012 juncto artikel XIV Protocol) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Overgangsregeling

Om inkomensachteruitgang voor degenen die in Duitsland wonen en een pensioen, lijfrente of socialezekerheidspensioen uit Nederland ontvangen van in totaal meer dan 15.000 euro geleidelijker te laten verlopen is er een overgangsregeling tot stand gekomen (art. 12 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 17 Verdrag NL – DUI 2012) (Weekers & Timmermans, 2013b). Deze overgangsregeling geldt alleen voor natuurlijke personen die vanaf 12 april 2012 onafgebroken inwoner van Duitsland zijn en die inkomsten ontvangen uit Nederland uit pensioen of een andere soortgelijke beloning, een lijfrente of een pensioen of andere uitkering betaalt krachtens de bepalingen van het socialezekerheidsstelsel van Nederland. Bovendien geldt de regeling alleen indien de genoemde inkomsten onder het oude verdrag belast zouden zijn in Duitsland en onder het nieuwe verdrag, volgens het tweede lid van artikel 17, in Nederland. Daarnaast moet reeds voor de inwerkingtreding van het nieuwe verdrag een betaling van een dergelijk inkomensbestanddeel hebben plaatsgevonden. De genoemde inkomensbestanddelen kunnen in dat geval in de eerste zes jaren na inwerkingtreding van het nieuwe verdrag, 1 januari 2016, lager worden belast dan dat op grond van het nieuwe verdrag het geval zou zijn (Weekers, 2013).

In onderstaand citaat van Weekers (2013) wordt de werking van de overgangsregeling volgens het derde lid van het desbetreffende artikel beschreven:

“In het derde lid is bepaald hoe de vermindering op de verschuldigde inkomstenbelasting wordt berekend. Het totaal aan verschuldigde belasting van een belastingplichtige in een kalenderjaar, wordt verminderd met het verschil tussen het gedeelte van de totale inkomstenbelasting over het belastbare inkomen uit werk en woning volgens afdeling 7.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001 van een belastingplichtige in een kalenderjaar dat naar evenredigheid is toe te rekenen aan de inkomensbestanddelen genoemd in het tweede lid zonder toepassing van de overgangsregeling en de verschuldigde belasting over deze inkomensbestanddelen berekend volgens het vierde lid.

Met het gedeelte van de totale belasting over het inkomen uit werk en woning dat naar evenredigheid is toe te rekenen aan de inkomensbestanddelen genoemd in het tweede lid zonder toepassing van deze overgangsregeling, wordt bedoeld dat het bedrag van de verschuldigde belasting uit het inkomen

uit werk en woning wordt vermenigvuldigd met de verhouding waarin de relevante inkomensbestanddelen staan tot het totale positieve inkomen uit werk en woning, volgens afdeling 7.2 Wet inkomstenbelasting 2001.” (pp. 3-4)

In bijlage V en VI zijn de percentages en een rekenvoorbeeld over de overgangsregeling te vinden.

De verschuldigde inkomstenbelasting op basis van dit artikel mag echter nooit meer bedragen dan zonder toepassing van deze overgangsregeling.

De overgangsregeling geldt niet indien de belastingplichtige, met betrekking tot het eerste jaar dat het nieuwe verdrag van toepassing is, kiest voor de toepassing voor het oude verdrag volgens artikel 33 lid 6 van het nieuwe verdrag. De belastingplichtige kan hiervoor kiezen indien hij krachtens het oude verdrag recht zou hebben op grotere voordelen dan volgens het nieuwe verdrag (Weekers, 2013).

Artikel 22 nieuwe verdrag – Vermijden van dubbele belasting (artikel 20 oude verdrag)

Indien Nederland het woonland is en voorkoming moet verlenen ter vermijding van dubbele belasting, wordt er vrijstelling verleend van de verschuldigde Nederlandse belasting met betrekking tot het inkomen uit pensioenen of andere soortgelijke beloningen, lijfrenten of socialezekerheidspensioenen dat wordt belast in de bronstaat volgens het tweede of vierde lid van artikel 17 van het nieuwe verdrag. Vrijstelling wordt dus verleend in geval de hiervoor genoemde inkomsten uit het bronland groter zijn dan 15.000 euro of indien deze inkomsten “als schadevergoeding wegens politieke vervolging of wegens een verwonding of schade ten gevolge van oorlog (met inbegrip van restitutiebetalen) of van militaire of vervangende civiele dienst, een misdrijf, vaccinatie of soortgelijke omstandigheid” (art. 17 lid 4 Verdrag NL – DUI 2012) zijn uitgekeerd. Nederland verleent verrekening indien het inkomen volgens het derde lid van artikel 17 van het nieuwe verdrag betreft. Het derde lid betreft pensioenen, andere soortgelijke beloningen, lijfrenten of socialezekerheidspensioenen die niet periodiek zijn. Onder het oude verdrag verleende Nederland vrijstelling van de verschuldigde belasting over socialezekerheidsuitkeringen (art. 20 lid 1 en 3 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 22 lid 2 Verdrag NL – DUI 2012).

Indien Duitsland het woonland is en voorkoming moet verlenen ter vermijding van dubbele belasting, wordt er verrekening verleend van de verschuldigde Duitse belasting met betrekking tot het inkomen uit pensioenen of andere soortgelijke beloningen, lijfrenten of socialezekerheidspensioenen dat wordt belast in de bronstaat volgens het tweede of derde lid van artikel 17 van het nieuwe verdrag. Verrekening wordt dus verleend in geval de hiervoor genoemde inkomsten uit het bronland groter zijn dan 15.000 euro of indien deze inkomsten niet-periodiek zijn. Duitsland verleent vrijstelling indien het inkomen volgens artikel 17 van het nieuwe verdrag betreft dat anders is dan genoemd in het tweede of derde lid. Onder het oude verdrag verleende Duitsland echter vrijstelling van de verschuldigde belasting over socialezekerheidsuitkeringen in plaats van verrekening (art. 20 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 22 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 8-76).

6.2 Conclusie

Het belangrijkste gevolg voor de dga met betrekking tot pensioenen is dat pensioenen groter dan 15.000 euro onder het nieuwe verdrag belast zijn in het bronland. Onder het oude verdrag waren pensioenen belast in het woonland van de dga. Tevens zijn onder het nieuwe verdrag socialezekerheidsuitkeringen op basis van ouderdom kleiner dan of gelijk aan 15.000 euro belast in het woonland waar deze onder het oude verdrag belast waren in het bronland. Daarnaast zijn niet-periodieke uitkeringen onder het nieuwe verdrag belast in de bronstaat, terwijl het onder het oude verdrag mogelijk was dat deze waren belast in de woonstaat van de dga. Degenen die in Duitsland wonen en een Nederlands pensioen, lijfrente of socialezekerheidsuitkering ontvangen van in totaal meer dan 15.000 euro ondergaan een inkomensachteruitgang. Om inkomensachteruitgang voor deze groep geleidelijker te laten verlopen is er een zesjarige overgangsregeling tot stand gekomen.

7 Conclusie

Hieronder wordt de hoofdvraag: “Wat zijn de fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een directeur groot aandeelhouder met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten?” beantwoord.

Een fiscaal gevolg van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een dga met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot het salaris is dat de beloning van de directeur onder het nieuwe verdrag tot een directeursbeloning behoort indien de beloning is verkregen voor werkzaamheden als bestuurder. Is de beloning verkregen voor werkzaamheden als werknemer, dan valt de beloning onder het salaris. Voor salaris wordt vrijstelling gegeven ter voorkoming van dubbele belastingheffing, terwijl voor directeursbeloningen (in eerste instantie) verrekening wordt verleend. Onder het oude verdrag viel de beloning van de dga altijd onder het salaris en werd dus vrijstelling verleend. Onder het nieuwe verdrag kan het zo zijn dat er verrekening wordt verleend waar onder het oude verdrag vrijstelling verleend werd.

Wanneer Duitsland voorkoming moet geven van dubbele belasting met betrekking tot inkomsten uit onroerende zaken die door een passieve vaste inrichting worden gebruikt, wordt door Duitsland onder het nieuwe verdrag verrekening verleend. Daarnaast wordt verrekening verleend voor inkomsten uit roerende zaken van een onderneming waarbij de roerende zaken behoren tot het bedrijfsvermogen van een passieve vaste inrichting. In het oude verdrag werd in deze gevallen de vrijstellingsmethode toegepast door Duitsland.

Daarnaast is een fiscaal gevolg voor de dga dat de dividenden in bepaalde gevallen aan een lager maximaal percentage bronstaatheffing zijn onderworpen dan onder het oude verdrag. Tevens is een gevolg voor de dga dat onder het nieuwe verdrag een bepaling is toegevoegd waarin een regeling is opgenomen dat dividenden in geval van emigratie van een natuurlijk persoon tot tien jaar na emigratie belast mogen worden in het land waar de natuurlijk persoon vóór emigratie heeft gewoond. Onder het oude verdrag zou de voormalige woonstaat van een dga bij emigratie het heffingsrecht verliezen.

Een ander gevolg is dat voordelen uit vervreemding van aandelen van een lichaam waarvan het vermogen bestaat uit onroerende zaken onder voorwaarden zijn belast in de staat waar de onroerende zaak is gelegen. Onder het oude verdrag waren deze voordelen belast in de woonstaat van degene die de aandelen vervreemdt. Met betrekking tot vermogenswinsten is daarnaast een bepaling toegevoegd met een regeling betreffende de belastingheffing van waardevermeerderingen bij emigratie. Bij emigratie van de dga van de ene verdragsluitende staat naar de andere mogen de waardevermeerderingen van aandelen, winstbewijzen, koopopties en het vruchtgebruik op aandelen in en winstbewijzen van en schuldvorderingen op een lichaam ter zake van de periode vóór emigratie, in het land worden belast waarvan de dga inwoner was vóór emigratie. Deze waardevermeerderingen van het vermogen worden niet meegenomen in de belastinggrondslag in het land waar de dga naartoe is geëmigreerd. Onder het oude verdrag verloor het voormalige woonland van de dga bij emigratie het heffingsrecht.

Het belangrijkste gevolg voor de dga met betrekking tot pensioenen is dat pensioenen groter dan 15.000 euro onder het nieuwe verdrag belast zijn in het bronland. Onder het oude verdrag waren pensioenen belast in het woonland van de dga. Tevens zijn onder het nieuwe verdrag socialezekerheidsuitkeringen op basis van ouderdom kleiner dan of gelijk aan 15.000 euro belast in het woonland waar deze onder het oude verdrag belast waren in het bronland. Daarnaast zijn niet-periodieke uitkeringen onder het nieuwe verdrag belast in de bronstaat, terwijl het onder het oude verdrag mogelijk was dat deze waren belast in de woonstaat van de dga. Degenen die in Duitsland wonen en een Nederlands pensioen, lijfrente of socialezekerheidsuitkering ontvangen van in totaal meer dan 15.000 euro ondergaan een inkomensachteruitgang. Om inkomensachteruitgang voor deze groep geleidelijker te laten verlopen is er een zesjarige overgangsregeling tot stand gekomen.

8 Reflectie

In dit hoofdstuk wordt gereflecteerd op het onderzoek, de uitkomsten en beperkingen van het onderzoek, wat er goed is gegaan en wat minder goed is gegaan tijdens het onderzoek. Er wordt ingegaan op de betrouwbaarheid en de validiteit van het onderzoek en op aanbevelingen voor eventueel verder onderzoek. Eerst zal er gereflecteerd worden op de deelvragen en als laatste op de hoofdvraag.

Het doel van het onderzoek was het opleveren van een rapport waarin beschreven werd wat de fiscale gevolgen van het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een dga met grensoverschrijdende ondernemingsactiviteiten zijn. Hierna wordt per deelvraag besproken wat voor invloed deze heeft gehad op het onderzoek.

Betrouwbaarheid

Een van de knelpunten die ontstaan bij het onderzoeken van een vrij nieuw onderwerp is dat er nog niet veel over geschreven is. Er zijn weinig bronnen aanwezig. Een onderzoek is betrouwbaarder als het minder afhankelijk is van willekeurige meetfouten. De betrouwbaarheid wordt in dit onderzoek gewaarborgd door gebruik te maken van de weinige maar wel verschillende bronnen. De betrouwbaarheid wordt ook vergroot doordat de bronnen die gebruikt worden van de Tweede Kamer en van vakspecialisten zijn. Daarnaast worden er bij enkele knelpunten vragen gesteld aan vakspecialisten, een interview afgenomen, om duidelijkheid te krijgen.

Validiteit

Een onderzoek moet betrouwbaar zijn, wil het onderzoek valide zijn. De validiteit in dit onderzoek wordt gewaarborgd door gebruik te maken van juiste en accurate bronnen. De begripsvaliditeit is gewaarborgd door eerst in te lezen in het onderwerp en dan pas te werk te gaan. Bij de interviews is de begripsvaliditeit gewaarborgd door de casussen zo duidelijk en volledig mogelijk uit te leggen aan of te omschrijven voor de geïnterviewden.

Deelvraag 1: Wat zijn de wijzigingen van het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland ten opzichte van het oude belastingverdrag?

- Voor deze deelvraag is een literatuurstudie gebruikt. Dit is een algemenere deelvraag, terwijl bij de volgende deelvragen de diepte wordt ingegaan. Om een basis te leggen is het goed geweest een verkennende literatuurstudie te doen. Deze deelvraag heeft een inleiding gegeven in elke wijziging die heeft plaatsgevonden in het Verdrag. Deelvraag 1 is qua relevantie niet de belangrijkste deelvraag. Wanneer deze deelvraag was weggelaten, was nog steeds dezelfde conclusie bereikt bij de centrale vraag en de casussen. Deze deelvraag is meer een hulpmiddel gebleken bij de hierop volgende deelvragen.
- Bij deze deelvraag zijn het oude en het nieuwe verdrag naast elkaar gelegd. Daarnaast is het boek van Carlo Douven gebruikt en zijn enkele kamerstukken als informatiebron gebruikt om deze deelvraag te kunnen beantwoorden. Door eerst elke wijziging vast te stellen kan later beter worden vastgesteld wat dit tot gevolg heeft voor een dga. Doordat bij deze deelvragen meerdere bronnen zijn gebruikt wordt de betrouwbaarheid groter, de kans op toeval is klein. De kans dat iemand op een ander antwoord komt als diegene dezelfde vraag zou stellen is klein.
- Wanneer een onderzoek niet betrouwbaar is, kan het onderzoek niet valide zijn. Een onderzoek is valide als je meet wat je wilt meten. Bij deze deelvraag zijn alle wijzigingen van het nieuwe verdrag ten opzichte van het oude verdrag beschreven. Bij het beantwoorden van deze deelvraag is gebruik gemaakt van bronnen die afkomstig zijn van de Tweede Kamer en van vakspecialisten. Dit zorgt voor juiste en accurate bronnen. De begripsvaliditeit wordt gewaarborgd door de verschillende bronnen die zijn gebruikt.

Deelvraag 2: Wat zijn de fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een directeur groot aandeelhouder met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot het salaris, directeursbeloningen, inkomsten uit onroerende zaken en vermogenswinsten?

- Bij deze deelvraag is gebruik gemaakt van een literatuurstudie. Bij deelvraag 2 wordt geen algemeen antwoord gegeven zoals bij deelvraag 1, maar wordt de diepte ingegaan. Deze deelvraag geeft inzicht in bepaalde gevolgen voor een specifieke groep personen, de dga, en specifieke inkomstenbestanddelen. Ten opzichte van het onderzoeksvoorstel is opgemerkt dat deze deelvraag breder gesteld moest worden dan die in het onderzoeksvoorstel was geformuleerd. Dit omdat de deelvraag in het onderzoeksvoorstel niet geheel dekkend zou zijn geweest. Er zijn meer wijzigingen geconstateerd die niet onder het kopje salaris konden worden geplaatst. Door de formulering van de deelvraag aan te passen is dit verholpen. Deze deelvraag geeft inzicht in de verwerking bij de casus. Deze deelvraag was belangrijk voor de beantwoording van de centrale vraag. Hierin wordt namelijk al een deel van de centrale vraag besproken. Bij deze deelvraag zijn enkele knelpunten ontstaan. Om hier duidelijkheid over te krijgen zijn er interviews afgenomen met vakspecialisten.
- De literatuurstudie zorgt voor een duidelijke beantwoording. Hiervoor zijn ook bronnen gebruikt van de Tweede Kamer en van vakspecialisten. Zoals hiervoor genoemd zijn er twee interviews afgenomen, waarvan een per mail waarin zo duidelijk en goed mogelijk de casussen zijn geschetst. De casussen, zoals omschreven in de bijlagen, zijn meegestuurd om de geïnterviewde persoon een duidelijk beeld te verschaffen van onze casussen, zodat hij een zo goed mogelijk antwoord kan geven. Om meer duidelijkheid over deze situatie te krijgen, zijn aan meerdere personen die meer kennis hebben over dit onderwerp vragen gesteld. Door diverse bronnen te gebruiken en bij knelpunten vakspecialisten in te schakelen kan de betrouwbaarheid gewaarborgd worden. Het vinden van de juiste personen om te interviewen is als knelpunt ondervonden. Het vinden van de juiste persoon die bereid is om geïnterviewd te worden en die de juiste kennis heeft om de vragen te beantwoorden is vrij lastig.
- Door vast te stellen dat bij deze deelvraag sprake is van betrouwbaarheid kan het ook een valide onderzoek zijn. Bij deze deelvraag is gebruik gemaakt van juiste en accurate bronnen. De validiteit voor de interviews is gewaarborgd doordat de casussen zo duidelijk en volledig mogelijk zijn uitgelegd aan de personen die werden geïnterviewd. De kans is altijd aanwezig dat iets verkeerd geïnterpreteerd wordt. Er is echter geprobeerd deze kans zo klein mogelijk te maken door de casusposities in de vorm van een afbeelding mee te sturen. Bij het telefonisch interview was de casuspositie niet van dergelijk belang dat hier nog verdere uitwerking van nodig was dan een mondelinge toelichting.

Deelvraag 3: Wat zijn de fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een directeur groot aandeelhouder met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot de inkomsten uit aanmerkelijk belang?

- Bij deze deelvraag is gebruik gemaakt van literatuurstudie. Deze deelvraag is van belang geweest om de centrale hoofdvraag te beantwoorden. Bij deze deelvraag wordt namelijk al een deel van de centrale hoofdvraag beantwoord. Deze deelvraag helpt in het verdere onderzoek van de casussen. Het antwoord op deze deelvraag kan worden toegepast op de casussen. Deze deelvraag geeft eerst een algemenere uitleg voordat hier in de casus verder op in wordt gegaan.
- De betrouwbaarheid wordt gewaarborgd door gebruik te maken van bronnen die afkomstig zijn van de Tweede Kamer en van vakspecialisten. De kans dat deze bronnen leiden tot willekeurige meetfouten is hierdoor klein, waardoor de bronnen de betrouwbaarheid vergroten.

- De validiteit wordt gewaarborgd door juiste en accurate bronnen te gebruiken van de Tweede Kamer en van vakspecialisten. Bij deze deelvraag is goed vastgelegd wat er gemeten moest worden en wat is gemeten.

Deelvraag 4: Wat zijn de fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een directeur groot aandeelhouder met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot de pensioenen?

- Bij deelvraag 4 is een literatuurstudie gebruikt. Bij deelvraag 4 was er een redelijke verwachting van wat het antwoord zou zijn. Echter bleek dat deze deelvraag veel uitgebreider beantwoord is dan in de lijn der verwachting. Er is namelijk veel gewijzigd met betrekking tot pensioenen. Deze deelvraag nam meer tijd in beslag dan gedacht, maar door verder een goede planning te maken en deze iets bij te stellen is het gelukt om het onderzoek af te ronden binnen de gewenste tijd.
- Voor de betrouwbaarheid en validiteit wordt verwezen naar deelvraag 3.

Verder onderzoek

Wanneer verder onderzoek wordt verricht, wordt aangeraden om te kijken of er al meer bekend is over dit onderwerp, zodat meer bronnen geraadpleegd kunnen worden. Daarnaast is het van belang de punten waarover nog geen duidelijkheid is verder te onderzoeken, in de hoop dat hierover dan al meer bekend is. Het betreft de volgende punten:

- Zijn Nederland en Duitsland met elkaar in gesprek geweest over de vraag wanneer sprake is van een materiële werkgever volgens artikel 14 lid 2 sub b van het nieuwe verdrag? Dient hiervoor gekeken te worden naar gezagsverhouding zoals Nederland doet of naar de kostentoe rekening zoals Duitsland doet?
- Dient salaris ontvangen door een dga uit een bv/GmbH te worden aangemerkt als een directeursbeloning of als inkomsten uit dienstbetrekking?

Daarnaast is in dit onderzoek met betrekking tot de casussen met bepaalde zaken geen rekening gehouden. Dit zou bij verder onderzoek wel gedaan kunnen worden. Het betreft de volgende punten:

- Er wordt geen rekening gehouden met de hypotheekrenteaftrek bij de compensatieregeling. Als er berekeningen worden gemaakt is dit een punt waar dan juist wel rekening mee gehouden kan worden.
- Bij de casussituaties wordt er vanuit gegaan dat de dga geen partner heeft. Er kan een situatie geschetst worden waarbij de dga een partner heeft.
- Bij de belastingberekening kan rekening gehouden worden met heffingskortingen, aftrekposten en dergelijke.

9 Casussen en advies

Hieronder worden vier casusposities behandeld. Van deze casusposities komen eerst de gevolgen van het nieuwe verdrag voor zowel een in Nederland als een in Duitsland wonende dga aan de orde. Vervolgens wordt er per casuspositie een advies gegeven. In bijlage VII is het Duits loon omgerekend naar het Nederlands loon. Deze omrekening is nodig voor de Nederlandse belastingberekening. Door deze omrekening kunnen de uitkomsten van de Nederlandse en de Duitse belastingberekening met elkaar worden vergeleken. In paragraaf 9.5 is extra informatie te vinden die betrekking heeft op de casussen.

9.1 Casus 1

De casus die hieronder aan de orde komt, betreft een in Nederland wonende dga die een belang heeft in een bv in Nederland en werkzaam is voor deze bv in Duitsland. Het salaris dat wordt ontvangen bedraagt 100.000 euro. Wanneer het een in Duitsland wonende dga betreft, is de bovengenoemde casus in de omgekeerde situatie van toepassing. Ter verduidelijking wordt verwezen naar bijlage VIII.

9.1.1 Gevolgen

Salaris – in Nederland wonende dga

Inkomsten welke als werknemer worden verkregen door een in Nederland wonende dga uit zijn bv, zijn in Nederland belast. Worden de werkzaamheden in Duitsland verricht dan zijn deze werkzaamheden in Duitsland belast (art. 14 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012).

Wanneer aan de volgende voorwaarden wordt voldaan, zijn de werkzaamheden die zijn verricht in Duitsland, belastbaar in Nederland. Duitsland is de “andere staat”:

- a) de genietster in de andere staat verblijft gedurende een tijdvak dat of tijdvakken die in een tijdvak van twaalf maanden beginnend of eindigend in het desbetreffende belastingjaar een totaal van 183 dagen niet te boven gaat of gaan; en
- b) de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van de andere staat is; en
- c) de beloning komt niet ten laste van een vaste inrichting die de werkgever in de andere staat heeft (art. 14 lid 2 Verdrag NL – DUI 2012).

In de casus wordt verondersteld dat de dga meer dan 183 dagen in een tijdvak van twaalf maanden verblijft in Duitsland, dus geldt de hoofdregel. Dit heeft tot gevolg dat de werkzaamheden die zijn verricht in Duitsland, in Duitsland worden belast. Nederland zal in dat geval op basis van artikel 22 lid 2 sub b vrijstelling verlenen (art. 22 lid 2 sub b Verdrag NL – DUI 2012).

Duitsland ziet deze beloning vanuit Duits oogpunt echter als een directeursbeloning, ongeacht of de beloning is ontvangen voor werkzaamheden die zijn verricht in de hoedanigheid van zijn werknemersfunctie. Dit blijkt uit Duitse rechtspraak waar vaak het attractiebeginsel wordt gevolgd. Alle werkzaamheden die een formeel bestuurder verricht vallen dan onder artikel 15 van het nieuwe verdrag – Directeursbeloningen (Cheung, 2016). In bijlage IX is het volledige vraagstuk te vinden. De directeursbeloning is dan daar belast waar het lichaam inwoner van is. In dit geval zal Nederland mogen heffen (art. 15 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012).

Nederland splitst een directeursbeloning in een beloning voor de bestuurderswerkzaamheden en voor werkzaamheden in zijn hoedanigheid als werknemer. De beloning voor de bestuurderswerkzaamheden is belast in Nederland, aangezien de bv zich hier bevindt. De beloning voor werkzaamheden in de hoedanigheid als werknemer is in deze casus belast in Duitsland.

Hier ontstaat een voordeel, aangezien Nederland dit als beloning ziet welke is ontvangen in de hoedanigheid als werknemer. Deze beloning is daardoor belast in Duitsland. Duitsland ziet dit echter als een directeursbeloning, die daardoor belast is in Nederland. In deze situatie zal daarom geen sprake zijn van

belastingheffing. Bij de in Duitsland wonende dga wordt de dubbele heffing besproken. Men zal gebruik maken van het feit dat er geen sprake is van belastingheffing. Nederland en Duitsland zullen echter nog met elkaar in overleg treden over dit discussiepunt. Er zal worden overlegd of de alle beloningen die een directeur ontvangt als directeursbeloning worden aangewezen of dat de beloning wordt gesplitst.

Het oude verdrag geeft dezelfde plaats van heffing en voorkoming ten aanzien van de beloning als werknemer (Nederlands oogpunt). De twaalf maandenregeling is echter anders. In het oude verdrag gaat het namelijk om een kalenderjaar, in plaats van een tijdvak van twaalf maanden, waardoor de kans op belastingheffing in het andere land kleiner is volgens het oude verdrag (art. 10 leden 1 en 2 Verdrag NL – DUI 2012) (art. 20 leden 1 en 3 Verdrag NL – DUI 2012). Vanuit Duits oogpunt is de plaats van heffing dus veranderd, aangezien onder het oude verdrag de beloning onder het werknemersartikel viel en dus in Duitsland belast was.

Salaris – in Duitsland wonende dga

Inkomsten verkregen door een in Duitsland wonende dga uit zijn GmbH, zijn, volgens Nederlands oogpunt, in Duitsland belast. Worden de werkzaamheden in Nederland verricht dan zijn deze werkzaamheden in Nederland belast (art. 14 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012).

Bovenstaande is echter niet van toepassing, aangezien de beloning vanuit Duits oogpunt wordt gezien als een directeursbeloning, zoals eerder genoemd (Cheung, 2016). De beloning die de dga ontvangt uit zijn GmbH is dus belast in Duitsland (art. 15 lid 1 Verdrag NL – DUI).

Hier ontstaat een probleem, aangezien Nederland dit als beloning ziet welke is ontvangen in de hoedanigheid als werknemer. De beloning is daardoor belast in Nederland. Duitsland ziet dit echter als een directeursbeloning die daardoor belast is in Duitsland. In deze situatie zal sprake zijn van dubbele heffing. Iemand die dubbele heffing moet betalen gaat hier niet mee akkoord en probeert dit ook te voorkomen. Nederland en Duitsland zullen met elkaar in overleg gaan over welk land in dit geval vrijstelling zal verlenen. In dit geval ontstaat er een discussie onder welk artikel de inkomsten vallen. Wanneer Nederland en Duitsland besluiten dat het onder het werknemersartikel valt, mag Nederland heffen, aangezien het een Nederlandse beloning betreft. Wanneer wordt besloten dat het om een directeursbeloning gaat mag Duitsland heffen, aangezien daar de leiding is gevestigd.

Onder het oude verdrag viel deze beloning wel onder het werknemersartikel. Inkomsten verkregen door een in Duitsland wonende dga uit zijn GmbH, waren in Duitsland belast. Worden de werkzaamheden in Nederland verricht, dan zijn deze werkzaamheden in Nederland belast (art. 10 lid 1 Verdrag NL – DUI 1959). Aan de voorwaarden van het tweede lid wordt niet voldaan, aangezien de dga meer dan 183 dagen in een kalenderjaar verblijft in Nederland. De hoofdregel is daarom van toepassing. Dit heeft tot gevolg dat de werkzaamheden die zijn verricht in Nederland, in Nederland worden belast. Duitsland verleent in dit geval vrijstelling (art. 20 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 1959).

9.1.2 Advies

Met betrekking tot een in Nederland wonende dga die salaris ontvangt uit de bv dat volgens Nederland belast is in Duitsland en dat volgens Duitsland als directeursbeloning wordt gezien en moet worden belast in Nederland is het nog onduidelijk wat de gevolgen zijn voor de heffing als de landen hierover met elkaar in overleg treden en een oplossing vinden. Binnen welk termijn er een oplossing kan worden verwacht is niet bekend. Tot die tijd is het aan te bevelen om in die situatie gebruik te maken van het nieuwe verdrag, omdat er dan vooralsnog geen heffing plaatsvindt. Met betrekking tot een in Duitsland wonende dga die salaris ontvangt uit de GmbH dat volgens Nederland is belast in Nederland en dat volgens Duitsland als directeursbeloning wordt gezien en moet worden belast in Duitsland is er sprake van dubbele heffing. Het is nog onbekend wat de gevolgen zullen zijn voor de heffing wanneer de landen hiervoor een oplossing hebben gevonden nadat ze met

elkaar in overleg zijn getreden. Vooralsnog kan dus het beste gebruik worden gemaakt van het oude verdrag door middel van de overgangsregeling. Hiervan kan nog een jaar na ingang van het nieuwe verdrag gebruik worden gemaakt. Op die manier is het zeker dat het heffingsrecht naar één land gaat, in dit geval naar Nederland.

Zie voor de belastingberekeningen de bijlagen X en XI. In Nederland bedraagt de te betalen inkomstenbelasting 38.675 euro bij een salaris van 100.000 euro. In Duitsland bedraagt de te betalen Einkommensteuer 37.844 euro. In Bijlage XII is de vermijding van dubbele belasting onder het nieuwe verdrag uitgewerkt. De vermijding van dubbele belasting, volgens de vrijstellingsmethode, voor een in NL wonende dga bedraagt 38.675 euro. Dit is van toepassing als de in Nederland wonende dga belasting moet betalen in Duitsland.

In deze casus leidt de compensatieregeling niet tot een voordeel. Zie hiervoor bijlage XIII.

9.2 Casus 2

De casus die hieronder aan de orde komt, betreft een in Nederland wonende dga die een belang heeft in een bv in Nederland. Deze bv heeft een vaste inrichting in Duitsland. De dga staat op de loonlijst bij de bv. De inkomsten die betrekking hebben op deze casus zijn: dividenden à 50.000 euro, salarissen à 100.000 euro, huuropbrengsten à 20.000 euro en vervreemding van de onroerende zaak à 200.000 euro. Wanneer het een in Duitsland wonende dga betreft, is de bovengenoemde casus in de omgekeerde situatie van toepassing. Ter verduidelijking wordt verwezen naar bijlage XIV.

9.2.1 Gevolgen

Verhuur van een onroerende zaak – in Nederland wonende dga

De inkomsten die zijn verkregen uit een onroerende zaak mogen worden belast in de staat waar de onroerende zaak is gelegen. Onder de inkomsten valt verhuur van de onroerende zaak. Dit geldt tevens wanneer deze inkomsten uit onroerende zaken van een onderneming zijn verkregen. Duitsland heeft in deze situatie het recht om belasting te heffen (6 leden 1, 3 en 4 Verdrag NL – DUI 2012). Nederland verleent vrijstelling (art. 22 lid 2 sub b Verdrag NL – DUI 2012).

In het oude verdrag wordt op dezelfde manier belasting geheven (art. 4 leden 1, 2 en 3 Verdrag NL – DUI 2012) (art. 20 leden 1 en 3 Verdrag NL – DUI 2012).

Verhuur van een onroerende zaak – in Duitsland wonende dga

Zie voor de regels omtrent verhuur van een onroerende zaak de hierboven beschreven tekst. Nederland heeft hier het recht om belasting te heffen (6 leden 1, 3 en 4 Verdrag NL – DUI 2012). Duitsland verleent vrijstelling (art. 22 lid 1 sub a Verdrag NL – DUI 2012).

In het oude verdrag wordt op dezelfde manier belasting geheven (art. 4 leden 1, 2 en 3 Verdrag NL – DUI 2012) (art. 20 leden 1 en 2 Verdrag NL – DUI 2012).

Vervreemding onroerende zaak – in Nederland wonende dga

De vervreemding van een onroerende zaak is belast in de staat waar de onroerende zaak is gelegen, in dit geval Duitsland (art. 13 lid 1 juncto artikel 6 Verdrag NL – DUI 2012). Nederland verleent vrijstelling (art. 22 lid 2 sub b Verdrag NL – DUI 2012).

In het oude verdrag wordt op dezelfde manier belasting geheven (art. 19 lid 1 sub a juncto art. 4 Verdrag NL – DUI 2012) (art. 20 leden 1 en 3 Verdrag NL – DUI 2012).

Vervreemding onroerende zaak – in Duitsland wonende dga

Zie voor de regels omtrent vervreemding van een onroerende zaak de hierboven beschreven tekst. Nederland heeft het heffingsrecht (art. 13 lid 1 juncto artikel 6 Verdrag NL – DUI 2012). Duitsland past de verrekeningsmethode toe (art. 22 lid 1 sub c Verdrag NL – DUI 2012). Dit kan leiden tot een bijbetaling in Duitsland, omdat de tarieven in Duitsland hoger zijn. Voor de belastingberekening wordt verwezen naar bijlage XV en XVI.

In het oude verdrag wordt op dezelfde manier belasting geheven. De voorkoming is echter gewijzigd. Bij de voorkoming van dubbele belasting in het oude verdrag werd namelijk de vrijstellingsmethode toegepast (art. 19 lid 1 sub a juncto art. 4 Verdrag NL – DUI 2012) (art. 20 leden 1 en 2 Verdrag NL – DUI 2012).

Dividend – in Nederland wonende dga

In beginsel mag Nederland volgens lid 1 van artikel 10 heffen. De enige mogelijkheid dat Duitsland zou mogen heffen, is wanneer het de volgende regeling betreft. Wanneer de uiteindelijke gerechtigde de dga is, is lid 4 van artikel 10 van toepassing. Hierin staat een uitzondering op het eerste, tweede en zesde lid. Deze leden zijn

namelijk niet van toepassing, indien het lichaam dat het dividend uitkeert aan een uiteindelijke gerechtigde in het andere land, een vaste inrichting heeft in het land waarvan het lichaam inwoner is. Daarnaast dienen de aandelen van het lichaam dat dividend uitkeert tot het bedrijfsvermogen van de vaste inrichting te behoren. Wanneer dit het geval is, is artikel 7 van toepassing (art. 10 leden 1 en 4 Verdrag NL – DUI 2012). Volgens dat artikel zijn voordelen die zijn verkregen uit Nederland slechts in Nederland belastbaar, tenzij er sprake is van een vaste inrichting in Duitsland. Het uitgekeerde dividend van 50.000 euro zou in die situatie in Duitsland worden belast (art. 7 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012). Nederland verleent vrijstelling (art. 22 lid 2 sub b Verdrag NL – DUI).

Volgens het oude verdrag wordt op dezelfde manier belasting geheven (art. 13 leden 1 en 5 Verdrag NL – DUI 2012) (art. 20 leden 1 en 3 Verdrag NL – DUI 2012).

Aangezien de bv dividend uitkeert aan de dga, is lid 4 van artikel 10 niet van toepassing. Het uitkeren van dividend van de bv aan de dga betreft in dit geval een binnenlandse situatie. Daarom wordt hier verder niet op ingegaan. In de belastingberekening, waarvoor wordt verwezen naar bijlage XV en XVI, is het dividend dan ook niet meegenomen.

Dividend – in Duitsland wonende dga

De enige mogelijkheid dat Nederland mag heffen, is wanneer lid 4 van toepassing is. Zie voor de regels omtrent dividend de hierboven beschreven tekst. In beginsel mag Duitsland volgens lid 1 heffen. De in Duitsland wonende dga ontvangt inkomsten uit een vaste inrichting welke is gevestigd in Nederland. Wanneer dit het geval is, moet naar artikel 7 worden gekeken (art. 10 leden 1 en 4 Verdrag NL – DUI 2012). Volgens dat artikel zijn voordelen die zijn verkregen uit Duitsland slechts in Duitsland belastbaar, tenzij er sprake is van een vaste inrichting in Nederland. Het uitgekeerde dividend van 50.000 euro wordt dus in Nederland belast (art. 7 lid 1 verdrag NL – DUI 2012). Duitsland past de verrekeningsmethode toe (art. 22 lid 1 sub b onderdeel aa Verdrag NL – DUI).

Volgens het oude verdrag is de belastingheffing nagenoeg hetzelfde. Het verschil is echter dat volgens het oude verdrag vrijstelling wordt verleend door Duitsland in plaats van verrekening (art. 13 leden 1 en 5 Verdrag NL – DUI 2012) (art. 20 leden 1 en 2 Verdrag NL – DUI 2012).

Aangezien de aandelen van de GmbH niet behoren tot het bedrijfsvermogen van de vaste inrichting, betreft het uitkeren van dividend van de GmbH aan de dga een binnenlandse situatie. Daarom wordt hier verder niet op ingegaan.

Salaris – in Nederland wonende dga

Inkomsten verkregen door een in Nederland wonende dga uit zijn bv, zijn in Nederland belast. Worden de werkzaamheden in Duitsland verricht, dan zijn deze inkomsten in Duitsland belast (art. 10 lid 1 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 14 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012).

Wanneer aan de in casus 1 genoemde voorwaarden wordt voldaan, zijn de werkzaamheden die zijn verricht in Duitsland belastbaar in Nederland (art. 14 lid 2 Verdrag NL – DUI 2012). In deze situatie gaat het om inkomsten die zijn toe te rekenen aan een vaste inrichting in Duitsland. Het salaris van de dga wordt belast in Duitsland. Er hoeft niet gekeken te worden naar hoeveel dagen de dga in Duitsland aanwezig is geweest, omdat aan sub c al niet wordt voldaan. Nederland verleent vrijstelling (art. 22 lid 2 sub b Verdrag NL – DUI 2012). In deze casus doet zich hetzelfde voor met betrekking tot het aanmerken van de beloning als werknemer volgens Nederland en als directeur volgens Duitsland. Zie voor een uitgebreidere uitwerking casus 1.

Het oude verdrag geeft dezelfde uitkomst, met uitzondering van het verschil in aanmerking van de beloning door de verdragsluitende landen, alleen is de twaalf maandenregeling anders. In het oude verdrag gaat het

namelijk om een kalenderjaar, in plaats van een tijdvak van twaalf maanden, waardoor de kans op belastingheffing in het andere land kleiner is onder het oude verdrag. In deze casus heeft deze wijziging echter geen invloed op de fiscale gevolgen, aangezien de beloning ten laste komt van de vaste inrichting in Duitsland. Er kan dus al niet meer aan alle voorwaarden worden voldaan (art. 10 leden 1 en 2 Verdrag NL – DUI 2012) (art. 20 leden 1 en 3 Verdrag NL – DUI 2012).

Salaris – in Duitsland wonende dga

Inkomsten verkregen door een in Duitsland wonende dga uit zijn bv, zijn in Duitsland belast. Worden de werkzaamheden in Nederland verricht, dan zijn deze werkzaamheden in Nederland belast (art. 10 lid 1 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 14 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012).

In deze casus doet zich hetzelfde voor met betrekking tot het aanmerken van de beloning als werknemer volgens Nederland of als directeur volgens Duitsland, zie voor een uitgebreidere uitwerking casus 1.

Volgens het oude verdrag wordt de beloning wel door beide landen als salaris aangemerkt. De beloning is dan belast in Nederland (art. 10 lid 1 Verdrag NL – DUI 1959). Aan de voorwaarden van het tweede lid wordt niet voldaan, aangezien de beloning ten laste komt van een vaste inrichting in Nederland (art. 10 lid 2 Verdrag NL – DUI 1959). De hoofdregel geldt daarom. Dit heeft tot gevolg dat de werkzaamheden die zijn verricht in Nederland, in Nederland worden belast. Duitsland zal in dat geval vrijstelling verlenen (art. 20 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 1959). In het oude verdrag is daarnaast de twaalf maandenregeling anders. In het oude verdrag gaat het namelijk om een kalenderjaar, in plaats van een tijdvak van twaalf maanden, waardoor de kans op belastingheffing in het andere land kleiner is dan onder het oude verdrag (art. 10 leden 1 en 2 Verdrag NL – DUI 2012) (art. 20 leden 1 en 2 Verdrag NL – DUI 2012).

9.2.2 Advies

Met betrekking tot de vervreemding van een onroerende zaak door een in Duitsland wonende dga is het advies om nog een jaar gebruik te maken van het oude verdrag door middel van de overgangsregeling. Onder het oude verdrag werd namelijk vrijstelling verleend door Duitsland, terwijl onder het nieuwe verdrag verrekening wordt verleend. Verrekening kan nadeliger uitpakken voor de dga. Zie bijlage XVII voor de berekening van de vermijding van dubbele belasting. De in Nederland te betalen inkomstenbelasting bedraagt 47.827 euro en in Duitsland bedraagt de te betalen Einkommensteuer 46.706 euro. Dit is berekend aan de hand van 20.000 euro uit de verhuur van de onroerende zaak en 100.000 euro salaris. De vermijding van dubbele belasting onder het nieuwe verdrag bedraagt voor een in Nederland wonende dga 47.827 euro en voor een in Duitsland wonende dga 7.748 euro. Onder het oude verdrag gelden dezelfde bedragen.

Voor een advies voor het salaris van de dga wordt verwezen naar het advies van casus 1.

In deze casus leidt de compensatieregeling niet tot een voordeel. Zie hiervoor bijlage XVIII.

9.3 Casus 3

De casus die hieronder aan de orde komt, betreft een dga die inwoner is van Nederland. Deze dga heeft een belang in een Nederlandse bv welke weer een belang heeft in een Duitse GmbH. In dit geval kan de dga bij zowel de bv als de GmbH op de loonlijst staan, maar ook alleen bij de bv. De inkomsten die betrekking hebben op deze casus zijn: dividenden à 50.000 euro, salarissen à 100.000 euro, pensioen à 30.000 euro, vervreemding van aandelen à 500.000 euro, huuropbrengsten à 20.000 euro en vervreemding van de onroerende zaak à 200.000 euro. Deze inkomsten worden ontvangen uit de GmbH. Het salaris kan echter ook worden ontvangen uit de bv. Wanneer het een in Duitsland wonende dga betreft, is de bovengenoemde casus in de omgekeerde situatie van toepassing. Ter verduidelijking wordt verwezen naar bijlage XIX.

9.3.1 Gevolgen

Verhuur van onroerende zaken – in Nederland wonende dga

Volgens het nieuwe verdrag zijn inkomsten verkregen uit verhuur van een in Duitsland gelegen onroerende zaak belast in Duitsland, het land waar de onroerende zaak is gelegen. Dit geldt ook voor inkomsten uit onroerende zaken van een onderneming. De inkomsten uit de verhuur van de in Duitsland gelegen onroerende zaak van de GmbH à 20.000 euro zijn dus belast in Duitsland (art. 6 lid 1, 3 en 4 Verdrag NL – DUI 2012).

Onder het oude verdrag gold er met betrekking tot deze inkomsten hetzelfde (art. 4 lid 1, 2 en 4 Verdrag NL – DUI 1959).

Verhuur van onroerende zaken – in Duitsland wonende dga

Zie voor de regels omtrent verhuur van een onroerende zaak de hierboven beschreven tekst. De inkomsten uit de verhuur van de in Nederland gelegen onroerende zaak van de bv à 20.000 euro zijn dus belast in Nederland (art. 6 lid 1, 3 en 4 Verdrag NL – DUI 2012).

Onder het oude verdrag gold er met betrekking tot deze inkomsten hetzelfde (art. 4 lid 1, 2 en 4 Verdrag NL – DUI 1959).

Vervreemding van onroerende zaken – in Nederland wonende dga

Met betrekking tot de inkomsten uit vervreemding van een in Duitsland gelegen onroerende zaak geldt tevens dat deze inkomsten zijn belast in de staat waar de onroerende zaak is gelegen, dus in Duitsland in dit geval. De inkomsten uit de vervreemding van de in Duitsland gelegen onroerende zaak à 200.000 euro zijn dus belast in Duitsland (art. 13 lid 1 juncto art. 6 Verdrag NL – DUI 2012).

Onder het oude verdrag was deze situatie niet anders (art. 19 lid 1 sub a juncto art. 4 Verdrag NL – DUI 1959).

Vervreemding van onroerende zaken – in Duitsland wonende dga

Met betrekking tot de inkomsten uit vervreemding van een in Nederland gelegen onroerende zaak geldt, zoals hiervoor genoemd, tevens dat deze inkomsten zijn belast in de staat waar de onroerende zaak is gelegen, dus in Nederland in dit geval. De inkomsten uit de vervreemding van de in Nederland gelegen onroerende zaak à 200.000 euro zijn dus belast in Nederland (art. 13 lid 1 juncto art. 6 Verdrag NL – DUI 2012).

Onder het oude verdrag was deze situatie niet anders (art. 19 lid 1 sub a juncto art. 4 Verdrag NL – DUI 1959).

Dividend – in Nederland wonende dga

Dividenden verkregen door de bv uit de GmbH worden belast in het woonland van de ontvanger van de dividenden, Nederland in dit geval (art. 10 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012). De dividenden à 50.000 euro mogen echter ook belast worden in het bronland, Duitsland, voor maximaal 5 procent van het brutobedrag van de dividenden (art. 10 lid 2 sub a Verdrag NL – DUI 2012). Nederland zal dan verrekening verlenen van de in

Nederland verschuldigde belasting (art. 22 lid 2 sub c Verdrag NL – DUI 2012). Er zal hier echter geen heffing (0%) plaatsvinden, aangezien er sprake is van de moeder-dochterrichtlijn. Een moedermaatschappij is een maatschappij die een deelneming van ten minste 10 procent in het kapitaal van een vennootschap heeft. De moedermaatschappij moet zijn opgericht naar Nederlands recht en moet onder de Nederlandse vpb vallen. De dochtermaatschappij moet opgericht zijn naar Duits recht en deze moet onder de Duitse vpb vallen (Publicatieblad van de Europese Unie, 2011). Wanneer de bv slechts als holding zou dienen, zou de 5 procent bronbelastingheffing van toepassing zijn, aangezien artikel 10 lid 2 sub a dan van toepassing is. Dit is te vinden in het derde lid van artikel XV van het Protocol. Bij uitkering van de door de bv ontvangen dividenden aan de dga is er sprake van een binnenlandse situatie. Hierop wordt verder niet ingegaan.

Bij toepassing van het oude verdrag was de verdeling van de belastingheffing met betrekking tot deze inkomsten hetzelfde, met uitzondering van de regeling omtrent de bv die slechts als holding zou dienen. Daarnaast mocht de bronheffing maximaal 10 procent bedragen, maar er was geen sprake van heffing (0%) in verband met de moeder-dochterrichtlijn (art. 13 lid 1 en 4 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 20 lid 1, 3 en 4 Verdrag NL – DUI 1959). De moeder-dochterrichtlijn geldt voor vennootschappen die een bepaalde rechtsvorm (genoemd in de moeder-dochterrichtlijn) hebben, de woonplaats volgens de fiscale wetgeving van een lidstaat in die staat hebben en zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting of een soortgelijke belasting in een andere lidstaat zoals genoemd in de moeder-dochterrichtlijn (art. 2 lid 1 sub a, b en c Moeder-dochterrichtlijn). Daarnaast geldt dat de moedermaatschappij een deelneming van ten minste 10 procent moet bezitten in het kapitaal van een vennootschap van een andere lidstaat (art. 3 lid 1 sub a Moeder-dochterrichtlijn).

Dividend – in Duitsland wonende dga

Dividenden verkregen door de GmbH uit de bv worden belast in het woonland van de ontvanger van de dividenden, Duitsland in dit geval (art. 10 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012). De dividenden à 50.000 euro mogen echter ook belast worden in het bronland, Nederland, voor maximaal 5 procent van het brutobedrag van de dividenden (art. 10 lid 2 sub a Verdrag NL – DUI 2012). Duitsland zal dan vrijstelling verlenen van de in Duitsland verschuldigde belasting (art. 22 lid 1 sub a Verdrag NL – DUI 2012). Er zal hier echter geen heffing (0%) plaatsvinden, aangezien er sprake is van de moeder-dochterrichtlijn. Bij uitkering van de door de GmbH ontvangen dividenden aan de dga is er sprake van een binnenlandse situatie. Hierop wordt verder niet ingegaan.

Bij toepassing van het oude verdrag was de verdeling van de belastingheffing met betrekking tot deze inkomsten hetzelfde, echter mocht de bronheffing hier maximaal 10 procent bedragen en Duitsland zou verrekening verlenen. Aangezien sprake is van de moeder-dochterrichtlijn vindt er echter geen heffing (0%) plaats (art. 13 lid 1 en 4 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 20 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 1959).

Vervreemding van aandelen met betrekking tot onroerende zaaklichamen – in Nederland wonende dga

Inkomsten uit de vervreemding van aandelen in een onderneming die kwalificeert als onroerende zaaklichaam zijn belast in de staat waar de onroerende zaak is gelegen. Hiervoor moet echter worden voldaan aan de voorwaarde dat de aandelen hun waarde (voor meer dan 75 procent) ontleen aan onroerende zaken die zijn gelegen in de andere staat. Daarnaast mogen de aandelen niet worden verhandeld aan een erkende effectenbeurs. Tevens mag het geen onroerende zaak betreffen waarin het lichaam waarin de aandelen werden gehouden of de houders van die aandelen hun bedrijf uitoefenen. In deze casus wordt er voldaan aan deze voorwaarden en zijn sub a en b van het tweede lid van artikel 13 van het Verdrag Nederland – Duitsland 2012 niet van toepassing. De inkomsten uit vervreemding van aandelen in de GmbH die kwalificeert als onroerende zaaklichaam à 500.000 euro zijn dus belast in Duitsland (art. 13 lid 2 (sub a en b) Verdrag NL – DUI 2012). Ter voorkoming van dubbele belastingheffing verleent Nederland verrekening van de in Nederland verschuldigde belasting (art. 22 lid 2 sub b en c Verdrag NL – DUI 2012). In Nederland is hier sprake van de “deelnemingsvrijstelling”. Er wordt dus geen belasting geheven. De verrekening vanuit Nederlandse kant hoeft daarom niet te worden verleend.

Volgens het oude verdrag worden de inkomsten uit de vervreemding van aandelen à 500.000 euro belast in de woonstaat van de vervreemder van de aandelen. In dat geval zou Nederland het recht tot belastingheffing over deze inkomsten hebben (art. 8 lid 1 Verdrag NL – DUI 1959).

Vervreemding van aandelen met betrekking tot onroerende zaaklichamen – in Duitsland wonende dga

Zie voor de regels omtrent vervreemding van aandelen met betrekking tot onroerende zaaklichamen de hierboven beschreven tekst. De inkomsten uit vervreemding van aandelen in de bv die kwalificeert als onroerende zaaklichaam à 500.000 euro zijn dus belast in Nederland (art. 13 lid 2 (sub a en b) Verdrag NL – DUI 2012). Ter voorkoming van dubbele belastingheffing verleent Duitsland verrekening van de in Duitsland verschuldigde belasting (art. 22 lid 1 sub b onderdeel bb Verdrag NL – DUI 2012). In Duitsland is hier sprake van de “deelnemingsvrijstelling”. Er wordt dus geen belasting geheven. De verrekening vanuit Duitse kant hoeft daarom niet te worden verleend.

Volgens het oude verdrag worden de inkomsten uit de vervreemding van aandelen à 500.000 euro belast in de woonstaat van de vervreemder van de aandelen. In dat geval zou Duitsland het recht tot belastingheffing over deze inkomsten hebben (art. 8 lid 1 Verdrag NL – DUI 1959).

Salaris – in Nederland wonende dga

Inkomsten verkregen door een in Nederland wonende dga uit zijn bv, voor werkzaamheden als werknemer die zijn verricht in Nederland, zijn in Nederland belast. Indien de dga bij de GmbH op de loonlijst staat, zijn de inkomsten verkregen uit werkzaamheden ten behoeve van de GmbH die in Duitsland worden verricht à 100.000 euro in Duitsland belast (art. 14 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012). De GmbH is de werkgever van de dga en is inwoner van Duitsland. Daarom mag het salaris van de dga niet worden belast in Nederland (art. 14 lid 2 sub b Verdrag NL – DUI 2012). Nederland zal vrijstelling verlenen van de in Nederland verschuldigde belasting (art. 22 lid 2 sub b Verdrag NL – DUI 2012).

Indien de dga niet bij de GmbH op de loonlijst staat, is het mogelijk dat zijn salaris is belast in Nederland. Het salaris is namelijk betaald door een werkgever, de bv, die geen inwoner is van Duitsland. Daarnaast komt het salaris niet ten laste van een vaste inrichting die de werkgever, de bv, in Duitsland heeft. Er is in deze casus namelijk überhaupt geen sprake van een vaste inrichting. Het salaris à 100.000 euro is dan in Nederland belast, indien de dga voor maximaal 183 dagen in Duitsland verblijft gedurende een tijdvak of tijdvakken van twaalf maanden beginnend of eindigend in het betreffende belastingjaar. Wanneer de 183 dagen worden overschreden, wordt het salaris in Duitsland belast (art. 14 lid 2 Verdrag NL – DUI 2012).

Duitsland ziet deze beloning vanuit Duits oogpunt echter als een directeursbeloning, ongeacht of de beloning is ontvangen voor werkzaamheden die zijn verricht in de hoedanigheid van zijn werknemersfunctie. Dit blijkt uit Duitse rechtspraak waar vaak het attractiebeginsel wordt gevolgd. Alle werkzaamheden die een formeel bestuurder verricht vallen dan onder artikel 15 van het nieuwe verdrag – Directeursbeloningen (Cheung, 2016). De dga is formeel bestuurder van de bv en de GmbH, het salaris dat hij hier uit ontvangt à 100.000 euro wordt dus door Duitsland als directeursbeloning aangemerkt.

Nederland splitst een directeursbeloning in een beloning voor de bestuurderswerkzaamheden en voor werkzaamheden in zijn hoedanigheid als werknemer.

Hier is sprake van een interpretatieverschil, aangezien Nederland dit als beloning ziet welke is ontvangen in de hoedanigheid als werknemer. Deze beloning is daardoor belast in Duitsland, omdat de GmbH optreedt als werkgever. Duitsland ziet dit als een directeursbeloning. De beloning is daardoor belast in Duitsland.

Onder het oude verdrag was de situatie met betrekking tot deze inkomsten hetzelfde, behalve dat er onder het oude verdrag geen sprake was van een interpretatieverschil. Daarnaast betrof de 183-dagenregeling een kalenderjaar in plaats van een tijdvak of tijdvakken beginnend of eindigend in het betreffende belastingjaar, waardoor de kans op belastingheffing in het andere land kleiner is volgens het oude verdrag (art. 10 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 20 lid 1 en 3 Verdrag NL – DUI 1959).

Salaris – in Duitsland wonende dga

Inkomsten verkregen door een in Duitsland wonende dga uit zijn GmbH, voor werkzaamheden als werknemer die zijn verricht in Duitsland, zijn in Duitsland belast. Indien de dga ook bij de bv op de loonlijst staat, zijn de inkomsten verkregen uit werkzaamheden ten behoeve van de bv die in Nederland worden verricht à 100.000 euro in Nederland belast (art. 14 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012). De bv is de werkgever van de dga en is inwoner van Nederland. Daarom mag het salaris van de dga niet worden belast in Duitsland (art. 14 lid 2 sub b Verdrag NL – DUI 2012). Duitsland zal vrijstelling verlenen van de in Duitsland verschuldigde belasting (art. 22 lid 1 sub a Verdrag NL – DUI 2012).

Indien de dga niet bij de bv op de loonlijst staat, is het mogelijk dat zijn salaris is belast in Duitsland. Het salaris is namelijk betaald door een werkgever, de GmbH, die geen inwoner is van Nederland. Daarnaast komt het salaris niet ten laste van een vaste inrichting die de werkgever, de GmbH, in Nederland heeft. Het salaris à 100.000 euro is dan in Duitsland belast, indien de dga voor maximaal 183 dagen in Nederland verblijft gedurende een tijdvak of tijdvakken van twaalf maanden beginnend of eindigend in het betreffende belastingjaar. Wanneer de 183 dagen worden overschreden, wordt het salaris in Nederland belast (art. 14 lid 2 Verdrag NL – DUI 2012).

Bovenstaande is echter volgens Nederlandse optiek. Er is namelijk sprake van een interpretatieverschil. Nederland ziet de beloning namelijk als een beloning welke is ontvangen in de hoedanigheid als werknemer. Volgens Nederland is de beloning daardoor belast in Nederland, omdat de bv optreedt als werkgever. Duitsland ziet de beloning echter als een directeursbeloning. Volgens Duitsland is de beloning belast in Nederland. Duitsland zal dan verrekening verlenen (art. 15 Verdrag NL – DUI 2012) (art. 22 lid 1 sub b onderdeel cc Verdrag NL – DUI 2012).

Onder het oude verdrag was de situatie met betrekking tot deze inkomsten hetzelfde, behalve dat er onder het oude verdrag geen sprake was van een interpretatieverschil en Duitsland dus vrijstelling zou verlenen. Daarnaast betrof de 183-dagenregeling een kalenderjaar in plaats van een tijdvak of tijdvakken beginnend of eindigend in het betreffende belastingjaar, waardoor de kans op belastingheffing in het andere land kleiner is volgens het oude verdrag (art. 10 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 20 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 1959).

Directeursbeloning – in Nederland wonende dga

Indien de directeur een beloning krijgt van de GmbH ten behoeve van zijn werkzaamheden als bestuurder, dan heeft Duitsland het heffingsrecht over dit inkomen (art. 15 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012). Nederland verleent in dat geval verrekening ter voorkoming van dubbele belastingheffing (art. 22 lid 2 sub c Verdrag NL – DUI 2012). Indien de dga door verrekening benadeeld wordt ten opzichte van een werknemer in die situatie, verleent Nederland vrijstelling van de verschuldigde Nederlandse belasting (Onderdeel 3.4. Besluit van 7 augustus 2008, nr. CPP2007/664M. Besluit voorkoming van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen. Directeuren- en commissarissenbeloningen; goedkeuring toepassing vrijstellingsmethode, 2008).

Bij toepassing van het oude verdrag zou de directeursbeloning worden behandeld als inkomen uit salaris. Het inkomen à 100.000 euro is dan belast in Duitsland. Er wordt dan niet voldaan aan de tweede voorwaarde van het tweede lid. De beloning is namelijk betaald door een werkgever, de GmbH, die inwoner is van Duitsland

(art. 10 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 1959). Nederland verleende vrijstelling in dat geval (art. 20 lid 1 en 3 Verdrag NL – DUI 1959).

Directeursbeloning – in Duitsland wonende dga

Indien de directeur een beloning krijgt van de bv ten behoeve van zijn werkzaamheden als bestuurder, dan heeft Nederland het heffingsrecht over dit inkomen (art. 15 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012). Duitsland verleent in dat geval verrekening ter voorkoming van dubbele belastingheffing (art. 22 lid 1 sub b onderdeel cc Verdrag NL – DUI 2012).

Bij toepassing van het oude verdrag zou de directeursbeloning worden behandeld als inkomen uit salaris. Het inkomen à 100.000 euro is dan belast in Nederland. Er wordt dan niet voldaan aan de tweede voorwaarde van het tweede lid. De beloning is namelijk betaald door een werkgever, de bv, die inwoner is van Nederland (art. 10 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 1959). Duitsland verleende vrijstelling in dat geval (art. 20 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 1959).

Pensioen – in Nederland wonende dga

Pensioen verkregen uit de GmbH wordt belast in Nederland, de woonstaat van de dga. Echter omdat het brutobedrag van het pensioen meer is dan 15.000 euro is het gehele pensioen à 30.000 euro belast in Duitsland, de bronstaat. Het betreft hier een periodiek pensioen, dus het derde lid van artikel 17, betreffende niet-periodieke uitkeringen, is niet van toepassing (art. 17 lid 1, 2 en 3 Verdrag NL – DUI 2012). Nederland verleent vrijstelling met betrekking tot de in Nederland verschuldigde belasting (art. 22 lid 2 sub b Verdrag NL – DUI 2012).

Volgens het oude verdrag was het pensioen à 30.000 euro belast in Nederland, de woonstaat van de dga (art. 12 lid 1 Verdrag NL – DUI 1959).

Bij de belastingberekening is er uitgegaan van het feit dat het pensioen het enige inkomen is dat de dga op dat moment nog ontvangt en dat het om een pensioen gaat welke per 1 januari 2016 is ingegaan. Zie voor de belastingberekeningen bijlagen XX en XXI.

Pensioen – in Duitsland wonende dga

Pensioen verkregen uit de bv wordt belast in Duitsland, de woonstaat van de dga. Echter omdat het brutobedrag van het pensioen meer is dan 15.000 euro is het gehele pensioen à 30.000 euro belast in Nederland, de bronstaat. Het betreft hier een periodiek pensioen, dus het derde lid van artikel 17, betreffende niet-periodieke uitkeringen, is niet van toepassing (art. 17 lid 1, 2 en 3 Verdrag NL – DUI 2012). Duitsland verleent verrekening met betrekking tot de in Duitsland verschuldigde belasting (art. 22 lid 1 sub b onderdeel ee Verdrag NL – DUI 2012).

Volgens het oude verdrag was het pensioen à 30.000 euro belast in Duitsland, de woonstaat van de dga (art. 12 lid 1 Verdrag NL – DUI 1959).

Bij de berekening is er uitgegaan van het feit dat het pensioen het enige inkomen is dat de dga op dat moment nog ontvangt en dat het om een pensioen gaat welke per 1 januari 2016 is ingegaan.

Voorwaarden zesjarige overgangsregeling

- Het moet gaan om een inkomensbestanddeel dat wordt betaald aan een natuurlijk persoon die sinds 12 april 2012 onafgebroken inwoner is geweest van Duitsland.
- Afkoopsommen van lijfrenten en pensioenen vallen niet onder de regeling.
- De heffing van het pensioen dat groter is dan 15.000 euro moet toekomen aan Nederland.

- Reeds moet er een betaling van het inkomstenbestanddeel hebben plaatsgevonden vóór de datum van inwerkingtreding van het Verdrag.
- Het heffingsrecht moet onder het oude verdrag aan Duitsland zijn toegewezen.
- Sociale zekerheidsuitkeringen uit Nederland vallen niet onder de regeling (Weekers, 2013).

9.3.2 Advies

Voor het advies met betrekking tot het salaris wordt verwezen naar het advies bij casus 1.

Met betrekking tot de directeursbeloningen van een in Nederland wonende dga is het oude verdrag voordeliger, tenzij de vrijstellingsmethode wordt toegepast onder het nieuwe verdrag. Zie hiervoor de bijlagen XX en XXI. De te betalen inkomstenbelasting in Nederland bij een salaris van 100.000 euro en een directeursbeloning van 100.000 euro is 89.427 euro. De te betalen Einkommensteuer in Duitsland bedraagt 82.154 euro. Onder het oude verdrag viel de directeursbeloning onder het artikel “niet-zelfstandige arbeid” en werd de vrijstellingsmethode toegepast. In het nieuwe verdrag wordt de verrekeningsmethode toegepast, tenzij de dga door verrekening benadeeld wordt ten opzichte van een werknemer in die situatie. Dan verleent Nederland namelijk vrijstelling van de verschuldigde Nederlandse belasting. Wanneer het gaat om een directeursbeloning voor een in Duitsland wonende dga, is het advies om gebruik te maken van het oude verdrag door middel van de overgangsregeling. Hier was in het oude verdrag de vrijstellingsmethode van toepassing en in het nieuwe verdrag de verrekeningsmethode. Echter in deze casus komen deze twee methoden op hetzelfde voorkomingsbedrag neer, dus maakt het in dit geval geen verschil of het oude dan wel het nieuwe verdrag wordt toegepast. Zie voor de vermijding van dubbele belasting de bijlage XXII.

Wanneer het gaat om pensioenen is het altijd voordeliger dat Duitsland het heffingsrecht heeft. Zie voor de belastingberekeningen de bijlagen XX en XXI. Bij een pensioen van 30.000 euro bedraagt de te betalen inkomstenbelasting in Nederland 5.983 euro. De te betalen Einkommensteuer in Duitsland bedraagt 4.225 euro. Voor de in Nederland wonende dga is het advies om gebruik te maken van het nieuwe verdrag. Hierdoor valt het heffingsrecht in Duitsland. Voor de in Duitsland wonende dga is het advies om nog voor een jaar gebruik te maken van het oude verdrag. Hierdoor valt het heffingsrecht in Duitsland. De zesjarige overgangsregeling is in deze casus niet van toepassing, aangezien het pensioen niet is ingegaan voor de inwerkingtreding van het nieuwe verdrag.

In deze casus levert de compensatieregeling geen voordeel op. Zie bijlage XXIII voor de berekening daarvan.

9.4 Casus 4

De casus die hieronder aan de orde komt betreft een dga die inwoner is van Nederland en een belang heeft in een Duitse GmbH. De dga ontvangt inkomsten uit de GmbH en staat hier ook op de loonlijst. De inkomsten die betrekking hebben op deze casus zijn: dividenden à 50.000 euro, salarissen à 100.000 euro, pensioen à 30.000 euro, vervreemding van aandelen à 500.000 euro, huuropbrengsten à 20.000 euro en vervreemding van de onroerende zaak à 200.000 euro. Wanneer het een in Duitsland wonende dga betreft, is de bovengenoemde casus in de omgekeerde situatie van toepassing. Ter verduidelijking wordt verwezen naar bijlage XXIV.

9.4.1 Gevolgen

Verhuur van onroerende zaken – in Nederland wonende dga

Voor de inkomsten uit de verhuur van de in Duitsland gelegen onroerende zaak van de GmbH wordt verwezen naar casus 3.

Verhuur van onroerende zaken – in Duitsland wonende dga

Voor de inkomsten uit de verhuur van de in Nederland gelegen onroerende zaak van de bv wordt verwezen naar casus 3.

Vervreemding van onroerende zaken – in Nederland wonende dga

Voor de inkomsten uit de vervreemding van de in Duitsland gelegen onroerende zaak wordt verwezen naar casus 3.

Vervreemding van onroerende zaken – in Duitsland wonende dga

Voor de inkomsten uit de vervreemding van de in Nederland gelegen onroerende zaak wordt verwezen naar casus 3.

Dividend – in Nederland wonende dga

Dividenden verkregen door de dga uit de GmbH worden belast in het woonland van de ontvanger van de dividenden, Nederland in dit geval (art. 10 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012). De dividenden à 50 000 euro mogen echter ook belast worden in het bronland, Duitsland, voor maximaal 15 procent van het brutobedrag van de dividenden (art. 10 lid 2 sub c Verdrag NL – DUI 2012). Nederland zal dan verrekening verlenen van de in Nederland verschuldigde belasting (art. 22 lid 2 sub c Verdrag NL – DUI 2012).

Bij toepassing van het oude verdrag was de verdeling van de belastingheffing met betrekking tot deze inkomsten hetzelfde (art. 13 lid 1 en 3 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 20 lid 1 en 4 Verdrag NL – DUI 1959).

Dividend – in Duitsland wonende dga

Dividenden verkregen door de dga uit de bv worden belast in het woonland van de ontvanger van de dividenden, Duitsland in dit geval (art. 10 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012). De dividenden à 50 000 euro mogen echter ook belast worden in het bronland, Nederland, voor maximaal 15 procent van het brutobedrag van de dividenden (art. 10 lid 2 sub c Verdrag NL – DUI 2012). Duitsland zal dan verrekening verlenen van de in Duitsland verschuldigde belasting (art. 22 lid 1 sub b onderdeel aa Verdrag NL – DUI 2012).

Bij toepassing van het oude verdrag was de verdeling van de belastingheffing met betrekking tot deze inkomsten hetzelfde (art. 13 lid 1 en 3 Verdrag NL – DUI 1959). (art. 20 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 1959).

Vervreemding van aandelen met betrekking tot onroerende zaak lichamen – in Nederland wonende dga

Voor de inkomsten uit de vervreemding van aandelen in de GmbH die kwalificeert als onroerende zaak lichaam wordt verwezen naar casus 3, echter is in deze casus geen sprake van een deelnemingsvrijstelling. Een deelnemingsvrijstelling geldt namelijk tussen twee lichamen. Daarvan is hier geen sprake.

Vervreemding van aandelen met betrekking tot onroerende zaaklichamen – in Duitsland wonende dga

Voor de inkomsten uit de vervreemding van aandelen in de GmbH die kwalificeert als onroerende zaaklichaam wordt verwezen naar casus 3, echter is in deze casus geen sprake van een deelnemingsvrijstelling.

Salaris – in Nederland wonende dga

Inkomsten verkregen door een in Nederland wonende dga uit werkzaamheden die in Duitsland worden verricht ten behoeve van de GmbH à 100.000 euro zijn in Duitsland belast (art. 14 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012). De GmbH is de werkgever van de dga en is inwoner van Duitsland. Daarom mag het salaris van de dga niet worden belast in Nederland (art. 14 lid 2 sub b Verdrag NL – DUI 2012). Nederland zal vrijstelling verlenen van de in Nederland verschuldigde belasting (art. 22 lid 2 sub b Verdrag NL – DUI 2012). In deze casus doet zich hetzelfde voor met betrekking tot het aanmerken van de beloning als werknemer volgens Nederland of als directeur volgens Duitsland, zie voor een uitgebreidere uitwerking casus 3.

Onder het oude verdrag was de situatie met betrekking tot deze inkomsten hetzelfde, behalve dat er onder het oude verdrag geen sprake was van een interpretatieverschil. Daarnaast betrof de 183-dagenregeling een kalenderjaar in plaats van een tijdvak of tijdvakken beginnend of eindigend in het betreffende belastingjaar, waardoor de kans op belastingheffing in het andere land kleiner is volgens het oude verdrag (art. 10 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 20 lid 1 en 3 Verdrag NL – DUI 1959).

Salaris – in Duitsland wonende dga

Inkomsten verkregen door een in Duitsland wonende dga uit werkzaamheden die in Nederland worden verricht ten behoeve van de bv à 100.000 euro zijn in Nederland belast (art. 14 lid 1 Verdrag NL – DUI 2012). De bv is de werkgever van de dga en is inwoner van Nederland. Daarom mag het salaris van de dga niet worden belast in Duitsland (art. 14 lid 2 sub b Verdrag NL – DUI 2012). Duitsland zal vrijstelling verlenen van de in Duitsland verschuldigde belasting (art. 22 lid 1 sub a Verdrag NL – DUI 2012). In deze casus doet zich hetzelfde voor met betrekking tot het aanmerken van de beloning als werknemer volgens Nederland of als directeur volgens Duitsland, zie voor een uitgebreidere uitwerking casus 3.

Onder het oude verdrag was de situatie met betrekking tot deze inkomsten hetzelfde, behalve dat er onder het oude verdrag geen sprake was van een interpretatieverschil en Duitsland dus vrijstelling zou verlenen. Daarnaast betrof de 183-dagenregeling een kalenderjaar in plaats van een tijdvak of tijdvakken beginnend of eindigend in het betreffende belastingjaar, waardoor de kans op belastingheffing in het andere land kleiner is volgens het oude verdrag (art. 10 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 20 lid 1 en 2 Verdrag NL – DUI 1959).

Directeursbeloning – in Nederland wonende dga

Voor de inkomsten die de dga ontvangt van zijn GmbH als beloning ten behoeve van zijn werkzaamheden als bestuurder wordt verwezen naar casus 3.

Directeursbeloning – in Duitsland wonende dga

Voor de inkomsten die de dga ontvangt van zijn bv als beloning ten behoeve van zijn werkzaamheden als bestuurder wordt verwezen naar casus 3.

Pensioen – in Nederland wonende dga

Voor het pensioen dat de dga ontvangt van zijn GmbH wordt verwezen naar casus 3.

Pensioen – in Duitsland wonende dga

Voor het pensioen dat de dga ontvangt van zijn GmbH wordt verwezen naar casus 3.

9.4.2 Advies

Bij de vervreemding van aandelen is het heffingsrecht verschoven van woonstaat naar bronstaat. De in Nederland wonende dga kan het beste gebruik maken van de overgangsregeling en dus nog een jaar gebruik maken van het oude verdrag. De in Duitsland wonende dga kan het beste het nieuwe verdrag toepassen. Dit advies is zo, omdat in Nederland voor de inkomsten uit de vervreemding van aandelen een tarief van 25 procent geldt, box 2, en deze inkomsten in Duitsland worden belast voor een tarief van 25 procent (Kapitalertragsteuer) en nog voor 5,5 procent (Solidaritätszuschlag) over deze Kapitalertragsteuer. Zie voor de belastingberekeningen bijlagen XXV en XXVI. De belastingberekening bestaat uit dividend van 50.000 euro, vervreemding van aandelen 500.000 euro, salaris van 100.000 euro en een directeursbeloning van 100.000 euro. De te betalen inkomstenbelasting in Nederland bedraagt 226.927 euro. De te betalen Einkommensteuer in Duitsland bedraagt 227.217 euro. De te betalen inkomstenbelasting in Nederland bij een pensioen van 30.000 euro bedraagt 5.983 euro en de te betalen Einkommensteuer in Duitsland bedraagt 4.225 euro.

Met betrekking tot het salaris van een in Duitsland wonende dga wordt geadviseerd om gebruik te maken van de overgangsregeling, aangezien Duitsland onder het oude verdrag vrijstelling verleende, terwijl onder het nieuwe verdrag verrekening wordt verleend door Duitsland in verband met de aanmerking als directeursbeloning. Zie voor de berekening van vermijding ter voorkoming van dubbele belasting bijlage XXVII.

Met betrekking tot de directeursbeloning en het pensioen wordt verwezen naar het advies van casus 3; 11.3.2 Advies.

In deze casus levert de compensatieregeling geen voordeel op. De berekening hiervan is te vinden in bijlage XXVIII.

9.5 Extra informatie

- Wanneer een project is gestart in 2015 en in 2016 eindigt, tellen, voor het nieuwe verdrag, de dagen van 2015 mee voor de belastingheffing in 2016. De dga hoeft ten opzichte van het oude verdrag dus niet meer 183 dagen of meer in het kalenderjaar in de woonstaat te zijn verbleven om daar belast te worden. In de nieuwe situatie mag de dga in 2015 100 dagen in Nederland zijn verbleven en dan in 2016 84 dagen. In dat geval is het salaris belast in Nederland. Het gaat bij de 183 dagenregel om fysieke verblijfsdagen en niet om daadwerkelijke werkdagen (Douven, et al., 2015, pp. 8-76).
- Voor een gedetailleerde uitleg over hoe de dagen voor sub a van het tweede lid van artikel 14 geteld moeten worden kan gekeken worden in het OESO-commentaar (Douven, et al., 2015, pp. 8-76).
- Bij lid 2 sub b van artikel 14 kan onenigheid ontstaan over de vraag wanneer er sprake is van een materiële werkgever. Nederland kijkt vooral naar gezagsverhouding en Duitsland naar de kostentoerekening (Douven, et al., 2015, pp. 8-76).
- In deze casussen wordt geen rekening gehouden met de hypotheekrenteaftrek bij de compensatieregeling. Wanneer er sprake is van een eigen woning in Nederland mag de hypotheekrente als aftrekpost worden opgenomen in de aangifte.
- Bij hogere inkomens is het voordelig om de 6-jarige overgangsregeling met betrekking tot het pensioen toe te passen.
- Indien de in Duitsland wonende dga zowel in Nederland als in Duitsland werkt, dient hij volgens artikel 13 lid 2 sub a van de Verordening (EG) nr. 883/2004 voor meer dan 25 procent in Duitsland te werken, wil hij in aanmerking komen voor de sociale verzekeringsplicht in Duitsland (SVB).
- Voor het Verdrag en het Protocol wordt verwezen naar bijlage XXIX.
- Er wordt bij de casussen vanuit gegaan dat het een dga betreft zonder een partner.
- Duitsland ziet de Lohnsteuer als eindheffing en daarom wordt er van de Lohnsteuerberekening uitgegaan.
- Bij de belastingberekeningen is geen rekening gehouden met heffingskortingen, aftrekposten en dergelijke.

10 Bronnenlijst

Baarda. (2009). *Dit is onderzoek!* Noordhoff.

Belastingdienst. (sd). *Belastingdienst, Home, Brochures en publicaties, Wonen in Nederland en werken in Duitsland 2014*. Opgeroepen op maart 14, 2016, van Belastingdienst:
http://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/wonen_nederland_werken_duitsland_ib2601t41fd.pdf

Blieck, J. d. (2015, april 23). Staatscourant. Nr. 12171. Belastingverdragen. OESO-commentaar op artikel 15 en 17 OESO-modelverdrag; ontslagvergoedingen in grensoverschrijdende situaties; publiekgericht optreden. Den Haag. Opgeroepen op juni 10, 2016

Bundesministerium der Finanzen . (2015). *bmf-steuerrechner*. Opgeroepen op april 6, 2016, van
<https://www.bmf-steuerrechner.de/bl2016/>

Cheung, A. (2016, maart 29). (S. t. Have, Interviewer)

De Raad. (1990, juli 23). Moeder-dochterrichtlijn. *Moeder-dochterrichtlijn. Richtlijn van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten*.

De verdragsluitende staten: het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland. (1959, juni 16). 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. 's Gravenhage, Nederland.

De verdragsluitende staten: het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland. (2012, april 12). Duitsland 2012, Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen. Berlijn, Duitsland.

Dooley, D. (2009). *Social Research Methods*. Essex: Pearson Education Limited.

Douven, C. (2016, maart 23). (M. Luiken, Interviewer)

Douven, C., Bokum, L. t., Herveille, D., Mak, J.-J., Reins, D., Smitte, P. v., . . . Wissing, B. (2015). *Het Belastingverdrag met Duitsland 2012 - Teksten, toelichtingen en parlementaire geschiedenis* (Vol. 1). (C. Douven, Red.) Nederland: Grensoverschrijdend Werken.

Douven, C., Bokum, L. t., Herveille, D., Mak, J.-J., Reins, D., Smitte, P. v., . . . Wissing, B. (2015). *Het Belastingverdrag met Duitsland 2012 - Teksten, toelichtingen en parlementaire geschiedenis* (Vol. 3). (C. Douven, Red.) Nederland: Grensoverschrijdend Werken.

Douven, C., Bokum, L. t., Herveille, D., Mak, J.-J., Reins, D., Smitte, P. v., . . . Wissing, B. (2015). *Het Belastingverdrag met Duitsland 2012 - Teksten, toelichtingen en parlementaire geschiedenis* (Vol. 4). (C. Douven, Red.) Nederland: Grensoverschrijdend Werken.

Duisenberg, & Van den Eeden. (2016, april 18). *Overheid.nl, De wegwijzer naar informatie en diensten van alle overheden*. Opgeroepen op juni 10, 2016, van Overheid.nl:
<https://zoek.officielebekendmakingen.nl/kst-34438-2.html>

easability.nl. (2008). *Easability.nl, Werkwijze, Interviews*. Opgeroepen op mei 31, 2016, van Easability.nl:
<http://www.easability.nl/interviews.html>

- Finance scout 24. (2016, februari 19). *financescout24*. Opgeroepen op april 6, 2016, van <http://www.financescout24.de/wissen/ratgeber/kapitalertragsteuer>
- Haasjes, J., & Biesheuvel, P. (2015, december 17). Opgeroepen op december 17, 2015, van leren.saxion.nl
- Hoogers, R. (2011-2016). *InfoNu.nl, Onderzoeksmethoden*. Opgeroepen op maart 29, 2016, van InfoNu.nl: <http://wetenschap.infonu.nl/onderzoek/86838-onderzoeksmethoden.html>
- Nieuwenhuizen-Wijbenga, V., & Berck. (2013, 6 12). *NDFR Platform voor fiscaal experts, Resultaat, Goedkeuring Verdrag Voorkoming Duitsland, Kamerstuk 33615, nr. 4 Verslag*. (Tweede Kamer der Staten-Generaal) Opgeroepen op 2 10, 2016, van NDFR Platform voor fiscaal experts: <http://www.ndfr.nl.saxion.idm.oclc.org/Vinden?zoekterm=Kamerstuk+33615#&&/wEXAQLc2VsZWNOZWRUYWIFD2J0bINIYXJjaFJlc3VsdA==>
- Onderdeel 3.4. Besluit van 7 augustus 2008, nr. CPP2007/664M. Besluit voorkoming van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen. Directeuren- en commissarissenbeloningen; goedkeuring toepassing vrijstellingsmethode. (2008, augustus 7).
- Pijl, D. i. (2008, januari 2). *2Reflect, Validiteit en betrouwbaarheid*. Opgeroepen op januari 14, 2016, van 2Reflect: www.2reflect.nl/validiteit-en-betrouwbaarheid
- Publicatieblad van de Europese Unie. (2011). *Richtlijn 2011/96/EU VAN DE RAAD*.
- Saunders. (2009). *Research methods for business students*. Essex: Pearson Education Limited.
- SVB. (sd). *Duitse sociale zekerheid voor een Nederlandse werkgever*. Opgeroepen op maart 29, 2016, van SVB voor het leven Sociale Verzekeringsbank: <https://www.svb.nl/Images/0927NX.pdf>
- Tilburg University. (sd). *Tilburg University*. Opgeroepen op 3 8, 2016, van [tilburguniversity](http://tilburguniversity.edu): <https://www.tilburguniversity.edu/nl/studenten/studie/colleges/spsshelpdesk/eddesk/betrouw.htm>
- Verordening (EG) nr. 883/2004. (2004). Opgeroepen op april 6, 2016
- Weekers, F. (2013, november 22). *NDFR Platform voor fiscaal experts, Resultaat, Goedkeuring Verdrag Voorkoming Duitsland, Kamerstuk 33615, nr. 6. Nota van wijziging*. (Tweede Kamer der Staten-Generaal) Opgeroepen op januari 25, 2016, van NDFR Platform voor fiscaal experts: <http://www.ndfr.nl.saxion.idm.oclc.org/Vinden?zoekterm=kamerstuk+33615#&&/wEXAQLc2VsZWNOZWRUYWIFD2J0bINIYXJjaFJlc3VsdA==>
- Weekers, F., & Timmermans, F. (2013a, april 22). *NDFR Platform voor fiscaal experts, Resultaat, Goedkeuring Verdrag Voorkoming Duitsland, Kamerstuk 33615, nr. 3. Memorie van toelichting*. (Tweede Kamer der Staten-Generaal) Opgeroepen op januari 25, 2016, van NDFR Platform voor fiscaal experts: <http://www.ndfr.nl.saxion.idm.oclc.org/Vinden?zoekterm=kamerstuk+33615+goedkeuring+verdrag+voorkoming+duitsland&eui=ca948772783aba7497c5c391db952c38>
- Weekers, F., & Timmermans, F. (2013b, november 25). *NDFR Platform voor fiscaal experts, Resultaat, Goedkeuring Verdrag Voorkoming Duitsland, Kamerstuk 33615, nr. 5. Nota naar aanleiding van het verslag*. (Tweede Kamer der Staten-Generaal) Opgeroepen op december 28, 2015, van NDFR Platform voor fiscaal experts: <http://www.ndfr.nl.saxion.idm.oclc.org/Vinden?zoekterm=belastingverdrag+duitsland+onroerende+zaak&eui=ca948772783aba7497c5c391db952c38#&&/wEXAQLc2VsZWNOZWRUYWIFD2J0bINIYXJjaFJlc3VsdA==>

Wiebes, E. (2014, 9 5). *NDFR Platform voor fiscaal experts, Resultaat, Goedkeuring Verdrag Voorkoming Duitsland, Kamerstuk 33615, nr. 11 Brief van de Staatssecretaris van Financiën*. Opgeroepen op 2 16, 2016, van NDFR Platform voor fiscaal experts:
<http://www.ndfr.nl.saxion.idm.oclc.org/Vinden?zoekterm=kamerstuk+33615+#&&/wEXAQULc2VsZWNOZWRUYWIFD2J0bINIYXJjaFJlc3VsdA==>

Wolfgang & Johannes Parmentier. (2016, januari 5). *parmentier.de* . Opgeroepen op april 6, 2016, van
<http://www.parmentier.de/steuer/steuer.htm?wagetax.htm>

Bijlage I: Tabel methodologische verantwoording

	Deelvraag	Deelonderzoek	Wijze van data-verzameling	Uitkomst
1	Wat zijn de wijzigingen van het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland ten opzichte van het oude belastingverdrag?	Praktijkgericht, kwalitatief, beschrijvend onderzoek	Literatuur-onderzoek	Wijzigingen van het nieuwe belastingverdrag ten opzichte van het oude verdrag per artikel weergegeven.
2	Wat zijn de fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een directeur groot aandeelhouder met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot het salaris, directeursbeloningen, inkomsten uit onroerende zaken en vermogenswinsten?	Praktijkgericht, kwalitatief, beschrijvend onderzoek	Literatuur-onderzoek	De fiscale gevolgen van het nieuwe verdrag voor een dga met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot het salaris, directeursbeloningen, inkomsten uit onroerende zaken en vermogenswinsten.
3	Wat zijn de fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een directeur groot aandeelhouder met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot de inkomsten uit aanmerkelijk belang?	Praktijkgericht, kwalitatief, beschrijvend onderzoek	Literatuur-onderzoek	De fiscale gevolgen van het nieuwe verdrag voor een dga met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot inkomsten uit aanmerkelijk belang (zowel reguliere voordelen als vervreemdingsvoordelen).
4	Wat zijn de fiscale gevolgen van het per 1 januari 2016 in werking getreden nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland voor een directeur groot aandeelhouder met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot de pensioenen?	Praktijkgericht, kwalitatief, beschrijvend onderzoek	Literatuur-onderzoek	De fiscale gevolgen van het nieuwe verdrag voor een dga met grensoverschrijdende ondernemersactiviteiten met betrekking tot pensioenen.

(Baarda, 2009) (Haasjes & Biesheuvel, 2015)

Bijlage II: Logboek

Datum	Bron	Zoektermen	Resultaat
8-2-2016	NDFR - Kamerstuk 33 615 Nr. 3 Memorie van toelichting	Belastingverdrag Duitsland	Inhoud nieuwe verdrag en wijzigingen nieuwe verdrag t.o.v. oude verdrag.
8-2-2016	Belastingverdrag Nederland-Duitsland 1959	-	Inhoud oude verdrag.
8-2-2016	Belastingverdrag Nederland-Duitsland 2012	-	Inhoud nieuwe verdrag en i.c.m. bron 'Belastingverdrag Nederland-Duitsland 1959' wijzigingen nieuwe verdrag t.o.v. oude verdrag.
8-2-2016	Boek Verdrag NL-DLD Douven e.a. sept. 2015	-	Wijzigingen nieuwe verdrag t.o.v. oude verdrag.
10-2-2016	NDFR - Kamerstuk 33 615 Nr. 4 Verslag	Belastingverdrag Duitsland	Inhoud nieuwe verdrag en wijzigingen nieuwe verdrag t.o.v. oude verdrag.
15-2-2016	NDFR - Kamerstuk 33 615 Nr. 5 Nota naar aanleiding van het verslag	33615	Inhoud nieuwe verdrag en wijzigingen nieuwe verdrag t.o.v. oude verdrag.
17-2-2016	NDFR - Kamerstuk 33 615 Nr. 6 Nota van wijziging	33615	Inhoud nieuwe verdrag en wijzigingen nieuwe verdrag t.o.v. oude verdrag m.b.t. overgangsregeling pensioenen.
17-2-2016	NDFR - Kamerstuk 33 615 Nr. E Nadere memorie van antwoord	33615	Inhoud nieuwe verdrag en wijzigingen nieuwe verdrag t.o.v. oude verdrag m.b.t. pensioenen.
9-3-2016	Kluwer Navigator - Besluit voorkoming van dubbele belasting. Voorkoming onder toepassing van de belastingverdragen.	CPP2007/664M	Vrijstellingsmethode mag toegepast worden in bepaalde gevallen.
15-3-2016	Belastingdienst - Aanvullende toelichting bij aangifte inkomstenbelasting 2014, Wonen in Nederland en werken in Duitsland	wonen in nederland werken in duitsland 2014	Rekenhulp voor omrekening van Duits loon naar Nederlands loon
9-6-2016	Publicatieblad van de Europese Unie	EG-moeder-dochterrichtlijn	De moeder-dochterrichtlijn

10-6-2016	Kamerstuk 34 438 Nr. 2	Verdrag Nederland en Duitsland 2012 regeling piloten ingang	De datum van ingang regeling voor piloten
10-6-2016	Staatscourant, Officiële uitgave van het Koninkrijk der Nederlanden sinds 1814	OESO modelverdrag ontslagvergoedingen	OESO-commentaar op artikel 15

Bijlage III: Overige wijzigingen

Artikel 1 nieuwe verdrag – Personen op wie het Verdrag van toepassing is

Dit artikel is nieuw toegevoegd aan het Verdrag. Hierin wordt omschreven op wie het Verdrag van toepassing is (art. 1 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, ten Bokum, Herveille, Mak, Reins, van der Smitte, Vromen, Wissing, 2015, pp. 127-300).

Artikel 2 nieuwe verdrag – Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 1 oude verdrag)

Het nieuwe artikel is een actualisering ten opzichte van het oude artikel. Daarnaast is het nieuwe verdrag alleen nog maar toepasbaar op belastingen naar het inkomen en kijkt het niet naar vermogen (art. 1 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 2 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Artikel 3 nieuwe verdrag – Algemene begripsomschrijving (artikel 2, 26 en 27 oude verdrag)

In het nieuwe verdrag zijn bij lid 1 sub a, b, c, e, f, g en i toegevoegd, welke de volgende begrippen omschrijven:

- a) “een verdragsluitende staat” of “de andere verdragsluitende staat”
- b) “Duitsland”
- c) “Nederland”
- e) “lichaam”
- f) “onderneming”
- g) “bedrijfsuitoefening”
- i) “internationaal verkeer”

Uit het oude verdrag valt lid 1 ten tweede, waarin het gaat over vaste inrichting, weg. Dit wordt later besproken in een nieuw toegevoegd artikel, artikel 5 van het nieuwe verdrag. Daarnaast is lid 2 qua strekking hetzelfde gebleven. Deze is alleen wat uitgebreider verwoord in het nieuwe verdrag (art. 2 verdrag NL – DUI 1959) (art. 26 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 27 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 3 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Artikel 4 nieuwe verdrag – Inwoner (artikel 3 oude verdrag)

Artikel 4 inwoner is voor een deel vergelijkbaar met artikel 3 woonplaats van het oude verdrag. In lid 1 wordt omschreven wat de uitdrukking “inwoner van een verdragsluitende staat” betekent. Dit is een geheel nieuw lid. Het nieuwe lid 2 is vergelijkbaar met het oude lid 3 waarin wordt omschreven waar naar moet worden gekeken indien een natuurlijk persoon inwoner is van Nederland en Duitsland. Wanneer een andere dan een natuurlijk persoon inwoner is van beide verdragsluitende staten, wordt er gekeken naar de plaats waar de werkelijke leiding is gevestigd. De strekking hiervan is hetzelfde als die van het oude lid 5. Lid 4 van het nieuwe verdrag behandelt de plaats van de werkelijke leiding bij een grensoverschrijdend bedrijventerrein. Dit komt overeen met het oude lid 5a. Uit het oude verdrag vervallen de leden 1, 2, 4 en 6. In lid 1 staat omschreven dat de woonplaats is waar de woning staat. Vervolgens staat in lid 2 omschreven dat wanneer er geen woning is in beide staten, er wordt gekeken naar waar gewoonlijk verbleven wordt. Daarnaast staat in lid 4 waar de woonplaats is gelegen van een persoon die zich gewoonlijk aan boord van een schip bevindt. Als laatste staat in lid 6 waar de plaats van de leiding is gelegen en waar deze is gelegen als de leiding zich bevindt aan boord van een schip (art. 3 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 4 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Artikel 5 nieuwe verdrag – Vaste inrichting (artikel 2 lid 1 ten tweede oude verdrag)

Alles betreffende een vaste inrichting is in het nieuwe verdrag in een losstaand artikel opgenomen. In dit nieuwe artikel is veel gelijk gebleven aan artikel 2 lid 1 ten tweede oude verdrag. De leden 4, 5 en 6 zijn nieuw. Hierbij gaat het om werkzaamheden buitengaats. Daarnaast is lid 7 sub f nieuw. Hier gaat het om wanneer er geen sprake is van een vaste inrichting:

het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting, uitsluitend voor een combinatie van de in de onderdelen a tot en met e genoemde werkzaamheden, mits het totaal van de werkzaamheden van de vaste bedrijfsinrichting dat uit de combinatie voortvloeit van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft (art. 5 lid 7 sub f Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, p. 151).

De rest van artikel 5 is gelijk gebleven aan artikel 2 lid 1 ten tweede (art. 2 lid 1 ten tweede Verdrag NL – DUI 1959) (art. 5 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Daarnaast is het belangrijk te vermelden dat in dit artikel lid 4 vaste inrichting voor werkzaamheden buitengaats, voorrang verkrijgt boven lid 3 vaste inrichting bij bouw- en constructie-/installatiewerkzaamheden (Wiebes, 2014).

Artikel 7 nieuwe verdrag – Winst uit onderneming (artikel 5 oude verdrag)

In artikel 7 is lid 3 nieuw toegevoegd. Daarnaast komt uit het oude verdrag artikel 5 lid 3 niet meer terug. Artikel 7 lid 3 beschrijft een correctie die kan worden gedaan wanneer er dubbele belastingheffing ontstaat met betrekking tot lid 2. In het oude verdrag staat in lid 3 dat lid 1 ook van toepassing is op specifiek genoemde inkomsten. De leden 1, 2, 4 en 5 zijn qua strekking hetzelfde gebleven (art. 5 ten tweede Verdrag NL – DUI 1959) (art. 7 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Artikel 8 nieuwe verdrag – Zeevaart, binnenvaart en luchtvervoer (artikel 7 oude verdrag)

Het eerste lid van artikel 7 is gelijk aan het eerste en tweede lid van artikel 8. Het oude lid 2 is niet meer van toepassing. Hierin wordt gesteld dat wanneer de staat, welke feitelijk mag heffen, niet heft, de staat waar de woonplaats van de desbetreffende persoon is gelegen het recht op belastingheffing heeft. Ten opzichte van artikel 7 oude verdrag zijn in het nieuwe artikel de leden 3, 4 en 5 toegevoegd. In lid 3 staat omschreven welke voordelen uit exploitatie mede onder het artikel vallen. Lid 4 omschrijft de oplossing voor de situatie wanneer de werkelijke leiding zich aan boord van een schip of boot bevindt. Als laatste staat in lid 5 welke voordelen nog meer onder de bepaling van het eerste en tweede lid vallen (art. 7 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 8 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Artikel 9 nieuwe verdrag – Gelieerde ondernemingen (artikel 6 oude verdrag)

Dat wat voorheen artikel 6 was, is nu artikel 9 lid 1. Het tweede lid is nieuw. Het betreft in dit lid voordelen verkregen uit de ene staat ter zake van een onderneming uit een andere staat die daar belast worden. Indien deze voordelen bestaan uit voordelen die aan de onderneming van de ene staat zijn toe te wijzen wanneer het een overeenkomst zou betreffen tussen twee onafhankelijke ondernemingen, dan zal de andere staat het bedrag aan belasting dat over die voordelen wordt geheven aanpassen (art. 6 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 9 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Artikel 11 nieuwe verdrag – Interest (artikel 14 oude verdrag)

Lid 1 uit het oude verdrag is gelijk aan lid 1 nieuwe verdrag. In het nieuwe verdrag is echter de tekst wat uitgebreider. De uitdrukking “interest” wordt uitgelegd in lid 2. In het oude verdrag wordt in lid 3 wel kort aangegeven wat interest is in de zin van dat artikel. Het oude lid 3 stelt daarnaast dat voor inkomsten uit converteerbare obligaties en winst geldende obligaties gekeken moet worden naar het oude artikel 13 dividenden. Daarnaast is lid 3 van het nieuwe verdrag bijna gelijk aan lid 2 van het oude verdrag. Het enige verschil is dat in het oude verdrag wanneer er sprake is van een persoon met de woonplaats in de ene staat en een vaste inrichting in de andere staat en interest verkregen door middel van de vaste inrichting, de andere staat mocht heffen, terwijl in het nieuwe verdrag verder wordt verwezen naar artikel 7 die dan van toepassing. In lid 4 staat dat wanneer er een bijzondere verhouding is tussen de schuldenaar en de uiteindelijke gerechtigde of tussen hen beide en een derde en de interest die wordt ontvangen hoger is dan de schuldvordering waarvan deze wordt betaald en dit zou niet zo zijn zonder de verhouding tussen de schuldenaar en de uiteindelijke gerechtigde, dit artikel van toepassing is op het laatstgenoemde bedrag (art. 14 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 11 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Artikel 12 nieuwe verdrag – Royalty's (artikel 15 oude verdrag)

Het oude lid 1 is opgesplitst in het nieuwe verdrag. In het oude lid 1 staat de plaats van heffing en wordt het begrip royalty's uitgelegd. In het nieuwe verdrag wordt in het eerste lid omschreven wat de plaats van heffing is en in het tweede lid wordt het begrip royalty's uitgelegd. In het oude verdrag volgen daarnaast het tweede

en derde lid nog, waarin wordt omschreven wat onder het begrip royalty's wordt verstaan. Dit is in het nieuwe verdrag dus in één lid samengevat. Daarnaast zijn uit het oude verdrag lid 4 en uit het nieuwe verdrag lid 3 bijna hetzelfde qua strekking. Wanneer het gaat om een persoon met een woonplaats in de ene staat en een vaste inrichting in de andere staat en de royalty's zijn verkregen door de vaste inrichting, dan mocht onder het oude verdrag de andere staat heffen. In het nieuwe verdrag wordt in dat geval verwezen naar artikel 7. In dit artikel staat dat de staat waar de vaste inrichting is gelegen mag heffen. Als laatste is lid 4 nieuw toegevoegd. Hierin staat dat wanneer er een bijzondere verhouding is tussen de schuldenaar en de uiteindelijke gerechtigde of tussen hen beide en een derde en de royalty's die worden ontvangen hoger zijn dan zonder een dergelijke verhouding tussen de schuldenaar en de uiteindelijke gerechtigde dit artikel van toepassing is op het laatstgenoemde bedrag (art. 15 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 12 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Artikel 16 nieuwe verdrag – Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 9 oude verdrag)

Onder artikel 9 vielen de zelfstandige arbeid, artiesten en sportbeoefenaars, commissarissen. Onder het nieuwe artikel 16 vallen alleen nog de artiesten en sportbeoefenaars. In het nieuwe verdrag in het eerste lid is opgenomen dat wanneer een artiest of sportbeoefenaar inwoner is van de ene staat en inkomsten geniet uit de andere staat, deze inkomsten in de andere staat worden belast. Vervolgens wordt in lid 2 omschreven dat wanneer de inkomsten niet aan de artiest of sportbeoefenaar zelf toekomen, maar aan iemand anders, de inkomsten worden belast in de staat waar de werkzaamheden worden verricht door de artiest of sportbeoefenaar. Wanneer de inkomsten, volgens het derde lid, zijn verkregen door een inwoner van de ene staat uit werkzaamheden van de andere staat, waarvan 50 procent wordt bekostigd door een overheidsinstelling of een ANBI of op basis van culturele overeenkomsten tussen de staten, heeft de staat waar de artiest of sportbeoefenaar inwoner is het recht tot het heffen van belasting. Het oude lid 1 komt voor het grootste gedeelte overeen met het nieuwe lid 1. Het tweede lid van het oude verdrag geeft een beperking op zelfstandige arbeid en voor welke werkzaamheden deze beperkingen niet gelden. Het derde lid verwijst naar artikel 5 van het oude verdrag winst uit onderneming. In het laatste lid van het oude verdrag staat een regeling over commissarissen of een soortgelijk orgaan welke niet meer van toepassing is onder het nieuwe artikel (art. 9 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 16 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Artikel 18 nieuwe verdrag – Overheidsfuncties (artikel 11 oude verdrag)

De hoofdregel voor overheidsbeloningen is onder het nieuwe verdrag hetzelfde als onder het oude verdrag, namelijk dat deze beloningen worden belast in de staat die de beloningen betaalt (kasstaat). De uitzondering (beloning belast in de werkstaat) op de hoofdregel vindt onder het nieuwe verdrag echter eerder toepassing, omdat de beloning niet enkel in de werkstaat belast is indien de werknemer inwoner en onderdaan van die staat is, maar ook indien de werknemer niet alleen inwoner van die staat is geworden voor het verrichten van die diensten. Daarnaast is er een wijziging met betrekking tot de overheidspensioenen. Deze beloningen zijn namelijk belast in de woonstaat indien de belastingplichtige inwoner en onderdaan van die staat is. In het vierde lid wordt bepaald dat als hoofdregel bronstaatheffing geldt voor beloningen van enkele wetenschappelijke en culturele organisaties (art. 11 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 12 lid 2 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 18 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 8-76) (Weekers & Timmermans, 2013a).

Artikel 19 nieuwe verdrag – Bezoekende hoogleraren en docenten (artikel 17 oude verdrag)

Bij toepassing van het nieuwe verdrag wordt de beloning vallende onder dit artikel niet meer belast in de woonstaat, indien de beloning afkomstig is uit de werkstaat. Echter vallen nu naast beloningen voor het geven van onderwijs ook beloningen voor het doen van wetenschappelijk onderzoek onder dit artikel, mits dit onderzoek wordt gedaan in het algemeen belang (art. 17 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 19 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 8-76) (Weekers & Timmermans, 2013a).

Artikel 20 nieuwe verdrag – Studenten (artikel 18 oude verdrag)

De strekking van dit artikel is niet gewijzigd (art. 18 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 20 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 8-76).

Artikel 21 nieuwe verdrag – Overige inkomsten (artikel 16 oude verdrag)

In het nieuwe verdrag is in het tweede lid van dit artikel een uitzondering opgenomen omtrent overige inkomsten. Indien de inkomsten verband houden met een vaste inrichting in de bronstaat, dan heeft die staat het heffingsrecht (art. 16 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 21 Verdrag NL – DUI 2012) (Weekers & Timmermans, 2013a).

Artikel 23 nieuwe verdrag – Toepassing van het Verdrag in bijzondere gevallen

Dit artikel is nieuw toegevoegd. Hierin is een antimisbruikbepaling opgenomen. In deze bepaling staat dat nationale antimisbruikregels onder het Verdrag mogen worden toegepast (art. 23 Verdrag NL – DUI 2012) (Weekers & Timmermans, 2013a).

Artikel 24 nieuwe verdrag – Non-discriminatie (artikel 24 oude verdrag)

Onder het nieuwe verdrag is de non-discriminatiebepaling ook van toepassing op staatlozen die inwoner zijn van een van beide staten. Tevens is in het nieuwe verdrag specifiek genoemd dat de bepaling voor vaste inrichtingen niet betekent dat een staat onder andere bepaalde persoonlijke aftrekken moet verlenen bij de belastingheffing van een inwoner van de ander staat. Daarnaast is bepaald dat bepaalde uitgaven door ondernemingen onder voorwaarden hetzelfde moeten worden behandeld bij vaststelling van de belastbare winst. Ook geldt de non-discriminatiebepaling onder het nieuwe verdrag voor ondernemingen waarvan het kapitaal in het bezit is of wordt beheerst door een inwoner van de andere staat. Verder is de bepaling onder voorwaarden van toepassing op pensioenpremies betaald aan een in de werkstaat fiscaal erkende pensioenregeling. Als laatste is dit artikel volgens het nieuwe verdrag op alle belastingen van toepassing (art. 24 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 24 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 8-76) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300) (Weekers & Timmermans, 2013a) (Weekers & Timmermans, 2013b).

Artikel 25 nieuwe verdrag – Procedure voor onderling overleg (artikel 22 en 25 oude verdrag)

Onder het oude verdrag kon een persoon een situatie alleen voorleggen indien diegene aantoonde dat maatregelen tot dubbele belastingheffing hebben geleid die strijdig is met het Verdrag. Dit is echter veranderd, want nu is het ook mogelijk een situatie voor te leggen waarin maatregelen in de toekomst kunnen leiden tot dubbele belastingheffing in strijd met het Verdrag. Wel moet de situatie binnen drie jaar nadat de betreffende maatregel bekend is gemaakt worden voorgelegd. Tevens is in het nieuwe verdrag een arbitrageprocedure opgenomen voor het geval de autoriteiten niet binnen twee jaar overeenstemming hebben bereikt. Een dergelijke situatie wordt dan voorgelegd voor arbitrage. De arbitrale uitspraak is bindend voor beide verdragsluitende staten en dient, onder voorwaarde dat de betrokken persoon de uitspraak aanvaardt, ten uitvoer te worden gelegd (art. 22 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 25 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 25 Verdrag NL – DUI 2012) (Weekers & Timmermans, 2013a).

Artikel 26 nieuwe verdrag – Boekenonderzoeken op grensoverschrijdende bedrijventerreinen (artikel 22A oude verdrag)

De inhoud van dit artikel is niet gewijzigd (art. 22A Verdrag NL – DUI 1959) (art. 26 Verdrag NL – DUI 2012).

Artikel 27 nieuwe verdrag – Uitwisseling van informatie (artikel 23 oude verdrag)

Volgens het nieuwe verdrag mag onder voorwaarden informatie ook voor andere doeleinden worden gebruikt. Daarnaast mag informatie worden verstrekt aan de arbitragecommissie. Wat betreft het weigeren van het verstrekken van informatie zijn de staten in het nieuwe verdrag beperkt door toepassing van het vijfde en het zesde lid (art. 23 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 27 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 8-76).

Artikel 28 nieuwe verdrag – Bijstand bij de invordering van belastingen

In dit artikel, dat nieuw is toegevoegd aan het Verdrag, is het elkaar verlenen van bijstand bij het invorderen van belastingvorderingen door de staten geregeld. In het oude verdrag was dit geregeld in artikel 2 van het Grensarbeidersprotocol (art. 10 t/m 12 Verdrag NL – DUI 1959 juncto art. 2 Eerste Aanvullend protocol 1980) (art. 28 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 8-76).

Artikel 29 nieuwe verdrag – Procedures voor belastingheffing aan de bron

Dit artikel is tevens nieuw toegevoegd aan het Verdrag. Hierin is bepaald dat de staten volgens hun nationale recht vrijstelling van belasting aan de bron mogen geven. Tevens is het mogelijk dat de staten de wijze van toepassing van belastingvrijstelling aan de bron in onderlinge overeenstemming regelen (art. 29 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300) (Weekers & Timmermans, 2013a).

Artikel 30 nieuwe verdrag – Leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten (artikel 21 oude verdrag)

De strekking van dit artikel is nagenoeg hetzelfde als van die in het oude verdrag. Echter is er nadere verduidelijking en aanscherping vastgelegd in het tweede en derde lid van dit artikel. Zo wordt een natuurlijk persoon die lid is van een diplomatieke vertegenwoordiging of consulaire post geacht inwoner van de zendstaat te zijn, mits diegene daar in wezen wordt behandeld als binnenlands belastingplichtige. Wanneer diegene niet als inwoner belastingplichtig is in een van beide staten, kan geen gebruik worden gemaakt van de verdragsvoordelen (art. 21 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 30 Verdrag NL – DUI 2012) (Weekers & Timmermans, 2013a).

Artikel 31 nieuwe verdrag – Bijlage en Protocol

Van het nadrukkelijk vastleggen van het feit dat de Bijlage, het Protocol en de Onderlinge Overeenkomst een onderdeel van het Verdrag uitmaken was in het oude verdrag geen sprake (art. 31 Verdrag NL – DUI 2012) (Weekers & Timmermans, 2013a).

Artikel 32 nieuwe verdrag – Uitbreiding tot andere gebieden (artikel 27 lid 2 oude verdrag)

Ten opzichte van het oude verdrag is in het nieuwe verdrag de bepaling in het tweede lid van het artikel toegevoegd. Deze bepaling houdt in dat bij een eventuele uitbreiding van het Verdrag tot andere gebieden een beëindiging van het Verdrag niet per se betekent dat deze beëindiging ook voor de uitbreiding geldt (art. 27 lid 2 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 32 Verdrag NL – DUI 2012).

Artikel 33 nieuwe verdrag – Inwerkingtreding (artikel 28 en 29 oude verdrag)

Aangezien het oude verdrag het eerste verdrag was tussen Nederland en Duitsland is het logisch dat er met betrekking tot het artikel betreffende de inwerkingtreding van het Verdrag het een en ander is veranderd. Als eerste treedt het Verdrag in werking op de eerste dag van de tweede maand na het uitwisselen van de akten van bekrachtiging in plaats van een maand na deze uitwisseling. Daarnaast is in het tweede lid bepaald dat het Verdrag op of na 1 januari na het jaar van inwerkingtreding van toepassing is. Tevens is bepaald dat het oude verdrag niet meer van toepassing is. In het nieuwe Protocol is de duidelijkheid geschept dat ABP-overheidspensioenen altijd als overheidspensioen moeten worden behandeld. In het oude verdrag kon daar enige onduidelijkheid over bestaan. Door middel van de bepaling in het vierde lid van het inwerkingtredingsartikel is het genoemde artikel van het Protocol ook van toepassing op nog openstaande gevallen die vallen onder het oude verdrag. Verder is vastgelegd dat het oude verdrag nog van toepassing blijft op belastingen, belastingjaren en belastingtijdvakken waarop het nieuwe verdrag nog niet van toepassing is. Als laatste is er in dit artikel een overgangsregeling van één jaar opgenomen. Dit betekent dat er voor 2016 een keuze mogelijk is voor het toepassen van het oude of het nieuwe verdrag (art. 28 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 29 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 33 Verdrag NL – DUI 2012) (Douven, et al., 2015, pp. 127-300).

Artikel 34 nieuwe verdrag – Beëindiging (artikel 29 oude verdrag)

Grotendeels heeft dit artikel dezelfde strekking als in het oude verdrag. Er is echter een verschil met betrekking tot de mogelijkheid vanaf wanneer opzegging dan wel beëindiging mogelijk is. In het oude verdrag kwam het erop neer dat het Verdrag minimaal drie jaar van toepassing moest zijn, terwijl dit in het nieuwe verdrag minimaal zes jaar is (art. 29 Verdrag NL – DUI 1959) (art. 34 Verdrag NL – DUI 2012).

Bijlage IV: Telefonische interview

Geïnterviewde: mr. C.L.J.R. Douven

Geïnterviewd door: Manon Luiken

Datum: 23 maart 2016

Telefonische vraag: Is het besluit voorkoming van dubbele belasting onder de toepassing van de belastingverdragen uit 2008 geldig voor het nieuwe verdrag tussen Nederland en Duitsland?

Antwoord: Ja, deze is nog steeds van toepassing dit is ook te vinden in Kamerstuk 5.

Telefonische vraag: Nederland splitst beloningen van een directeur in beloningen als werknemer en directeursbeloningen, doet Duitsland dit ook?

Antwoord: Vanuit Duitse kant is hier nog geen verder bericht over geweest.

Bijlage V: Percentages overgangsregeling pensioen

Volgens het vierde lid wordt de verschuldigde inkomstenbelasting over de genoemde inkomensbestanddelen in Nederland bepaald met behulp van Tabel 1 (Weekers, 2013, p. 2):

Tabel 1

In Nederland verschuldigde inkomstenbelasting over inkomensbestanddelen bedoeld in het tweede lid

Bij een inkomensbestanddeel, als bedoeld in het tweede lid, in het:	Bedraagt de belasting over het gezamenlijke bedrag van deze inkomensbestanddelen ten hoogste:
I	II
eerste kalenderjaar	10%
tweede kalenderjaar	10%
derde kalenderjaar	15%
vierde kalenderjaar	20%
vijfde kalenderjaar	25%
zesde kalenderjaar	30%

Noot. In afwijking van de artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt in het eerste kalenderjaar tot en met het zesde kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin het Verdrag, bedoeld in artikel 1, in werking is getreden, de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting over de inkomensbestanddelen, bedoeld in het tweede lid, bepaald aan de hand van de bovenstaande tabel. Herdrukt van *Kamerstuk 33615, nr. 6. Nota van wijziging* (p. 2), door F. Weekers, 2013, Tweede Kamer.

Bijlage VI: Voorbeeld overgangsregeling pensioen

Het voorbeeld in Figuur 1 (Weekers, 2013, p. 4) maakt de toepassing van het derde en het vierde lid van het artikel van de overgangsregeling duidelijk.

Voorbeeld van de vermindering berekend volgens het derde en vierde lid

De belastingplichtige is ouder dan 65 jaar, woont in Duitsland en ontvangt een pensioen uit Nederland van € 30.000 alsmede andere inkomsten uit Nederland van € 20.000 die in Nederland mogen worden belast.

Wanneer hij in het tweede jaar na inwerkingtreding van het Verdrag gebruik maakt van de overgangsregeling ziet de berekening¹ van de verschuldigde Nederlandse belasting er als volgt uit:

Totaal inkomen uit werk en woning	€ 50.000
Nederlandse belasting	€ 9.625
Verhouding waarin het pensioen staat tot het totale inkomen	60%
Evenredig deel van de belasting op pensioen zonder overgangsregeling (60% * 9.625)	€ 5.775
Maximaal verschuldigde belasting over het pensioen	10%
Maximale belasting op pensioen ten gevolge van de overgangsregeling (10%)	€ 3.000
Vermindering ten gevolge van de overgangsregeling (5.775 -/- 3.000)	€ 2.775
Totale Nederlandse belasting over inkomen na toepassing overgangsregeling (9.625 -/- 2.775)	€ 6.850

¹ Nederlandse inkomstenbelasting tarieven uit 2013, geen rekening gehouden met aftrekposten en heffingskortingen.

Bijlage VII: Omrekening Duits loon naar Nederlands Fiscaal loon

Rekenhulp voor omrekening Duits loon naar Nederlands fiscaal loon

1 Brutoloon

1a Brutoloon volgens lohnsteuerbescheinigung

€100.000

1b Krankengeld dat u niet van uw werkgever hebt ontvangen

€ 0 +

1c *Tel op* Totaal brutoloon

€100.000 A

2 Sociale verzekeringen

2a Werknemersaandeel in de Rentenversicherung

€6.956

2b Werknemersaandeel in de Arbeitslosenversicherung

€1.116

2c Werknemersaandeel krankenversicherung x 50%

€1.856 +

2d *Tel op* Totale aftrek sociale verzekeringen

€ 9.928 B -

Trek af: A min B

€90.072 C

2e Werkgeversdeel Pflegeversicherung

€ 597 D +

Tel op: C plus D

€90.669 E

3 Bijtelling privégebruik auto Duitsland

Trek af: E min F

€ 0 F -

€90.669 G

4 Inkomsten waarover geen Lohnsteuer is ingehouden

4a Bijtelling privégebruik auto Nederland

€ 0

4b Kurzarbeitergeld, Winterausfallgeld en dergelijke

€ 0 +

4c *Tel op* Totale inkomsten waarover geen Lohnsteuer is ingehouden

€ 0 H +

Tel op: G plus H Duits loon

€90.669 I

5 **Werkkostenregeling en onkostenvergoeding** *Neem bedrag Q uit de Rekenhulp werkkostenregeling/onkostenvergoeding*

€ 0 J -/+

6 *Tel op: I plus J, maar als J een negatief bedrag is, trek af: I min J* **Nederlands fiscaal loon**

€90.669 K

Rekenhulp werkkostenregeling/onkostenvergoeding

Totaal ontvangen onkostenvergoeding

€ 0 L

Nihilwaardering

€ 0 M

Gerichte vrijstellingen

€ 0 N +

Tel op: M plus N

€ 0 P -

Trek af: L min P Saldo te belasten onkostenvergoeding

€ 0 Q

Werkkostenregeling *Neem 1,5% van (I plus Q)*

€ 0 R -

Trek af: Q min R **Saldo werkkostenregeling/onkostenvergoeding** *Vul in bij J*

€ 0 S

Rekenhulp inkomsten voor aftrek om dubbele belasting te voorkomen

Neem K over uit de Rekenhulp voor omrekening Duits loon naar Nederlands fiscaal loon

€90.669 A

Neem over van de aangifte Reisaftrek

€ 0 B -

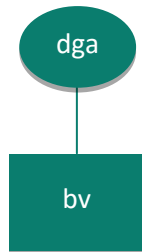
Trek af: A min B **Totale inkomsten voor aftrek om dubbele belasting te voorkomen**

€90.669

(Belastingdienst)

Bijlage VIII: Casus 1

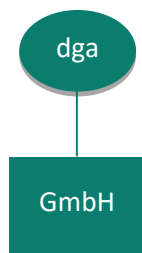
NL



DUI

Werken in Duitsland

DUI



NL

Werken in Nederland

Bijlage IX: Vraagstuk Nedtax

Vraag:

Geachte heer, mevrouw,

Op dit moment ben ik samen met een studiegenoot bezig met ons afstudeeronderzoek over het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland. Hierover hebben wij nog een vraag. Deze vraag betreft de situatie dat een in Duitsland wonende directeur groootaandeelhouder een GmbH in Duitsland heeft en werkzaamheden voor die GmbH verricht in Nederland. De dga ontvangt een beloning van de GmbH voor zijn werkzaamheden die zijn verricht in Nederland. Wordt deze beloning vanuit Duitsland gezien als beloning voor zijn werkzaamheden als directeur en is deze dus belast in Duitsland of wordt dit gezien als een werknemersbeloning en is deze dus belast in Nederland?

Hopelijk kunt u ons hiermee verder helpen.

Met vriendelijke groet,

Sanne ten Have

Antwoord:

Beide stellingen (werknemersbeloning of directeursbeloning) zijn mogelijk.

Naar onze mening dient het zogenoemde hoedanigheidsbeginsel te worden gevolgd en moet beoordeeld worden in welke hoedanigheid de dga zijn werkzaamheden verricht. Als de dga in Nederland werkzaamheden verricht in het kader van zijn werknemersfunctie, dan valt de beloning voor deze werkzaamheden ons inziens onder art. 14 van het nieuwe Belastingverdrag Nederland-Duitsland (inkomsten uit dienstbetrekking). Overigens zal in uw voorbeeld de werknemersbeloning in Duitsland worden belast, tenzij sprake is van een materieel werkgever in Nederland (via een kostendoorbelasting), een Nederlandse vaste inrichting of een verblijf van de dga in Nederland > 183 dagen in een tijdvak van 12 maanden.

In de Duitse rechtspraak wordt vaak het zogenoemde attractiebeginsel gevolgd. Vanuit dit perspectief vallen alle werkzaamheden die een formeel bestuurder verricht onder art. 15 van het nieuwe Belastingverdrag Nederland-Duitsland (directeursbeloningen).

Het ontbreekt ons aan tijd om hier verder diep op in te gaan. Graag verwijs ik u naar de pag. 30-34 van het Fiscaal Dossier Belastingverdrag Nederland-Duitsland dat door mijn collega Maurice Horyon is geschreven (zie bijlage).

Bijlage X: Nederlandse belastingberekening casus 1

Nederlandse belastingberekening salaris € 100.000

Verschuldigde inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen

			Inkomen		Heffing
Box 1: inkomen uit werk en woning					
Tarief 1ste schijf	8,40% over	€	19.922	€	1.673
Tarief 2de schijf	12,25% over	€	13.793	€	1.690
Tarief 3de schijf	40,40% over	€	32.706	€	13.213
Tarief 4de schijf	52,00% over	€	24.248	€	12.609
Belastbaar inkomen uit werk en woning en te betalen belasting			€	90.669	€ 29.185
Premie volksverzekeringen					
Premie AOW	17,90% over	€	33.715	€	6.035
Premie Anw	0,60% over	€	33.715	€	202
Premie Wlz	9,65% over	€	33.715	€	3.253
				€	9.491
Belastbaar inkomen en de verschuldigde belasting			€	90.669	€ 38.675
Te betalen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (excl. belastingrente)					€ 38.675

Bijlage XI: Duitse belastingberekening casus 1

Duitse belastingberekening salaris € 100.000

Verschuldigde Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge

Einkommensteuer

Lohnsteuer over € 100.000 loon		€	31.136	€	31.136
Solidaritatzuschlag	5,5% over	€	31.136	€	1.712
Te betalen belasting				€	32.848

Sozialversicherungsbeiträge

Beiträge Krankenversicherung	8,4% over	€	50.850	€	4.271
Beiträge Pflegeversicherung	1,425% over	€	50.850	€	725
				€	4.996

Te betalen Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge

€ 37.844

Brutoloon	€	100.000
Te betalen Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge	€	37.844
Nettoloon	€	62.156

*<http://www.parmentier.de/steuer/steuer.htm?wagetax.htm>

(Wolfgang & Johannes Parmentier, 2016)

Bijlage XII: Vermijding van dubbele belasting casus 1 nieuwe verdrag

Vrijstellingsmethode (in NL wonende dga)

€ 90.669 / € 90.669 * € 38.675

€ 38.675

Bijlage XIII: Compensatieregeling casus 1

Compensatieregeling

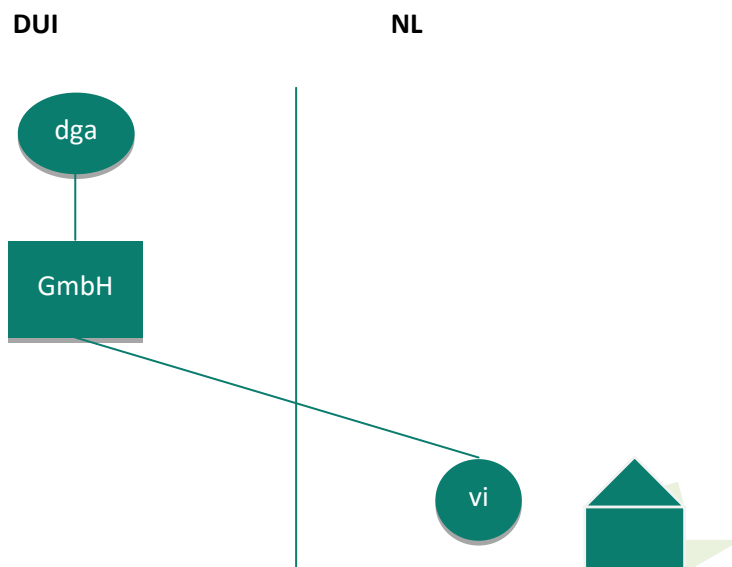
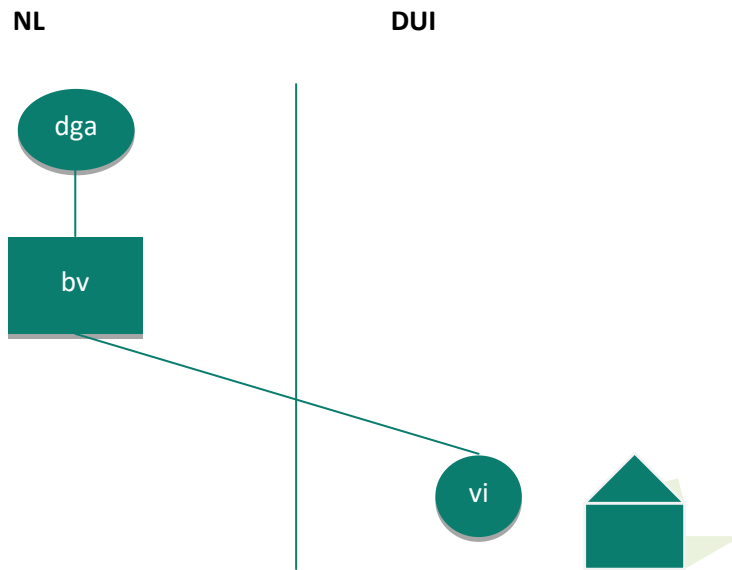
Omrekening loon

Bruto loon		€	100.000
Af:			
Renteversicherung	€	-	
Arbeitslosenversicherung	€	-	
Fiscaal loon NL		€	100.000
Box 1 inkomen		€	100.000

Berekening compensatie

Duitse belasting		€	31.136
Inkomstenbelasting	€	29.185	
Premie volksverzekeringen	€	9.490	
Af:			
Heffingskortingen	€	-	
Heffingskortingen niet-verdienende partner	€	-	
Schaduwberekening		€	38.675
Compensatie		€	-

Bijlage XIV: Casus 2



Bijlage XV: Nederlandse belastingberekening casus 2

Nederlandse belastingberekening verhuur onroerende zaak € 20.000 en salaris € 100.000

Verschuldigde inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen

				Inkomen		Heffing	
Box 1: inkomen uit werk en woning							
Tarief 1ste schijf	8,40% over	€	19.922	€		1.673	
Tarief 2de schijf	12,25% over	€	13.793	€		1.690	
Tarief 3de schijf	40,40% over	€	32.706	€		13.213	
Tarief 4de schijf	52,00% over	€	41.848	€		21.761	
Belastbaar inkomen uit werk en woning en te betalen belasting				€	108.269	€	38.337
Premie volksverzekeringen							
Premie AOW	17,90% over	€	33.715	€		6.035	
Premie Anw	0,60% over	€	33.715	€		202	
Premie Wlz	9,65% over	€	33.715	€		3.253	
					€	9.491	€ 9.490
Belastbaar inkomen en de verschuldigde belasting				€	108.269	€	47.827
Te betalen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (excl. belastingrente)						€	47.827

Bijlage XVI: Duitse belastingberekening casus 2

Duitse belastingberekening verhuur onroerende zaak € 20.000 en salaris € 100.000

Verschuldigde Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge

Einkommensteuer

Lohnsteuer over € 120.000 loon		€	39.536	€	39.536	
Solidaritätzuschlag	5,5% over	€	39.536	€	2.174	
Te betalen belasting						€ 41.710

Sozialversicherungsbeiträge

Beiträge Krankenversicherung	8,4% over	€	50.850	€	4.271	
Beiträge Pflegeversicherung	1,425% over	€	50.850	€	725	
						€ 4.996

Te betalen Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge

€ 46.706

Brutoloon	€ 100.000
Te betalen Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge	€ 46.706
Nettoloon	€ 53.294

*<http://www.parmentier.de/steuer/steuer.htm?wagetax.htm>

(Wolfgang & Johannes Parmentier, 2016)

Bijlage XVII: Vermijding van dubbele belasting casus 2

Nieuwe verdrag

Vrijstellingsmethode (in NL wonende dga)

€ 108.269 / € 108.269 * € 47.827

€ 47.827

Vrijstellingmethode verhuur onroerende zaak (in DUI wonende dga)

€ 20.000 / € 120.000 * € 46.706

€ 7.784

Oude verdrag

Vrijstellingsmethode (in NL wonende dga)

€ 108.269 / € 108.269 * € 47.827

€ 47.827

Vrijstellingmethode verhuur onroerende zaak (in DUI wonende dga)

€ 20.000 / € 120.000 * € 46.706

€ 7.784

Bijlage XVIII: Compensatieregeling casus 2

Compensatieregeling

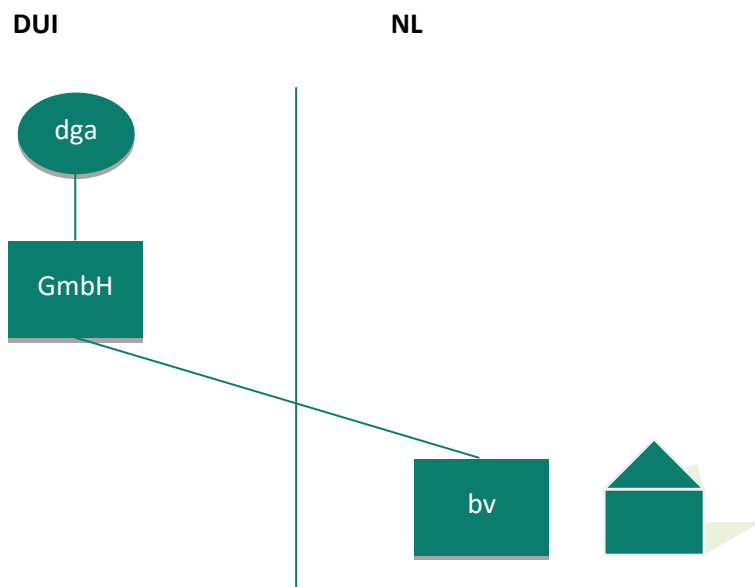
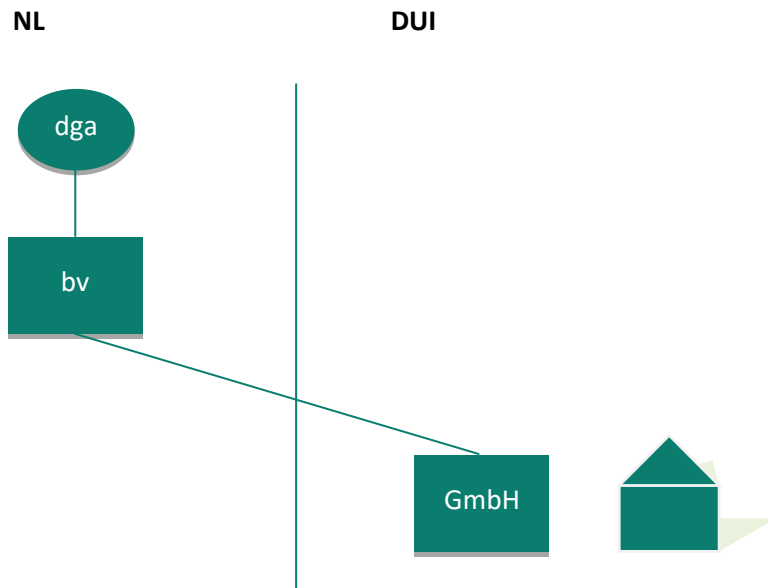
Omrekening loon

Bruto loon		€	100.000
Af:			
Renteversicherung	€	-	
Arbeitslosenversicherung	€	-	
Fiscaal loon NL		€	100.000
Box 1 inkomen		€	100.000

Berekening compensatie

Duitse belasting		€	31.136
Inkomstenbelasting	€	29.185	
Premie volksverzekeringen	€	9.490	
Af:			
Heffingskortingen	€	-	
Heffingskortingen niet-verdienende partner	€	-	
Schaduwberekening		€	38.675
Compensatie		€	-

Bijlage XIX: Casus 3



Bijlage XX: Nederlandse belastingberekening casus 3

Nederlandse belastingberekening salaris € 100.000 en directeursbeloning € 100.000

Verschuldigde inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen

			Inkomen		Heffing	
Box 1: inkomen uit werk en woning						
Tarief 1ste schijf	8,40% over	€	19.922	€	1.673	
Tarief 2de schijf	12,25% over	€	13.793	€	1.690	
Tarief 3de schijf	40,40% over	€	32.706	€	13.213	
Tarief 4de schijf	52,00% over	€	121.848	€	63.361	
Belastbaar inkomen uit werk en woning en te betalen belasting			€	190.669		€ 79.937
Premie volksverzekeringen						
Premie AOW	17,90% over	€	33.715	€	6.035	
Premie Anw	0,60% over	€	33.715	€	202	
Premie Wlz	9,65% over	€	33.715	€	3.253	
				€	9.491	€ 9.490
Belastbaar inkomen en de verschuldigde belasting			€	190.669		€ 89.427
Te betalen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (excl. belastingrente)						<u>€ 89.427</u>

Nederlandse belastingberekening pensioen € 30.000

Verschuldigde inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen

			Inkomen		Heffing	
Box 1: inkomen uit werk en woning						
Tarief 1ste schijf	8,40% over	€	19.922	€	1.673	
Tarief 2de schijf	12,25% over	€	10.078	€	1.235	
Belastbaar inkomen uit werk en woning en te betalen belasting			€	30.000		€ 2.908
Premie volksverzekeringen						
Premie Anw	0,60% over	€	30.000	€	180	
Premie Wlz	9,65% over	€	30.000	€	2.895	
						€ 3.075
Belastbaar inkomen en de verschuldigde belasting						€ 5.983
Te betalen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (excl. belastingrente)						<u>€ 5.983</u>

Bijlage XXI: Duitse belastingberekening casus 3

Duitse belastingberekening salaris € 100.000 en directeursbeloning € 100.000

Verschuldigde Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge

Einkommensteuer

Lohnsteuer over € 200.000 loon		€	73.136	€	73.136
Solidaritätszuschlag	5,5% over	€	73.136	€	4.022
Te betalen belasting				€	77.158

Sozialversicherungsbeiträge

Beiträge Krankenversicherung	8,4% over	€	50.850	€	4.271
Beiträge Pflegeversicherung	1,425% over	€	50.850	€	725
				€	4.996

Te betalen Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge

€ 82.154

Brutoloon	€ 200.000
Te betalen Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge	€ 82.154
Nettoloon	€ 117.846

*<http://www.parmentier.de/steuer/steuer.htm?wagetax.htm>

Duitse belastingberekening pensioen € 30.000

Verschuldigde Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge

Einkommenssteuer

Lohnsteuer over € 30.000 pensioen		€	4.005	€	4.005
Soldaritätszuschlag	5,5% over	€	4.005	€	220
Te betalen belasting				€	4.225

Sozialversicherungsbeiträge

Beiträge Krankenversicherung	7,3% over	€	-	€	-
Beiträge Pflegeversicherung	1,175% over	€	-	€	-
				€	-

Te betalen Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge

€ 4.225

Brutoloon	€ 30.000
Te betalen Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge	€ 4.225
Nettoloon	€ 25.775

*<https://www.bmf-steuerrechner.de/bl2016/lst2016.jsp>

(Bundesministerium der Finanzen , 2015) (Wolfgang & Johannes Parmentier, 2016)

Bijlage XXII: Vermijding van dubbele belasting casus 3

Nieuwe verdrag

Vrijstellingsmethode salaris (in NL wonende dga)

€ 90.669 / € 190.669 * € 89.427 € 42.525

Verrekeningsmethode directeursbeloning (in NL wonende dga)

Geheven door DUI: € 100.000 / € 200.000 * € 82.154 € 41.077

Max. verrekening: € 100.000 / € 190.669 * € 89.427 € 46.902

€ 41.077 wordt verrekend € 41.077

Vrijstellingsmethode pensioen (in NL wonende dga)

€ 30.000 / € 30.000 * € 5.983 € 5.983

Verrekeningsmethode salaris en directeursbeloning (in DUI wonende dga)

Geheven door NL: € 200.000 / € 200.000 * € 89.427 € 89.427

Max. verrekening: € 200.000 / € 200.000 * € 82.154 € 82.154

€ 82.154 wordt verrekend € 82.154

Verrekeningsmethode pensioen (in DUI wonende dga)

€ 30.000 / € 30.000 * € 4.225 € 4.225

Oude verdrag

Vrijstellingsmethode salaris (in NL wonende dga)

€ 90.669 / € 190.669 * € 89.427 € 42.525

Vrijstellingsmethode directeursbeloning (in NL wonende dga)

€ 100.000 / € 190.669 * € 89.427 € 46.902

Vrijstellingsmethode salaris (in DUI wonende dga)

€ 100.000 / € 200.000 * € 82.154 € 41.077

Vrijstellingsmethode directeursbeloning (in DUI wonende dga)

€ 100.000 / € 200.000 * € 82.154 € 41.077

Bijlage XXIII: Compensatieregeling casus 3

Compensatieregeling

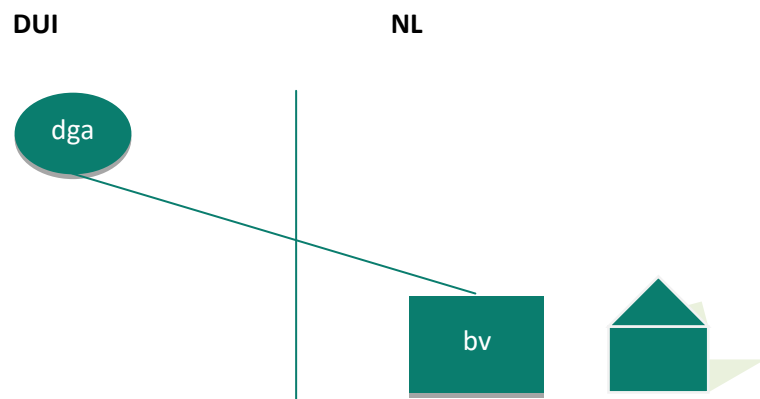
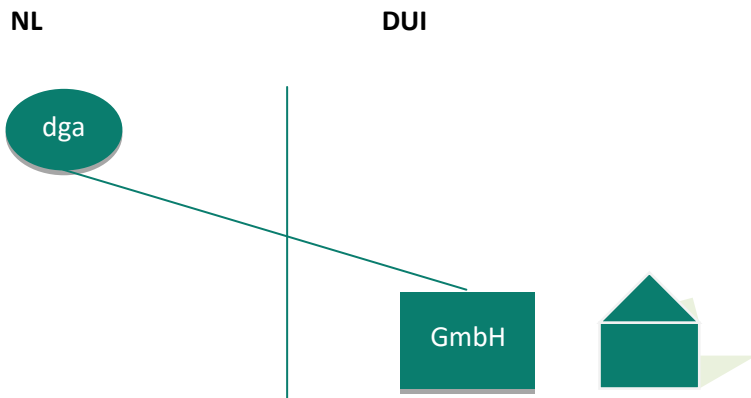
Omrekening loon

Bruto loon	€	200.000
Af:		
Renteversicherung	€	-
Arbeitslosenversicherung	€	-
Fiscaal loon NL	€	200.000
Box 1 inkomen	€	200.000

Berekening compensatie

Duitse belasting	€	73.136
Inkomstenbelasting	€	79.937
Premie volksverzekeringen	€	9.490
Af:		
Heffingskortingen	€	-
Heffingskortingen niet-verdienende partner	€	-
Schaduwberekening	€	89.427
Compensatie	€	-

Bijlage XXIV: Casus 4



Bijlage XXV: Nederlandse belastingberekening casus 4

Nederlandse belastingberekening dividend € 50.000, vervreemding van aandelen € 500.000, salaris € 100.000 en directeursbeloning € 100.000

Verschuldigde inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen

		Inkomen		Heffing	
Box 1: inkomen uit werk en woning					
Tarief 1ste schijf	8,40% over	€ 19.922	€	1.673	
Tarief 2de schijf	12,25% over	€ 13.793	€	1.690	
Tarief 3de schijf	40,40% over	€ 32.706	€	13.213	
Tarief 4de schijf	52,00% over	€ 121.848	€	63.361	
Belastbaar inkomen uit werk en woning en te betalen belasting		€ 190.669			€ 79.937
Premie volksverzekeringen					
Premie AOW	17,90% over	€ 33.715	€	6.035	
Premie Anw	0,60% over	€ 33.715	€	202	
Premie Wlz	9,65% over	€ 33.715	€	3.253	
			€	9.491	€ 9.490
Box 2: voordeel uit aanmerkelijk belang					
Belastbaar inkomen uit aanmerkelijk belang		€ 550.000			
Tarief	25%		€	137.500	€ 137.500
Belastbaar inkomen en de verschuldigde belasting		€ 740.669			€ 226.927
Te betalen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (excl. belastingrente)					<u>€ 226.927</u>

Nederlandse belastingberekening pensioen € 30.000

Verschuldigde inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen

		Inkomen		Heffing	
Box 1: inkomen uit werk en woning					
Tarief 1ste schijf	8,40% over	€ 19.922	€	1.673	
Tarief 2de schijf	12,25% over	€ 10.078	€	1.235	
Belastbaar inkomen uit werk en woning en te betalen belasting		€ 30.000			€ 2.908
Premie volksverzekeringen					
Premie Anw	0,60% over	€ 30.000	€	180	
Premie Wlz	9,65% over	€ 30.000	€	2.895	
					€ 3.075
Belastbaar inkomen en de verschuldigde belasting					€ 5.983
Te betalen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (excl. belastingrente)					<u>€ 5.983</u>

Bijlage XXVI: Duitse belastingberekening casus 4

Duitse belastingberekening dividend € 50.000, vervreemding van aandelen € 500.000, salaris € 100.000 en directeursbeloning € 100.000

Verschuldigde Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge

Einkommensteuer

Lohnsteuer over € 200.000 loon		€	73.136	€	73.136
Solidaritätszuschlag	5,5% over	€	73.136	€	4.022
Te betalen belasting				€	77.158

Sozialversicherungsbeiträge

Beiträge Krankenversicherung	8,4% over	€	50.850	€	4.271
Beiträge Pflegeversicherung	1,425% over	€	50.850	€	725
				€	4.996

Te betalen Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge

€ 82.154

Brutoloon	€ 200.000
Te betalen Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge	€ -
Nettoloon	€ 200.000

Dividend € 50.000 en vervreemding van aandelen € 500.000

Kapitalertragsteuer over	€ 550.000		
Tarief	25%	€	137.500
Solidaritätszuschlag	5,5%	€	7.563
Kapitalertragsteuer			€ 145.063

Totaal te betalen belasting/sociale verzekeringspremie

€ 227.217

*<http://www.parmentier.de/steuer/steuer.htm?wagetax.htm>

Duitse belastingberekening pensioen € 30.000

Verschuldigde Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge

Einkommenssteuer

Lohnsteuer over € 30.000 pensioen		€	4.005		
Soldaritätszuschlag	5,5% over	€	4.005	€	220
Te betalen belasting				€	4.225

Sozialversicherungsbeiträge

Beiträge Krankenversicherung	7,3% over	€	-	€	-
Beiträge Pflegeversicherung	1,175% over	€	-	€	-
				€	-

Te betalen Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge

€ 4.225

Brutoloon	€ 30.000
Te betalen Einkommensteuer/Sozialversicherungsbeiträge	€ 4.225
Nettoloon	€ 25.775

*<https://www.bmf-steuerrechner.de/bl2016/lst2016.jsp>

(Finance scout 24, 2016) (Bundesministerium der Finanzen , 2015) (Wolfgang & Johannes Parmentier, 2016)

Bijlage XXVII: Vermijding van dubbele belasting casus 4

Nieuwe verdrag

Vrijstellingsmethode vervreemding aandelen en salaris (in NL wonende dga)

€ 590.669 / € 740.669 * € 226.927 € 180.970

Verrekeningsmethode dividend (in NL wonende dga)

Geheven door DUI: 15% van € 50.000 = € 7.500

Max. verrekening; € 50.000 / € 740.669 * € 226.927 € 15.319

€ 7.500 wordt verrekend € 7.500

Verrekeningsmethode directeursbeloning (in NL wonende dga)

Geheven door DUI: € 100.000 / € 750.000 * € 227.217 € 30.296

Max. verrekening: € 100.000 / € 740.669 * € 226.927 € 30.638

€ 30.296 wordt verrekend € 30.296

Vrijstellingsmethode pensioen (in NL wonende dga)

€ 30.000 / € 30.000 * € 5.983 € 5.983

Vrijstellingsmethode vervreemding aandelen (in DUI wonende dga)

€ 500.000 / € 750.000 * € 227.217 € 151.478

Verrekeningsmethode dividend (in DUI wonende dga)

Geheven door NL: 15% van € 50.000 = € 7.500

Max. verrekening; € 50.000 / € 750.000 * € 227.217 € 15.148

€ 7.500 wordt verrekend € 7.500

Verrekeningsmethode salaris en directeursbeloning (in DUI wonende dga)

Geheven door NL: € 200.000 / € 750.000 * € 226.927 € 60.514

Max. verrekening: € 200.000 / € 750.000 * € 227.927 € 60.781

€ 60.514 wordt verrekend € 60.514

Verrekeningsmethode pensioen (in DUI wonende dga)

€ 30.000 / € 30.000 * € 4.225 € 4.225

Oude verdrag

Vrijstellingsmethode salaris (in NL wonende dga)

€ 90.669 / € 740.669 * € 226.927 € 27.779

Vrijstellingsmethode directeursbeloning (in NL wonende dga)

€ 100.000 / € 740.669 * € 226.927 € 30.638

Vrijstellingsmethode salaris (in DUI wonende dga)

€ 100.000 / € 750.000 * € 227.217 € 42.410

Vrijstellingsmethode directeursbeloning

€ 100.000 / € 750.000 * € 227.217 € 42.410

Bijlage XXVIII: Compensatieregeling casus 4

Compensatieregeling

Omrekening loon

Bruto loon	€	200.000
Af:		
Renteversicherung	€	-
Arbeitslosenversicherung	€	-
Fiscaal loon NL	€	200.000
Box 1 inkomen	€	200.000

Berekening compensatie

Duitse belasting	€	73.136
Inkomstenbelasting	€	79.937
Premie volksverzekeringen	€	9.490
Af:		
Heffingskortingen	€	-
Heffingskortingen niet-verdienende partner	€	-
Schaduwberekening	€	89.427
Compensatie	€	-

Bijlage XXIX: Verdrag en Protocol

HOOFDSTUK I REIKWIJDTE VAN HET VERDRAG

Artikel 1 Personen op wie het Verdrag van toepassing is

Dit Verdrag is van toepassing op personen die inwoner zijn van een of van beide verdragsluitende staten.

Artikel 2 Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is

1. Dit Verdrag is van toepassing op belastingen naar het inkomen die, ongeacht de wijze van heffing, worden geheven ten behoeve van een verdragsluitende staat, van een deelstaat of van de staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen van een staat of deelstaat.
2. Als belastingen naar het inkomen worden beschouwd alle belastingen die worden geheven naar het gehele inkomen of naar bestanddelen van het inkomen, waaronder begrepen belastingen naar voordelen verkregen uit de vervreemding van roerende of onroerende zaken, belastingen naar het totale bedrag van de door ondernemingen betaalde lonen of salarissen, alsmede belastingen naar waardevermeerdering.
3. De bestaande belastingen waarop het Verdrag van toepassing is, zijn met name:
 - a) in de Bondsrepubliek Duitsland:
 - aa) de inkomstenbelasting („Einkommensteuer”);
 - bb) de vennootschapsbelasting („Körperschaftsteuer”); en
 - cc) de ondernemingsbelasting („Gewerbesteuer”);met inbegrip van de daarover geheven toeslagen (hierna te noemen: “Duitse belasting”);
 - b) in het Koninkrijk der Nederlanden:
 - aa) de inkomstenbelasting;
 - bb) de loonbelasting;
 - cc) de vennootschapsbelasting, daaronder begrepen het aandeel van de regering in de nettowinsten behaald met de exploitatie van natuurlijke rijkdommen geheven krachtens de Mijnbouwwet; en
 - dd) de dividendbelasting;(hierna te noemen: „Nederlandse belasting”).
4. Het Verdrag is ook van toepassing op alle gelijke of in wezen gelijksoortige belastingen die na de datum van ondertekening van het Verdrag naast of in de plaats van de bestaande belastingen worden geheven. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten doen elkaar mededeling van alle wezenlijke wijzigingen die in hun belastingwetgeving zijn aangebracht.

HOOFDSTUK II BEGRIPSOMSCHRIJVINGEN

Artikel 3 Algemene begripsomschrijvingen

1. Voor de toepassing van dit Verdrag, tenzij de context anders vereist:
 - a) betekenen de uitdrukkingen „een verdragsluitende staat” en „de andere verdragsluitende staat” de Bondsrepubliek Duitsland of het Koninkrijk der Nederlanden (Nederland), al naargelang de context vereist;
 - b) betekent de uitdrukking „Duitsland” het grondgebied van de Bondsrepubliek Duitsland alsmede de zeebodem, de ondergrond daarvan en de daarboven gelegen wateren die grenzen aan de territoriale zee, waar de Bondsrepubliek Duitsland soevereine rechten en rechtsmacht uitoefent in overeenstemming met het internationale recht en haar nationale wetgeving ten behoeve van de exploratie, exploitatie, het behoud en beheer van levende en niet-levende natuurlijke rijkdommen;

- c) betekent de uitdrukking „Nederland” het deel van het Koninkrijk der Nederlanden dat in Europa is gelegen, met inbegrip van zijn territoriale zee en elk gebied buiten de territoriale zee waarbinnen Nederland, in overeenstemming met het internationale recht, rechtsmacht of soevereine rechten uitoefent;
 - d) omvat de uitdrukking „persoon” een natuurlijke persoon, een lichaam en elke andere vereniging van personen;
 - e) betekent de uitdrukking „lichaam” elke rechtspersoon of elke eenheid die voor de belastingheffing als een rechtspersoon wordt behandeld;
 - f) heeft de uitdrukking „onderneming” betrekking op het uitoefenen van een bedrijf;
 - g) omvat de uitdrukking „bedrijfsuitoefening” mede de uitoefening van een vrij beroep en van andere werkzaamheden van zelfstandige aard;
 - h) betekenen de uitdrukkingen „onderneming van een verdragsluitende staat” en „onderneming van de andere verdragsluitende staat” onderscheidenlijk een onderneming gedreven door een inwoner van een verdragsluitende staat en een onderneming gedreven door een inwoner van de andere verdragsluitende staat;
 - i) betekent de uitdrukking „internationaal verkeer” alle vervoer met een schip of luchtvaartuig, geëxploiteerd door een onderneming waarvan de plaats van de werkelijke leiding in een verdragsluitende staat is gelegen, behalve wanneer het schip of luchtvaartuig uitsluitend wordt geëxploiteerd tussen plaatsen die in de andere verdragsluitende staat zijn gelegen;
 - j) betekent de uitdrukking „grensoverschrijdend bedrijventerrein” een ruimtelijk besloten gebied, dat zich zowel op Nederlands als op Duits grondgebied uitstrekt en waar de gemeenschappelijke grens tussen beide verdragsluitende staten doorheen loopt, voor zover de verdragsluitende staten het gebied in onderling overleg tot grensoverschrijdend bedrijventerrein hebben bestempeld;
 - k) betekent de uitdrukking „onderdaan”:
 - aa) wat de Bondsrepubliek Duitsland betreft elke Duitser in de zin van de grondwet van de Bondsrepubliek Duitsland en elke rechtspersoon die, elk samenwerkingsverband dat of elke vereniging die zijn rechtspositie als zodanig ontleent aan de wetgeving die in de Bondsrepubliek Duitsland van kracht is;
 - bb) wat Nederland betreft, elke natuurlijke persoon die de Nederlandse nationaliteit bezit en elke rechtspersoon die, elk samenwerkingsverband dat of elke vereniging die zijn rechtspositie als zodanig ontleent aan de wetgeving die in Nederland van kracht is;
 - l) betekent de uitdrukking „bevoegde autoriteit”:
 - aa) wat de Bondsrepubliek Duitsland betreft het Federale Ministerie van Financiën of het orgaan waaraan het zijn bevoegdheden heeft gedelegeerd;
 - bb) wat Nederland betreft, de minister van Financiën of zijn bevoegde vertegenwoordiger.
2. Voor de toepassing van het Verdrag door een verdragsluitende staat op enig moment heeft, tenzij de context anders vereist, elke daarin niet omschreven uitdrukking de betekenis welke die uitdrukking op dat moment heeft volgens de wetgeving van die staat met betrekking tot de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is, waarbij elke betekenis volgens de toepasselijke belastingwetgeving van die staat prevaleert boven een betekenis die volgens andere wetgeving van die staat aan die uitdrukking wordt gegeven.

Artikel 4 Inwoner

1. Voor de toepassing van dit Verdrag betekent de uitdrukking „inwoner van een verdragsluitende staat” iedere persoon die, ingevolge de wetgeving van die staat, aldaar aan belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding, plaats van oprichting of enige andere soortgelijke omstandigheid en omvat tevens de staat zelf, een deelstaat en elk staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam van

een staat of deelstaat. Deze uitdrukking omvat echter niet een persoon die in die staat slechts aan belasting is onderworpen ter zake van inkomsten uit bronnen in die staat.

2. Indien een natuurlijke persoon ingevolge de bepalingen van het eerste lid inwoner van beide verdragsluitende staten is, wordt zijn positie als volgt bepaald:

a) hij wordt geacht slechts inwoner te zijn van de staat waarin hij een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft; indien hij in beide verdragsluitende staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht slechts inwoner te zijn van de staat waarmee zijn persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn (middelpunt van de levensbelangen);

b) indien niet kan worden bepaald in welke staat hij het middelpunt van zijn levensbelangen heeft, of indien hij in geen van de staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht slechts inwoner te zijn van de staat waarin hij gewoonlijk verblijft;

c) indien hij in beide staten of in geen van beide gewoonlijk verblijft, wordt hij geacht slechts inwoner te zijn van de staat waarvan hij onderdaan is;

d) indien hij onderdaan is van beide staten of van geen van beide, regelen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten de aangelegenheid in onderling overleg.

3. Indien een andere dan een natuurlijke persoon ingevolge de bepalingen van het eerste lid inwoner van beide verdragsluitende staten is, wordt hij geacht inwoner te zijn van de staat waarin de plaats van zijn werkelijke leiding is gelegen.

4. Indien de plaats van de werkelijke leiding van een rechtspersoon zich bevindt op een grensoverschrijdend bedrijventerrein en de gemeenschappelijke grens tussen de beide verdragsluitende staten loopt door de vaste bedrijfsinrichting waarin de plaats van de werkelijke leiding zich bevindt en niet eenduidig kan worden vastgesteld in welke van de verdragsluitende staten de rechtspersoon haar plaats van de werkelijke leiding heeft, dan wordt zij geacht uitsluitend inwoner te zijn van de staat waarin het grootste deel van de door de onderneming gebruikte oppervlakte van het gebouw waarin de werkelijke leiding van de onderneming wordt uitgeoefend, zich bevindt. Nadere regelingen voor de vaststelling in welk van de verdragsluitende staten de rechtspersoon wordt geacht inwoner te zijn, zijn neergelegd in de Bijlage bij dit Verdrag.

Artikel 5 Vaste inrichting

1. Voor de toepassing van dit Verdrag betekent de uitdrukking „vaste inrichting” een vaste bedrijfsinrichting door middel waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend.

2. De uitdrukking „vaste inrichting” omvat in het bijzonder:

a) een plaats waar leiding wordt gegeven;

b) een filiaal;

c) een kantoor;

d) een fabriek;

e) een werkplaats, en

f) een mijn, een olie- of gasbron, een (steen)groeve of een andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen.

3. Een plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden vormt alleen een vaste inrichting indien de duur ervan twaalf maanden overschrijdt.

4. Niettegenstaande de bepalingen van het eerste en tweede lid, wordt een onderneming van een verdragsluitende staat die werkzaamheden uitoefent in de territoriale zee en elk gebied buiten de territoriale zee waar de andere verdragsluitende staat in overeenstemming met het internationale recht rechtsmacht of soevereine rechten

uitoefent (werkzaamheden buitengaats), geacht ter zake van die werkzaamheden, behoudens met betrekking tot artikel 14, tweede lid, in de andere staat een bedrijf uit te oefenen door middel van een aldaar gevestigde vaste inrichting, tenzij de werkzaamheden in kwestie in de andere staat worden verricht gedurende een tijdvak dat of tijdvakken die in een tijdvak van twaalf maanden in totaal minder dan 30 dagen voortduurt of voortduren.

5. Voor de toepassing van het vierde lid van dit artikel wordt de uitdrukking

„werkzaamheden buitengaats” evenwel geacht niet te omvatten:

- a) een van de activiteiten of een combinatie daarvan als genoemd in het zevende lid;
- b) sleep- of ankerwerkzaamheden door schepen die in de eerste plaats voor dat doel zijn ontworpen alsmede andere door zulke schepen verrichte activiteiten;
- c) het vervoer van voorraden of personeel door schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer.

6. Teneinde de duur van de werkzaamheden buitengaats ingevolge het vierde lid juncto het vijfde lid vast te stellen indien een onderneming die in de andere verdragsluitende staat werkzaamheden buitengaats verricht en is gelieerd aan een andere onderneming, welke andere onderneming als onderdeel van hetzelfde project dezelfde werkzaamheden buitengaats voortzet die worden of werden uitgevoerd door de eerstbedoelde onderneming, en de hiervoor bedoelde door beide ondernemingen verrichte werkzaamheden omvatten bij elkaar opgeteld een tijdvak van ten minste 30 dagen, wordt iedere onderneming geacht haar werkzaamheden te verrichten gedurende een tijdvak van ten minste 30 dagen in een tijdvak van twaalf maanden. Een onderneming wordt geacht gelieerd te zijn aan een andere onderneming indien de ene onderneming onmiddellijk of middellijk ten minste een derde deel van het kapitaal van de andere onderneming bezit of indien een persoon onmiddellijk of middellijk ten minste een derde deel van het kapitaal van beide ondernemingen bezit.

7. Niettegenstaande de voorgaande bepalingen van dit artikel wordt de uitdrukking „vaste inrichting” niet geacht te omvatten:

- a) het gebruikmaken van inrichtingen uitsluitend voor opslag, uitstalling of aflevering van aan de onderneming toebehorende goederen of koopwaar;
- b) het aanhouden van een voorraad van aan de onderneming toebehorende goederen of koopwaar, uitsluitend voor opslag, uitstalling of aflevering;
- c) het aanhouden van een voorraad van aan de onderneming toebehorende goederen of koopwaar, uitsluitend voor bewerking of verwerking door een andere onderneming;
- d) het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting, uitsluitend om voor de onderneming goederen of koopwaar aan te kopen of informatie in te winnen;
- e) het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting, uitsluitend om voor de onderneming enige andere werkzaamheid uit te oefenen die van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft;
- f) het aanhouden van een vaste bedrijfsinrichting, uitsluitend voor een combinatie van de in de onderdelen a tot en met e genoemde werkzaamheden, mits het totaal van de werkzaamheden van de vaste bedrijfsinrichting dat uit deze combinatie voortvloeit van voorbereidende aard is of het karakter van hulpwerkzaamheid heeft.

8. Indien een persoon – niet zijnde een onafhankelijke vertegenwoordiger waarop het negende lid van toepassing is – namens een onderneming optreedt, en een machtiging bezit om in een verdragsluitende staat namens de onderneming overeenkomsten af te sluiten en dit recht gewoonlijk uitoefent, wordt die onderneming, niettegenstaande de bepalingen van het eerste, tweede en vierde lid, geacht in die staat een vaste inrichting te hebben met betrekking tot de werkzaamheden die die persoon voor de onderneming verricht, tenzij de werkzaamheden van die persoon beperkt blijven tot die werkzaamheden genoemd in het zevende lid, die, indien zij worden uitgeoefend door middel van een vaste

bedrijfsinrichting, deze vaste bedrijfsinrichting op grond van de bepalingen van dat lid niet tot een vaste inrichting zouden maken.

9. Een onderneming wordt niet geacht een vaste inrichting in een verdragsluitende staat te bezitten alleen op grond van de omstandigheid dat zij in die staat zaken doet door bemiddeling van een makelaar, commissionair of enige andere onafhankelijke vertegenwoordiger, mits deze personen in de normale uitoefening van hun bedrijf handelen.

10. De omstandigheid dat een lichaam dat inwoner is van een verdragsluitende staat een lichaam beheerst of door een lichaam wordt beheerst dat inwoner is van de andere verdragsluitende staat of dat in die andere staat zaken doet (hetzij door middel van een vaste inrichting, hetzij op andere wijze), stempelt een van beide lichamen niet tot een vaste inrichting van het andere.

HOOFDSTUK III BELASTINGHEFFING NAAR HET INKOMEN

Artikel 6 Inkomsten uit onroerende zaken

1. Inkomsten verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat uit onroerende zaken (waaronder begrepen voordelen uit landbouw- of bosbedrijven) die in de andere verdragsluitende staat zijn gelegen, mogen in die andere staat worden belast.

2. De uitdrukking „onroerende zaken” heeft de betekenis welke die uitdrukking heeft volgens de wetgeving van de verdragsluitende staat waar de desbetreffende zaken zijn gelegen. De uitdrukking omvat in ieder geval de zaken die bij de onroerende zaken behoren, levende en dode have van landbouw- en bosbedrijven, rechten waarop de bepalingen van het privaatrecht betreffende de grondeigendom van toepassing zijn, vruchtgebruik van onroerende zaken en rechten op veranderlijke of vaste vergoedingen ter zake van de exploitatie, of concessie tot exploitatie, van minerale aardlagen, bronnen en andere natuurlijke rijkdommen; schepen, binnenschepen en luchtvaartuigen worden niet als onroerende zaken beschouwd.

3. De bepalingen van het eerste lid zijn van toepassing op inkomsten verkregen uit de rechtstreekse exploitatie, uit het verhuren of verpachten, of uit elke andere vorm van exploitatie van onroerende zaken.

4. Het bepaalde in het eerste en derde lid is eveneens van toepassing op inkomsten uit onroerende zaken van een onderneming.

Artikel 7 Winst uit onderneming

1. De voordelen van een onderneming van een verdragsluitende staat zijn slechts in die staat belastbaar, tenzij de onderneming in de andere verdragsluitende staat haar bedrijf uitoefent door middel van een aldaar gevestigde vaste inrichting. Indien de onderneming aldus haar bedrijf uitoefent, mogen de voordelen die in overeenstemming met de bepalingen van het tweede lid aan de vaste inrichting kunnen worden toegerekend in die andere staat worden belast.

2. Voor de toepassing van dit artikel en van artikel 22 zijn de voordelen die in elk van de verdragsluitende staten aan de vaste inrichting bedoeld in het eerste lid kunnen worden toegerekend de voordelen die zij naar verwachting zou behalen, in het bijzonder via haar handelen met andere onderdelen van de onderneming, indien zij een afzonderlijke en zelfstandige onderneming zou zijn die dezelfde of soortgelijke werkzaamheden zou uitoefenen onder dezelfde of soortgelijke omstandigheden, rekening houdend met de door de onderneming via de vaste inrichting en andere onderdelen van de onderneming uitgeoefende functies, gebruikte vermogensbestanddelen en genomen risico's.

3. Indien een verdragsluitende staat, in overeenstemming met het tweede lid, de voordelen corrigeert die kunnen worden toegerekend aan een vaste inrichting van een

onderneming van een van de verdragsluitende staten en de voordelen van de onderneming die in de andere staat zijn belast dienovereenkomstig belast, brengt de andere verdragsluitende staat, voor zover nodig teneinde dubbele belastingheffing over deze voordelen te voorkomen, een passende correctie aan indien hij instemt met de door de eerstbedoelde staat uitgevoerde correctie; indien de andere verdragsluitende staat niet instemt met de correctie, sluiten de verdragsluitende staten in onderling overleg elke daaruit voortvloeiende dubbele belasting uit.

4. Indien een onderneming van een van de verdragsluitende staten een vaste bedrijfsinrichting heeft op een deel van een grensoverschrijdend bedrijventerrein dat behoort tot het grondgebied van de andere verdragsluitende staat, wordt de bedrijfsinrichting voor de belastingheffing over de voordelen van de onderneming niet aangemerkt als een vaste inrichting. Artikel 14 blijft van kracht.

5. Indien een vaste bedrijfsinrichting van een onderneming van een van de verdragsluitende staten die zich op een grensoverschrijdend bedrijventerrein bevindt wordt verplaatst naar een buiten dit grensoverschrijdende bedrijventerrein gelegen plaats of binnen dat grensoverschrijdende bedrijventerrein en met deze verplaatsing het recht tot belastingheffing over de voordelen van de onderneming overgaat op de andere verdragsluitende staat, kan de eerstbedoelde staat op verzoek bij grote onbillijkheid toestaan dat de belasting die als gevolg van de verplaatsing verschuldigd wordt, in termijnen wordt voldaan over een periode van ten hoogste vijf jaar te rekenen vanaf de datum waarop deze voor het eerst verschuldigd is. Van grote onbillijkheid is sprake, indien aan de verplaatsing oorzaken ten grondslag liggen die niet te wijten zijn aan de onderneming zelf.

6. Indien in de voordelen bestanddelen van het inkomen zijn begrepen die afzonderlijk in andere artikelen van dit Verdrag worden behandeld, laten de bepalingen van dit artikel de bepalingen van die artikelen onverlet.

Artikel 8 Zeevaart, binnenvaart en luchtvervoer

1. Voordelen uit de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer zijn slechts belastbaar in de verdragsluitende staat waarin de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen.

2. Voordelen uit de exploitatie van binnenschepen zijn slechts belastbaar in de verdragsluitende staat waarin de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen.

3. Voor de toepassing van dit artikel omvatten voordelen uit de exploitatie in internationaal verkeer van schepen, luchtvaartuigen of binnenschepen mede voordelen uit:

a) het incidenteel charteren van schepen, luchtvaartuigen of binnenschepen zonder bemanning, en

b) het gebruik of de verhuur van containers (daaronder begrepen opleggers en hulpuitrusting voor vervoer van containers),

mits het charteren, gebruik of de verhuur bijkomstig is aan de exploitatie van schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer of binnenschepen.

4. Indien de plaats van de werkelijke leiding van een scheepvaartonderneming of een binnenvaartonderneming zich aan boord van een schip of boot bevindt, wordt deze geacht te zijn gelegen in de verdragsluitende staat waarvan de exploitant van het schip of de boot inwoner is. Indien de exploitant van het schip of de boot een natuurlijke persoon is en deze natuurlijke persoon op grond van de bepalingen van het eerste lid van artikel 4 inwoner is van beide verdragsluitende staten, wordt geen beroep toegestaan op de beschikbaarheid van een duurzaam tehuis, het middelpunt van de levensbelangen en het gewoonlijk verblijf.

5. De bepalingen van het eerste en tweede lid zijn eveneens van toepassing op voordelen

uit de deelneming in een „pool”, een gemeenschappelijke onderneming of een internationaal opererend agentschap.

Artikel 9 Gelieerde ondernemingen

1. Indien

a) een onderneming van een verdragsluitende staat onmiddellijk of middellijk deelneemt aan de leiding van, aan het toezicht op dan wel in het kapitaal van een onderneming van de andere verdragsluitende staat; of

b) dezelfde personen onmiddellijk of middellijk deelnemen aan de leiding van, aan het toezicht op dan wel in het kapitaal van een onderneming van een verdragsluitende staat en een onderneming van de andere verdragsluitende staat;

en in het ene of in het andere geval tussen de beide ondernemingen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd, die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke ondernemingen, mogen alle voordelen die een van de ondernemingen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de voordelen van die onderneming en dienovereenkomstig worden belast.

2. Indien een verdragsluitende staat in de voordelen van een onderneming van die staat voordelen begrijpt – en dienovereenkomstig belast – ter zake waarvan een onderneming van de andere verdragsluitende staat in die andere staat in de belastingheffing is betrokken en deze voordelen bestaan uit voordelen welke de onderneming van de eerstbedoelde staat zou hebben behaald indien tussen de beide ondernemingen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als die welke tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen, zal die andere staat het bedrag aan belasting dat in die staat over die voordelen is geheven, dienovereenkomstig aanpassen. Bij de vaststelling van deze aanpassing wordt zorgvuldig rekening gehouden met de overige bepalingen van dit Verdrag en plegen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten zo nodig met elkaar overleg.

Artikel 10 Dividenden

1. Dividenden betaald door een lichaam dat inwoner is van een verdragsluitende staat aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, mogen in die andere staat worden belast.

2. Deze dividenden mogen echter ook in de verdragsluitende staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt inwoner is, overeenkomstig de wetgeving van die staat, worden belast, maar indien de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden een inwoner van de andere verdragsluitende staat is, mag de aldus geheven belasting niet overschrijden:

- a) 5 percent van het brutobedrag van de dividenden, indien de uiteindelijk gerechtigde een lichaam is (niet zijnde een samenwerkingsverband) dat onmiddellijk ten minste 10 percent bezit van het kapitaal van het lichaam dat de dividenden betaalt;
- b) 10 percent van het brutobedrag van de dividenden, indien de uiteindelijk gerechtigde een pensioenfonds is dat inwoner is van Nederland;
- c) 15 percent van het brutobedrag van de dividenden in alle overige gevallen.

Deze bepaling laat onverlet de belastingheffing van het lichaam ter zake van de winst waaruit de dividenden worden betaald.

3. De uitdrukking „dividenden”, zoals gebezigd in dit artikel, betekent inkomsten uit aandelen, winstaandelen of winstbewijzen, mijnaandelen, oprichtersaandelen of andere rechten, niet zijnde schuldvorderingen, die aanspraak geven op een aandeel in de winst alsmede inkomsten uit andere vennootschappelijke rechten die door de wetgeving van de

staat waarvan het lichaam dat de uitdeling doet inwoner is, op dezelfde wijze aan de belastingheffing worden onderworpen als inkomsten uit aandelen en inkomsten uit uitdelingen op grond van certificaten van een Duits Investeringsvermogen („Investmentvermogen”).

4. De bepalingen van het eerste, tweede en zesde lid zijn niet van toepassing indien de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden, die inwoner is van een verdragsluitende staat, in de andere verdragsluitende staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt inwoner is, een bedrijf uitoefent door middel van een aldaar gevestigde vaste inrichting en het aandelenbezit uit hoofde waarvan de dividenden worden betaald, tot het bedrijfsvermogen van die vaste inrichting behoort. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 van toepassing.

5. Indien een lichaam dat inwoner is van een verdragsluitende staat, voordelen of inkomsten verkrijgt uit de andere verdragsluitende staat, mag die andere staat geen belasting heffen over de dividenden die door het lichaam worden betaald, behalve voor zover deze dividenden worden betaald aan een inwoner van die andere staat of voor zover het aandelenbezit uit hoofde waarvan de dividenden worden betaald, tot het bedrijfsvermogen van een in die andere staat gevestigde vaste inrichting behoort, noch de niet-uitgedeelde winst van het lichaam onderwerpen aan een belasting op niet-uitgedeelde winst van het lichaam, zelfs indien de betaalde dividenden of de niet-uitgedeelde winst geheel of gedeeltelijk bestaan uit voordelen of inkomsten die uit die andere staat afkomstig zijn.

6. Niettegenstaande de bepalingen van het eerste, tweede en vijfde lid, mogen dividenden en uitdelingen op winstbewijzen betaald door een lichaam dat krachtens de wetgeving van een verdragsluitende staat inwoner van die staat is, aan een natuurlijke persoon die een inwoner van de andere verdragsluitende staat is en die, indien hij niet langer inwoner van de eerstgenoemde staat is, wordt belast over de waardevermeerdering van vermogen als bedoeld in artikel 13, zesde lid, in overeenstemming met de wetgeving van die staat ook in die staat worden belast, evenwel uitsluitend gedurende een tijdvak van tien jaar na de emigratie van de natuurlijke persoon, voor zover er van de aanslag ter zake van de waardevermeerdering nog een bedrag openstaat.

Artikel 11 Interest

1. Interest afkomstig uit een verdragsluitende staat die wordt verkregen door een inwoner van de andere verdragsluitende staat die de uiteindelijke gerechtigde is, is slechts in die andere staat belastbaar.

2. De uitdrukking „interest”, zoals gebezigd in dit artikel, betekent inkomsten uit schuldvorderingen van welke aard ook, al dan niet verzekerd door hypotheek, al dan niet aanspraak gevend op een aandeel in de winst van de schuldenaar, en in het bijzonder inkomsten uit overheidsleningen en inkomsten uit obligaties of schuldbewijzen, waaronder begrepen de aan zodanige leningen, obligaties of schuldbewijzen verbonden premies en prijzen. In rekening gebrachte boetes voor te late betaling worden voor de toepassing van dit artikel niet als interest aangemerkt.

3. De bepalingen van het eerste lid zijn niet van toepassing indien de uiteindelijk gerechtigde tot de interest, die inwoner is van een verdragsluitende staat, in de andere verdragsluitende staat waaruit de interest afkomstig is, een bedrijf uitoefent door middel van een aldaar gevestigde vaste inrichting en de schuldvordering uit hoofde waarvan de interest wordt betaald, tot het bedrijfsvermogen van die vaste inrichting behoort. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 van toepassing.

4. Indien, wegens een bijzondere verhouding tussen de schuldenaar en de uiteindelijk gerechtigde of tussen hen beiden en een derde, het bedrag van de interest, gelet op de schuldvordering ter zake waarvan deze wordt betaald, hoger is dan het bedrag dat zonder

zulk een verhouding door de schuldenaar en de uiteindelijk gerechtigde zou zijn overeengekomen, zijn de bepalingen van dit artikel slechts op het laatstbedoelde bedrag van toepassing. In dat geval blijft het daarboven uitgaande deel van het betaalde bedrag belastbaar overeenkomstig de wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, zulks met inachtneming van de overige bepalingen van dit Verdrag.

Artikel 12 Royalty's

1. Royalty's afkomstig uit een verdragsluitende staat die worden verkregen door een inwoner van de andere verdragsluitende staat die de uiteindelijke gerechtigde is, zijn slechts in die andere staat belastbaar.
2. De uitdrukking „royalty's", zoals gebezigd in dit artikel, betekent vergoedingen van welke aard ook voor het gebruik van, of voor het recht van gebruik van, een auteursrecht op een werk op het gebied van letterkunde, kunst of wetenschap, waaronder begrepen bioscoopfilms, een octrooi, een fabrieks- of handelsmerk, een tekening of model, een plan, een geheim recept of een geheime werkwijze, of voor informatie omtrent ervaringen op het gebied van nijverheid, handel of wetenschap.
3. De bepalingen van het eerste lid zijn niet van toepassing indien de uiteindelijk gerechtigde tot de royalty's, die inwoner is van een verdragsluitende staat, in de andere verdragsluitende staat waaruit de royalty's afkomstig zijn, een bedrijf uitoefent door middel van een aldaar gevestigde vaste inrichting en het recht of de zaak uit hoofde waarvan de royalty's worden betaald, tot het bedrijfsvermogen van die vaste inrichting behoort. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 van toepassing.
4. Indien, wegens een bijzondere verhouding tussen de schuldenaar en de uiteindelijk gerechtigde of tussen hen beiden en een derde, het bedrag van de royalty's, gelet op het gebruik, het recht of de informatie waarvoor zij worden betaald, hoger is dan het bedrag dat zonder zulk een verhouding door de schuldenaar en de uiteindelijk gerechtigde zou zijn overeengekomen, zijn de bepalingen van dit artikel slechts op het laatstbedoelde bedrag van toepassing. In dat geval blijft het daarboven uitgaande deel van het betaalde bedrag belastbaar overeenkomstig de wetgeving van elk van de verdragsluitende staten, zulks met inachtneming van de overige bepalingen van dit Verdrag.

Artikel 13 Vermogenswinsten

1. Voordelen verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat uit de vervreemding van onroerende zaken als bedoeld in artikel 6 en die zijn gelegen in de andere verdragsluitende staat, mogen in die andere staat worden belast.
- 2 Voordelen verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat uit de vervreemding van aandelen van een lichaam, of daarmee vergelijkbare belangen, niet zijnde aandelen die worden verhandeld aan een erkende effectenbeurs, die meer dan 75 percent van hun waarde middellijk of onmiddellijk ontlenen aan onroerende zaken gelegen in de andere verdragsluitende staat, niet zijnde onroerende zaken waarin dat lichaam of de houders van die belangen hun bedrijf uitoefenen, mogen in die andere verdragsluitende staat worden belast. Deze voordelen zijn echter uitsluitend belastbaar in de eerstgenoemde staat indien:
 - a) de inwoner vóór de eerste vervreemding minder dan 50 percent van de aandelen of daarmee vergelijkbare belangen bezat; of
 - b) de voordelen voortvloeien uit een reorganisatie, fusie, splitsing of soortgelijke transactie.
3. Voordelen verkregen uit de vervreemding van roerende zaken die deel uitmaken van het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting die een onderneming van een verdragsluitende staat in de andere verdragsluitende staat heeft, waaronder begrepen voordelen verkregen

uit de vervreemding van die vaste inrichting (afzonderlijk of met de gehele onderneming), mogen in die andere staat worden belast.

4. Voordelen verkregen uit de vervreemding van schepen of luchtvaartuigen die in internationaal verkeer worden geëxploiteerd, van binnenschepen of van roerende goederen die worden gebruikt voor de exploitatie van deze schepen, luchtvaartuigen of binnenschepen, zijn slechts belastbaar in de verdragsluitende staat waarin de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen.

5. Voordelen verkregen uit de vervreemding van alle andere goederen dan die bedoeld in het eerste tot en met het vierde lid zijn slechts belastbaar in de verdragsluitende staat waarvan de vervreemder inwoner is.

6. Indien een natuurlijke persoon inwoner was van een verdragsluitende staat en inwoner is geworden van de andere verdragsluitende staat, beletten de bepalingen van het vijfde lid de eerstgenoemde staat niet uit hoofde van zijn nationale recht de waardevermeerdering van aandelen, winstbewijzen, koopties en het vruchtgebruik op aandelen in en winstbewijzen van en schuldvorderingen op een lichaam te belasten ter zake van het tijdvak waarin die natuurlijke persoon inwoner van de eerstgenoemde staat was. In dat geval wordt de waardevermeerdering van vermogen, belast in de eerstgenoemde staat, niet begrepen in de belastinggrondslag bij de vaststelling van de daaropvolgende waardevermeerdering van het vermogen door de andere staat.

Artikel 14 Inkomsten uit dienstbetrekking

1. Onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 15, 17, 18 en 19 zijn salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat ter zake van een dienstbetrekking slechts in die staat belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in de andere verdragsluitende staat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend, mag de ter zake daarvan verkregen beloning in die andere staat worden belast.

2. Niettegenstaande de bepalingen van het eerste lid, is de beloning verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat ter zake van een in de andere verdragsluitende staat uitgeoefende dienstbetrekking slechts in de eerstbedoelde staat belastbaar, indien:

- a) de genietter in de andere staat verblijft gedurende een tijdvak dat of tijdvakken die in een tijdvak van twaalf maanden beginnend of eindigend in het desbetreffende belastingjaar een totaal van 183 dagen niet te boven gaat of gaan; en
- b) de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van de andere staat is, en
- c) de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting die de werkgever in de andere staat heeft.

3. Niettegenstaande de voorgaande bepalingen van dit artikel, zijn beloningen verkregen ter zake van een dienstbetrekking van een natuurlijke persoon die inwoner is van een van de verdragsluitende staten, die ten laste komen van een op een grensoverschrijdend bedrijventerrein gelegen vaste bedrijfsinrichting, waar de gemeenschappelijke grens tussen de verdragsluitende staten doorheen loopt, uitsluitend belastbaar in de staat waarvan de natuurlijke persoon inwoner is, tenzij deze persoon ingevolge Verordening (EEG) 1408/71 van de Raad van 14 juni 1971, Verordening (EG) 883/2004 van de Raad van 29 april 2004 of ingevolge een verordening van de Europese Unie die na de ondertekening van dit Verdrag daarvoor in de plaats komt, aan de rechtsregels van de andere staat is onderworpen. Indien de persoon ingevolge Verordening (EEG) 1408/71 van de Raad van 14 juni 1971, Verordening (EG) 883/2004 van de Raad van 29 april 2004 of ingevolge een verordening van de Europese Unie die na de ondertekening van dit Verdrag daarvoor in de plaats komt, aan de rechtsregels van de andere staat is onderworpen, mogen deze

beloningen in die andere staat worden belast.

4. Niettegenstaande de voorgaande bepalingen van dit artikel is de beloning verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd of aan boord van een binnenschip, slechts in die staat belastbaar.

Artikel 15 Directeursbeloningen

1. Directeursbeloningen en andere beloningen verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat in zijn hoedanigheid van lid van de raad van beheer van een lichaam dat inwoner is van de andere verdragsluitende staat, mogen in die andere staat worden belast.

2. De uitdrukking „lid van de raad van beheer” omvat zowel personen die zijn belast met de algemene leiding van het lichaam als personen die zijn belast met het toezicht daarop.

Artikel 16 Artiesten en sportbeoefenaars

1. Niettegenstaande de bepalingen van de artikelen 7 en 14, mogen inkomsten verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat als artiest, zoals een toneelspeler, een film-, radio- of televisie-artiest of een musicus, of als sportbeoefenaar, uit zijn persoonlijke werkzaamheden als zodanig die worden verricht in de andere verdragsluitende staat, worden belast in die andere staat.

2. Indien inkomsten ter zake van persoonlijke werkzaamheden die door een artiest of een sportbeoefenaar in die hoedanigheid worden verricht, niet aan de artiest of sportbeoefenaar zelf toekomen, maar aan een andere persoon, mogen die inkomsten, niettegenstaande de bepalingen van de artikelen 7 en 14, worden belast in de verdragsluitende staat waarin de werkzaamheden van de artiest of sportbeoefenaar worden verricht.

3. De bepalingen van het eerste en tweede lid zijn niet van toepassing op inkomsten verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat uit werkzaamheden verricht in de andere verdragsluitende staat, indien het bezoek aan die staat voor ten minste 50 percent wordt bekostigd uit de openbare middelen van een of beide verdragsluitende staten, een deelstaat, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam van een of beide verdragsluitende staten of een deelstaat of door een organisatie die in een van de verdragsluitende staten wordt erkend als een algemeen nut beogende instelling of plaatsvindt in het kader van een culturele overeenkomst tussen de regeringen van de verdragsluitende staten. In dergelijke gevallen zijn de inkomsten slechts belastbaar in de verdragsluitende staat waarvan de artiest of sportbeoefenaar inwoner is.

Artikel 17 Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen

1. Onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 18, tweede lid, zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald aan een inwoner van een verdragsluitende staat alsmede lijfrenten betaald aan een inwoner van een verdragsluitende staat slechts in die staat belastbaar. Pensioenen en andere uitkeringen betaald krachtens de bepalingen van een socialezekerheidsstelsel van een verdragsluitende staat (socialezekerheidspensioenen) aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat zijn slechts in die andere staat belastbaar.

2. Niettegenstaande de bepalingen van het eerste lid, mag een pensioen of andere soortgelijke beloning, alsmede een lijfrente of socialezekerheidspensioen ook worden belast in de verdragsluitende staat waaruit het afkomstig is, in overeenstemming met de wetgeving van die staat, indien het totale bruto bedrag ervan in enig kalenderjaar de som van 15.000 euro te boven gaat.

3. Niettegenstaande de bepalingen van het eerste en tweede lid, indien dit pensioen of deze andere soortgelijke beloning, alsmede een lijfrente of socialezekerheidspensioen geen periodiek karakter draagt, kan dit inkomen ook worden belast in de verdragsluitende staat waaruit het afkomstig is.

4. Niettegenstaande de bepalingen van het eerste, tweede en derde lid mogen periodieke en niet-periodieke betalingen gedaan door een van de verdragsluitende staten of een staatkundig onderdeel daarvan aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat als schadevergoeding wegens politieke vervolging of wegens een verwonding of schade ten gevolge van oorlog (met inbegrip van restitutiebetalen) of van militaire of vervangende civiele dienst, een misdrijf, vaccinatie of soortgelijke omstandigheid uitsluitend worden belast in de eerstgenoemde staat.

5. Een pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente wordt geacht afkomstig te zijn uit een verdragsluitende staat voor zover de met het pensioen of een andere soortgelijke beloning of lijfrente samenhangende bijdragen of betalingen, dan wel de aanspraken op dit pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente in die staat in aanmerking zijn gekomen voor een fiscale faciëring. De overdracht van een pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente van een in een verdragsluitende staat gevestigd pensioenfonds of aldaar gevestigde verzekeringsmaatschappij aan een pensioenfonds of verzekeringsmaatschappij gevestigd in een andere staat beperkt op geen enkele wijze de heffingsrechten van de staat genoemd in de voorgaande volzin.

6. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten regelen in onderlinge overeenstemming de wijze van toepassing van het tweede lid. Zij beslissen tevens welke informatie de inwoner van een verdragsluitende staat ten behoeve van de juiste toepassing van het Verdrag in de andere verdragsluitende staat moet overleggen, met name om te kunnen vaststellen of voldaan is aan de voorwaarde als bedoeld in het tweede lid.

7. Onder de term „lijfrente” wordt verstaan:

- a) wat Nederland betreft: een lijfrente zoals genoemd in de Nederlandse belastingwetgeving, waarvan de uitkeringen deel uitmaken van het belastbaar inkomen uit werk en woning;
- b) wat de Bondsrepubliek Duitsland betreft: een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat.

Artikel 18 Overheidsfuncties

1. Salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen, betaald door een verdragsluitende staat, deelstaat of een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam van een verdragsluitende staat of deelstaat, aan een natuurlijke persoon ter zake van diensten verleend aan die staat, deelstaat of dat staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan, zijn slechts in die staat belastbaar. Deze salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen zijn echter slechts in de andere verdragsluitende staat belastbaar, indien de diensten in die staat worden verleend en de natuurlijke persoon een inwoner is van die staat die:

- a) onderdaan is van die staat; of
- b) niet uitsluitend voor het verlenen van de diensten inwoner van die staat werd.

2. Niettegenstaande de bepalingen van het eerste lid, zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald door, of uit fondsen in het leven geroepen door, een verdragsluitende staat, deelstaat of een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam van een verdragsluitende staat of deelstaat aan een natuurlijke

persoon ter zake van diensten verleend aan die staat, deelstaat of dat onderdeel of dat lichaam, slechts in die staat belastbaar. Deze pensioenen en andere soortgelijke beloningen zijn echter slechts in de andere verdragsluitende staat belastbaar, indien de natuurlijke persoon inwoner en onderdaan is van die staat.

3. De bepalingen van de artikelen 14, 15, 16 en 17 zijn van toepassing op salarissen, lonen, pensioenen en andere soortgelijke beloningen ter zake van diensten verleend in het kader van een op winst gericht bedrijf, uitgeoefend door een verdragsluitende staat, een deelstaat of een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam van een verdragsluitende staat of deelstaat.

4. De bepalingen van het eerste en tweede lid zijn ook van toepassing op salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen en pensioenen betaald aan een natuurlijke persoon ter zake van diensten verleend aan het „Goethe-Institut”, de „Deutsche Akademische Austauschdienst” of aan andere soortgelijke instellingen die de verdragsluitende staten onderling zijn overeengekomen. Indien deze beloning niet wordt belast in de staat waar de instelling is opgericht, zijn de bepalingen van artikel 14 van toepassing.

Artikel 19 Bezoekende hoogleraren en docenten

1. Vergoedingen en andere beloningen die een hoogleraar of docent, die inwoner is van een verdragsluitende staat en die in de andere verdragsluitende staat verblijft met het doel gedurende een tijdvak van ten hoogste twee jaar, te rekenen vanaf de datum waarop het onderwijs of de wetenschappelijke activiteiten daadwerkelijk aanvangen, onderwijs te geven of zich met wetenschappelijk onderzoek bezig te houden aan een universiteit, hogeschool of andere inrichting voor onderwijs of wetenschappelijk onderzoek in die andere staat, voor dat onderwijs of dat onderzoek ontvangt, zijn vrijgesteld van belasting in de andere verdragsluitende staat indien deze vergoedingen of andere beloningen niet afkomstig zijn uit die andere verdragsluitende staat.

2. Dit artikel is niet van toepassing op inkomsten uit het verrichten van wetenschappelijk onderzoek, indien dit onderzoek niet wordt verricht in het algemeen belang, maar in de eerste plaats voor het persoonlijk nut van een bepaalde persoon of bepaalde personen.

Artikel 20 Studenten

Vergoedingen die een student of een voor een beroep of bedrijf in opleiding zijnde persoon die inwoner is of onmiddellijk voorafgaande aan zijn bezoek aan een verdragsluitende staat inwoner was van de andere verdragsluitende staat en die uitsluitend voor zijn studie of opleiding in de eerstbedoelde staat verblijft, ontvangt ten behoeve van zijn onderhoud, studie of opleiding, zijn in die staat niet belastbaar, mits deze vergoedingen afkomstig zijn uit bronnen buiten die staat.

Artikel 21 Overige inkomsten

1. Bestanddelen van het inkomen van een inwoner van een verdragsluitende staat, van waaruit ook afkomstig, die niet in de voorgaande artikelen van dit Verdrag zijn behandeld, zijn slechts in die staat belastbaar.

2. De bepalingen van het eerste lid zijn niet van toepassing op inkomsten, niet zijnde inkomsten uit onroerende zaken zoals omschreven in artikel 6, tweede lid, indien de genietster van die inkomsten, die inwoner is van een verdragsluitende staat, in de andere verdragsluitende staat een bedrijf uitoefent door middel van een aldaar gevestigde vaste inrichting en het recht of de zaak ter zake waarvan de inkomsten worden betaald tot het bedrijfsvermogen van die vaste inrichting behoort. In dat geval zijn de bepalingen van artikel 7 van toepassing.

HOOFDSTUK IV VERMIJDEN VAN DUBBELE BELASTING

Artikel 22 Vermijden van dubbele belasting

1. In het geval van een inwoner van de Bondsrepubliek Duitsland wordt de belasting als volgt vastgesteld:

a) Van de belastinggrondslag voor de Duitse belasting wordt vrijgesteld elk bestanddeel van het inkomen dat afkomstig is uit Nederland dat, volgens dit Verdrag, werkelijk wordt belast in Nederland en niet wordt behandeld in onderdeel b.

Wat betreft bestanddelen van het inkomen uit dividenden, is de voorgaande bepaling uitsluitend van toepassing op dividenden die worden betaald aan een lichaam (met uitzondering van samenwerkingsverbanden) dat inwoner is van de Bondsrepubliek Duitsland door een lichaam dat inwoner is van Nederland waarvan ten minste 10 percent van het kapitaal onmiddellijk in het bezit is van het Duitse lichaam en die niet in aftrek zijn gebracht bij het vaststellen van de winst van het lichaam dat deze dividenden uitdeelt.

b) Met inachtneming van de bepalingen van het Duitse belastingrecht ter zake van de verrekening van buitenlandse belasting, kan de verschuldigde Duitse belasting ter zake van de volgende bestanddelen van het inkomen worden verrekend met de ingevolge het Nederlandse belastingrecht betaalde Nederlandse belasting en in overeenstemming met dit Verdrag:

aa) dividenden die niet worden behandeld in onderdeel a;

bb) bestanddelen van het inkomen die in overeenstemming met artikel 13, tweede lid, (Vermogenswinsten) in Nederland mogen worden belast;

cc) directeursbeloningen;

dd) bestanddelen van het inkomen die in overeenstemming met artikel 16 (Artiesten en sportbeoefenaars) in Nederland mogen worden belast;

ee) bestanddelen van het inkomen die in overeenstemming met artikel 17, tweede en derde lid, (Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen) in Nederland mogen worden belast.

c) Op de bestanddelen van het inkomen omschreven in de artikelen 7 en 10 en op de vermogensbestanddelen waaruit deze bestanddelen van het inkomen voortvloeien zijn de bepalingen van onderdeel b van toepassing in plaats van de bepalingen van onderdeel a indien de inwoner van de Bondsrepubliek Duitsland niet aantoonst dat de bruto inkomsten van de vaste inrichting in het zakelijk jaar waarin de voordelen zijn behaald of van het lichaam dat inwoner was van Nederland in het zakelijk jaar ter zake waarvan de dividenden zijn betaald, uitsluitend of nagenoeg uitsluitend afkomstig zijn uit werkzaamheden in de zin van artikel 8, eerste lid, van de Duitse Wet op de Externe Belastingrelaties („Außensteuergesetz”); hetzelfde geldt voor onroerende zaken die door een dergelijke vaste inrichting worden gebruikt en voor inkomsten uit deze onroerende zaken van de vaste inrichting (artikel 6, vierde lid) en voor voordelen uit de vervreemding van deze onroerende zaken (artikel 13, eerste lid) en van de roerende zaken die deel uitmaken van het bedrijfsvermogen van de vaste inrichting (artikel 13, derde lid).

d) De Bondsrepubliek Duitsland behoudt evenwel het recht bij het vaststellen van zijn belastingtarief de bestanddelen van het inkomen in aanmerking te nemen die uit hoofde van de bepalingen van dit Verdrag zijn vrijgesteld van Duitse belasting.

e) Niettegenstaande de bepalingen van onderdeel a, wordt dubbele belasting vermeden door verrekening toe te staan zoals omschreven in onderdeel b

aa) indien bestanddelen van het inkomen in de verdragsluitende staten worden geplaatst onder uiteenlopende bepalingen van dit Verdrag of worden toegerekend aan uiteenlopende personen (behalve ingevolge artikel 9) en dit verschil niet kan worden geregeld via een procedure in overeenstemming met artikel 25, derde lid, en indien het bestanddeel van het inkomen als gevolg van dit verschil in plaatsing of toerekening

onbelast zou blijven of onder een lager tarief zou vallen dan zonder dit verschil, of
 bb) indien de Bondsrepubliek Duitsland, na adequate consultatie van de bevoegde autoriteit van Nederland, Nederland langs diplomatieke weg in kennis stelt van andere bestanddelen van het inkomen waarop het beoogt de bepalingen van onderdeel b toe te passen. Dubbele belasting voor het inkomen waarop de kennisgeving betrekking heeft wordt in dat geval voorkomen door een belastingverrekening toe te staan vanaf de eerste dag van het kalenderjaar volgend op dat waarin de kennisgeving werd gedaan en waarbij wordt voldaan aan de wettelijke vereisten van het Duitse recht.

2. a) Nederland is bevoegd, bij het heffen van belasting van zijn inwoners, in de grondslag waarnaar de belasting wordt geheven, de bestanddelen van het inkomen te begrijpen (met uitzondering van invaliditeitspensioenen („Verletzttenrenten”) en andere uitkeringen ter zake van invaliditeit krachtens de socialezekerheidswetgeving van de Bondsrepubliek Duitsland, die worden betaald aan een natuurlijke persoon die inwoner is van Nederland en die tijdens de Tweede Wereldoorlog als dwangarbeider tewerkgesteld was) die overeenkomstig de bepalingen van dit Verdrag in de Bondsrepubliek Duitsland mogen worden belast of uitsluitend in de Bondsrepubliek Duitsland mogen worden belast.

b) Indien echter een inwoner van Nederland bestanddelen van het inkomen verkrijgt die volgens artikel 6, eerste, derde en vierde lid, artikel 7, eerste lid, artikel 10, vierde lid, artikel 11, derde lid, artikel 12, derde lid, artikel 13, eerste, tweede en derde lid, artikel 14, eerste en derde lid, artikel 17, tweede en vierde lid, artikel 18, de eerste volzinnen van het eerste en tweede lid, en artikel 21, tweede lid, van dit Verdrag in de Bondsrepubliek Duitsland mogen worden belast of uitsluitend in de Bondsrepubliek Duitsland mogen worden belast en die in de in het tweede lid, onderdeel a, bedoelde grondslag zijn begrepen, stelt Nederland deze bestanddelen van het inkomen vrij door een vermindering van zijn belasting toe te staan. Deze vermindering wordt berekend overeenkomstig de bepalingen in de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting. Te dien einde worden bedoelde bestanddelen van het inkomen geacht te zijn begrepen in het bedrag van de bestanddelen van het inkomen die ingevolge die bepalingen van Nederlandse belasting zijn vrijgesteld.

c) Nederland verleent voorts een aftrek op de aldus berekende Nederlandse belasting voor de bestanddelen van het inkomen die volgens artikel 10, tweede en zesde lid, artikel 13, tweede lid, artikel 15, eerste lid, artikel 16, eerste en tweede lid, en artikel 17, derde lid, van dit Verdrag in de Bondsrepubliek Duitsland mogen worden belast, in zoverre deze bestanddelen in de in het tweede lid, onderdeel a, bedoelde grondslag zijn begrepen. Het bedrag van deze aftrek is gelijk aan de in de Bondsrepubliek Duitsland over deze bestanddelen van het inkomen betaalde belasting, maar bedraagt, indien de bepalingen in de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting daarin voorzien, niet meer dan het bedrag van de aftrek die zou zijn verleend indien de aldus in het inkomen begrepen bestanddelen van het inkomen de enige bestanddelen van het inkomen zouden zijn geweest. Dit lid zal een tegemoetkoming nu of in de toekomst verleend uit hoofde van de bepalingen in de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting niet beperken, echter uitsluitend voor zover het de berekening van het bedrag van de aftrek van de Nederlandse belasting betreft met betrekking tot de som van inkomsten afkomstig uit meer dan een land en de voortwenteling van de belasting betaald in de Bondsrepubliek Duitsland op bedoelde bestanddelen van het inkomen naar de volgende jaren.

d) Niettegenstaande de bepalingen van het tweede lid, onderdeel b, verleent Nederland een aftrek op de Nederlandse belasting voor de in de Bondsrepubliek Duitsland betaalde belasting op bestanddelen van het inkomen die volgens artikel 7, eerste lid, artikel 10, vierde lid, artikel 11, derde lid, artikel 12, derde lid, en artikel 21, tweede lid, van dit Verdrag in de Bondsrepubliek Duitsland mogen worden belast of uitsluitend in de

Bondsrepubliek Duitsland mogen worden belast, voor zover deze bestanddelen in de in het tweede lid, onderdeel a, bedoelde grondslag zijn begrepen, en voor zover Nederland uit hoofde van de bepalingen in de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting een vermindering verleent op de Nederlandse belasting voor de in een ander land over die bestanddelen van het inkomen geheven belasting. Voor de berekening van deze aftrek zijn de bepalingen van het tweede lid, onderdeel c, van dit artikel van overeenkomstige toepassing.

HOOFDSTUK V BIJZONDERE BEPALINGEN

Artikel 23 Toepassing van het Verdrag in bijzondere gevallen

1. Dit Verdrag mag niet zodanig worden uitgelegd dat de verdragsluitende staten worden belet hun nationale wettelijke bepalingen ter voorkoming van het ontgaan of vermijden van belasting toe te passen.
2. Op verzoek van de belastingplichtige raadplegen de bevoegde autoriteiten elkaar in overeenstemming met artikel 25, derde lid, indien de nationale wettelijke bepalingen als bedoeld in het eerste lid leiden tot dubbele belastingheffing of indien de belastingplichtige meent dat de belastingheffing niet in overeenstemming is met de bepalingen van dit Verdrag.

Artikel 24 Non-discriminatie

1. Onderdanen van een verdragsluitende staat worden in de andere verdragsluitende staat niet aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting onderworpen, die anders of zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen waaraan onderdanen van die andere staat onder dezelfde omstandigheden, in het bijzonder met betrekking tot woonplaats, zijn of kunnen worden onderworpen. Deze bepaling is, niettegenstaande het bepaalde in artikel 1, ook van toepassing op personen die geen inwoner zijn van een of van beide verdragsluitende staten.
2. Staatlozen die inwoner zijn van een verdragsluitende staat worden in geen van de verdragsluitende staten aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting onderworpen, die anders of zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen waaraan onderdanen van de desbetreffende staat onder dezelfde omstandigheden, in het bijzonder met betrekking tot de woonplaats, zijn of kunnen worden onderworpen.
3. De belastingheffing over een vaste inrichting die een onderneming van een verdragsluitende staat in de andere verdragsluitende staat heeft, is in die andere staat niet ongunstiger dan de belastingheffing over ondernemingen van die andere staat die dezelfde werkzaamheden uitoefenen. Deze bepaling mag niet aldus worden uitgelegd, dat zij een verdragsluitende staat verplicht aan inwoners van de andere verdragsluitende staat bij de belastingheffing de persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de burgerlijke staat, de samenstelling van het gezin of gezinslasten te verlenen, die eerstbedoelde verdragsluitende staat aan zijn eigen inwoners verleent.
4. Behalve indien de bepalingen van artikel 9, eerste lid, artikel 11, vierde lid, of artikel 12, vierde lid, van toepassing zijn, zijn interest, royalty's en andere uitgaven betaald door een onderneming van een verdragsluitende staat aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, bij de vaststelling van de belastbare winst van die onderneming onder dezelfde voorwaarden aftrekbaar als wanneer zij betaald waren aan een inwoner van de eerstbedoelde staat.
5. Ondernemingen van een verdragsluitende staat, waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk, onmiddellijk of middellijk, in het bezit is van of wordt beheerst door een of meer inwoners van de andere verdragsluitende staat, worden in de eerstbedoelde staat

niet aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting onderworpen, die anders of zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen waaraan andere soortgelijke ondernemingen van de eerstbedoelde staat zijn of kunnen worden onderworpen.

6. Bijdragen die door of namens een natuurlijke persoon die een dienstbetrekking uitoefent of als zelfstandige werkzaam is in een verdragsluitende staat, zijn betaald aan een voor de belastingheffing in de andere verdragsluitende staat erkende pensioenregeling, worden voor de belastingheffing in de eerstbedoelde staat op dezelfde wijze behandeld als een bijdrage betaald aan een in die eerstbedoelde staat voor de belastingheffing erkende pensioenregeling, mits:

- a) die natuurlijke persoon reeds bijdroeg aan de pensioenregeling voordat hij een dienstbetrekking ging uitoefenen of als zelfstandige werkzaam werd in de eerstbedoelde staat; en
- b) de bevoegde autoriteit van de eerstbedoelde staat ermee instemt dat de pensioenregeling over het algemeen gelijkwaardig is aan een door die staat voor de belastingheffing erkende pensioenregeling.

Voor de toepassing van dit lid omvat „pensioenregeling” mede een pensioenregeling die in het leven is geroepen uit hoofde van een publiekrechtelijk socialezekerheidsstelsel.

7. De bepalingen van dit artikel zijn, niettegenstaande de bepalingen van artikel 2, van toepassing op belastingen van elke soort en benaming.

Artikel 25 Procedure voor onderling overleg

1. Indien een persoon van oordeel is dat de maatregelen van een of van beide verdragsluitende staten voor hem leiden of zullen leiden tot een belastingheffing die niet in overeenstemming is met de bepalingen van dit Verdrag, kan hij, ongeacht de rechtsmiddelen waarin de nationale wetgeving van die staten voorziet, zijn geval voorleggen aan de bevoegde autoriteit van de verdragsluitende staat waarvan hij inwoner is, of, indien zijn geval valt onder artikel 24, eerste lid, aan die van de verdragsluitende staat waarvan hij onderdaan is. Het geval moet worden voorgelegd binnen drie jaar nadat de maatregel die leidt tot een belastingheffing die niet in overeenstemming is met de bepalingen van het Verdrag, voor het eerst te zijner kennis is gebracht.

2. De bevoegde autoriteit tracht, indien het bezwaar haar gegrond voorkomt en indien zij niet zelf in staat is tot een bevredigende oplossing te komen, het geval in onderling overleg met de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende staat op te lossen teneinde belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag, te vermijden. De bereikte overeenstemming wordt ten uitvoer gelegd niettegenstaande de eventuele verjaringstermijnen in de nationale wetgeving van de verdragsluitende staten.

3. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten trachten moeilijkheden of twijfelpunten die mochten rijzen met betrekking tot de uitlegging of de toepassing van het Verdrag in onderling overleg op te lossen. Zij kunnen ook met elkaar overleg plegen teneinde dubbele belasting te voorkomen in gevallen die niet in het Verdrag zijn geregeld.

4. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten kunnen zich rechtstreeks met elkaar in verbinding stellen teneinde een overeenstemming als bedoeld in de voorgaande leden te bereiken.

5. Indien

- a) een persoon uit hoofde van het eerste lid een geval heeft voorgelegd aan de bevoegde autoriteit van een verdragsluitende staat omdat de maatregelen van een of van beide verdragsluitende staten ertoe hebben geleid dat de belastingheffing voor die persoon niet in overeenstemming is met de bepalingen van dit Verdrag, en
- b) de bevoegde autoriteiten er niet in slagen om binnen twee jaar nadat het geval is

voorgelegd aan de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende staat, overeenstemming te bereiken om het geval op te lossen overeenkomstig het tweede lid, worden onopgeloste kwesties die voortvloeien uit het geval op verzoek van de persoon voorgelegd voor arbitrage. De arbitrale uitspraak is bindend voor beide verdragsluitende staten en wordt ten uitvoer gelegd ongeacht eventuele termijnen in de nationale wetgeving van deze staten, tenzij de rechtstreeks betrokken persoon de wederzijdse overeenstemming voor de tenuitvoerlegging van de arbitrale uitspraak niet aanvaardt. De verdragsluitende staten regelen in onderling overleg de wijze van toepassing van dit lid.

Artikel 26 Boekenonderzoeken op grensoverschrijdende bedrijventerreinen

1. Indien een onderneming van een van de verdragsluitende staten een vaste bedrijfsinrichting heeft die zich geheel of gedeeltelijk bevindt op het deel van een grensoverschrijdend bedrijventerrein dat behoort tot het grondgebied van de andere verdragsluitende staat en het recht tot belastingheffing over de inkomsten van deze onderneming of over de inkomsten uit dienstbetrekking van werknemers die voor deze onderneming werkzaam zijn, toekomt aan de eerstgenoemde verdragsluitende staat, dan mag de eerstgenoemde staat in zoverre zelfstandig boekenonderzoeken verrichten voor de vaststelling van de fiscale omstandigheden in deze vaste bedrijfsinrichting. De andere staat heeft het recht aan het boekenonderzoek deel te nemen.
2. De verdragsluitende staat op het grondgebied waarvan de uitvoering van een boekenonderzoek als bedoeld in het eerste lid is voorzien, moet daarvan ten minste twee weken voor de geplande aanvang van het voorgenomen onderzoek door de andere verdragsluitende staat in kennis worden gesteld. In de kennisgeving dient mededeling te worden gedaan van:
 - a) de autoriteit of instantie, van wie het door de hoogste belastingautoriteit voorgestelde onderzoek uitgaat;
 - b) de autoriteit of instantie, die met de uitvoering van het onderzoek belast is;
 - c) naam, adres en andere ter zake dienende gegevens voor de vaststelling van de identiteit van de te onderzoeken onderneming;
 - d) de geplande aanvang van het onderzoek;
 - e) welke belastingmiddelen en tijdvakken het onderzoek omvat.Na afsluiting van het onderzoek stelt de verdragsluitende staat die het onderzoek verricht de andere staat in kennis van het tijdstip waarop het onderzoek is beëindigd.
3. Op een onderzoek uit hoofde van het eerste lid zijn de rechts- en procedurevoorschriften van de verdragsluitende staat die het onderzoek uitvoert, van toepassing. Bezwaren tegen maatregelen, die zijn getroffen door de verdragsluitende staat die het onderzoek uitvoert, kunnen slechts bij de daarvoor bevoegde instantie van die staat worden ingediend.
4. Gegevens over derden, die in het kader van een onderzoek ter kennis komen van de verdragsluitende staat die het onderzoek uitvoert, mogen door die staat slechts worden gebruikt nadat ze aan de andere verdragsluitende staat zijn overgedragen, die deze gegevens in overeenstemming met zijn rechtsvoorschriften bewerkt en gebruikt en ze daarna ter beschikking stelt van de verdragsluitende staat die het onderzoek uitvoert en deze verdragsluitende staat toestemming verleent deze gegevens te gebruiken.
5. Het eerste lid is niet van toepassing indien de verdragsluitende staat op het grondgebied waarvan een boekenonderzoek is voorzien, tegen de uitvoering van dat onderzoek bezwaar maakt. Dit bezwaar is alleen geoorloofd indien het onderzoek naar het oordeel van de laatstgenoemde staat in strijd is met de openbare orde (ordre public) of met wezenlijke belangen van die staat. In dat geval verrichten de beide verdragsluitende staten binnen een maand na de mededeling van het bezwaar een gezamenlijk onderzoek bij de

betrokken onderneming. Hierbij zijn de rechts- en procedurevoorschriften maatgevend van de staat op het grondgebied waarvan het gezamenlijke onderzoek plaatsvindt.

Artikel 27 Uitwisseling van informatie

1. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten wisselen de informatie uit die naar verwachting van belang is voor de uitvoering van de bepalingen van dit Verdrag of voor de toepassing of de handhaving van de nationale wetgeving betreffende belastingen van elke soort en benaming die worden geheven ten behoeve van een verdragsluitende staat, een deelstaat of van een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam van een verdragsluitende staat of deelstaat, voor zover de heffing van die belastingen niet in strijd is met het Verdrag. De uitwisseling van informatie wordt niet beperkt door de artikelen 1 en 2.
2. Alle uit hoofde van het eerste lid door een verdragsluitende staat ontvangen informatie wordt op dezelfde wijze geheim gehouden als informatie die volgens de nationale wetgeving van die staat is verkregen en wordt alleen ter kennis gebracht van personen of autoriteiten (daaronder begrepen rechterlijke en bestuursrechtelijke instanties) die betrokken zijn bij de vaststelling of invordering van, de handhaving of vervolging ter zake van, of de beslissing in beroepszaken betrekking hebbende op de in het eerste lid bedoelde belastingen, of het toezicht daarop. Deze personen of autoriteiten mogen alleen voor deze doeleinden van de informatie gebruikmaken. Zij mogen de informatie bekendmaken in openbare rechtszittingen of in gerechtelijke beslissingen. Niettegenstaande de voorgaande bepalingen mag de informatie voor andere doeleinden worden gebruikt, indien zij ingevolge het recht van beide staten voor deze andere doeleinden mag worden gebruikt en de bevoegde autoriteit van de staat die haar heeft verstrekt met dit gebruik instemt.
3. De verdragsluitende staten kunnen aan de arbitragecommissie, ingesteld volgens de bepalingen van artikel 25, vijfde lid, de informatie verstrekken die nodig is om de arbitrageprocedure uit te voeren. De leden van de arbitragecommissie zijn met betrekking tot de aldus verstrekte informatie onderworpen aan de beperkingen van openbaarmaking als omschreven in het tweede lid van dit artikel.
4. In geen geval worden de bepalingen van de voorgaande leden zo uitgelegd dat zij een verdragsluitende staat de verplichting opleggen:
 - a) bestuurlijke maatregelen te nemen die in strijd zijn met de wetgeving of bestuurlijke praktijk van die of van de andere verdragsluitende staat;
 - b) informatie te verstrekken die niet verkrijgbaar is volgens de wetgeving of in de normale gang van zaken in het bestuur van die of van de andere verdragsluitende staat;
 - c) informatie te verstrekken die een handelsgeheim, zakelijk geheim, industrieel, commercieel of beroepsgeheim of een handelsproces zou onthullen, dan wel informatie waarvan het verstrekken in strijd zou zijn met de openbare orde (ordre public).
5. Indien informatie wordt verzocht door een verdragsluitende staat in overeenstemming met dit artikel, wendt de andere verdragsluitende staat zijn maatregelen inzake het verzamelen van informatie aan om de verzochte informatie te verkrijgen, ongeacht het feit dat de andere staat ten behoeve van zijn eigen belastingheffing niet over dergelijke informatie hoeft te beschikken. Op de in de vorige volzin vervatte verplichting zijn de beperkingen van het vierde lid van toepassing, maar deze beperkingen mogen in geen geval zodanig worden uitgelegd dat het een verdragsluitende staat toegestaan is uitsluitend op grond van het feit dat hij geen nationaal belang heeft bij dergelijke informatie te weigeren informatie te verstrekken.
6. De bepalingen van het vierde lid mogen in geen geval zodanig worden uitgelegd dat het een verdragsluitende staat toegestaan is het verstrekken van informatie te weigeren uitsluitend op grond van het feit dat de informatie berust bij een bank, een andere

financiële instelling, een gevolmachtigde, of een persoon die bij wijze van vertegenwoordiging of als vertrouwenspersoon optreedt, dan wel omdat deze betrekking heeft op eigendomsbelangen in een persoon.

Artikel 28 Bijstand bij de invordering van belastingen

1. De verdragsluitende staten verlenen elkaar bijstand bij de invordering van belastingvorderingen. Deze bijstand wordt niet beperkt door de artikelen 1 en 2. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten kunnen in onderlinge overeenstemming de wijze van toepassing van dit artikel regelen.
2. Onder de uitdrukking „belastingvordering” als gebezigd in dit artikel wordt verstaan een bedrag verschuldigd in verband met belastingen van elke soort en benaming die worden geheven ten behoeve van de verdragsluitende staten, een deelstaat of een staatkundig onderdeel of plaatselijk publiekrechtelijk lichaam van een verdragsluitende staat of deelstaat, voor zover de belastingheffing uit hoofde daarvan niet in strijd is met dit Verdrag of met een ander instrument waarbij de verdragsluitende staten partij zijn, alsmede interest, administratieve boetes en de kosten van invordering of van conservatoire maatregelen die verband houden met dat bedrag.
3. De bepalingen van dit artikel zijn slechts van toepassing op een belastingvordering die onderwerp is van een executoriale titel in de verzoekende staat en die, tenzij anders overeengekomen tussen de bevoegde autoriteiten, niet wordt bestreden. Indien de vordering echter een belastingverplichting betreft van een persoon die geen inwoner van de verzoekende staat is, is dit artikel slechts van toepassing indien de vordering niet langer kan worden bestreden, tenzij anders overeengekomen tussen de bevoegde autoriteiten. De belastingvordering wordt door die andere staat ingevorderd in overeenstemming met de bepalingen van zijn wetgeving die van toepassing zijn op de tenuitvoerlegging en invordering van zijn eigen belastingen als ware de belastingvordering een belastingvordering van die andere staat.
4. Indien een belastingvordering van een verdragsluitende staat een vordering is ter zake waarvan die staat uit hoofde van zijn wetgeving conservatoire maatregelen kan nemen teneinde de invordering te waarborgen, wordt die belastingvordering op verzoek van de bevoegde autoriteit van die staat aanvaard ten behoeve van het nemen van conservatoire maatregelen door de bevoegde autoriteit van die andere verdragsluitende staat. Die andere staat neemt ter zake van die belastingvordering conservatoire maatregelen in overeenstemming met de bepalingen van zijn wetgeving, als ware de belastingvordering een belastingvordering van die andere staat, ook wanneer de belastingvordering op het tijdstip waarop deze maatregelen worden genomen niet invorderbaar is in de eerstbedoelde staat of is verschuldigd door een persoon die gerechtigd is de invordering ervan te beletten.
5. Niettegenstaande de bepalingen van het derde en vierde lid, zijn op een door een verdragsluitende staat voor de toepassing van het derde of vierde lid aanvaarde belastingvordering in die staat niet de termijnen van toepassing noch wordt er uit hoofde van de wetgeving van die staat op grond van haar aard als zodanig voorrang aan verleend, en, tenzij anders overeengekomen tussen de bevoegde autoriteiten, kunnen belastingvorderingen niet worden ingevorderd door middel van het in hechtenis nemen wegens schuld van de schuldenaar. Voorts wordt aan een door een verdragsluitende staat voor de toepassing van het derde of vierde lid aanvaarde belastingvordering in die staat geen voorrang verleend, die uit hoofde van de wetgeving van de andere verdragsluitende staat op die belastingvordering van toepassing is.
6. Procedures inzake het bestaan, de geldigheid of het bedrag van een belastingvordering van een verdragsluitende staat worden niet aanhangig gemaakt bij de rechterlijke

instanties of bestuursrechtelijke instanties van de andere verdragsluitende staat.

7. Indien te eniger tijd nadat uit hoofde van het derde of vierde lid een verzoek is gedaan door een verdragsluitende staat en voordat de andere verdragsluitende staat de desbetreffende belastingvordering heeft ingevorderd en overgemaakt aan de eerstbedoelde staat, de desbetreffende belastingvordering:

- a) in het geval van een verzoek ingevolge het derde lid, ophoudt een belastingvordering van de eerstbedoelde staat te zijn die invorderbaar is uit hoofde van de wetgeving van die staat en die verschuldigd is door een persoon die, op dat tijdstip, uit hoofde van de wetgeving van die staat de invordering ervan niet kan beletten; of
- b) in het geval van een verzoek uit hoofde van het vierde lid, ophoudt een belastingvordering van de eerstbedoelde staat te zijn ter zake waarvan die staat uit hoofde van zijn wetgeving conservatoire maatregelen kan treffen teneinde de invordering ervan te waarborgen,

stelt de bevoegde autoriteit van de eerstbedoelde staat de bevoegde autoriteit van de andere staat onverwijld daarvan in kennis en wordt, naar keuze van de andere staat, het verzoek door de eerstbedoelde staat uitgesteld of ingetrokken.

8. In geen geval worden de bepalingen van dit artikel zo uitgelegd dat zij een verdragsluitende staat de verplichting opleggen:

- a) bestuurlijke maatregelen te nemen die in strijd zijn met de wetgeving of bestuurlijke praktijk van die of van de andere verdragsluitende staat;
- b) maatregelen te nemen die in strijd zouden zijn met de openbare orde (ordre public);
- c) bijstand te verlenen indien de andere verdragsluitende staat niet alle redelijke invorderings- of conservatoire maatregelen heeft aangewend die hem naargelang van het geval uit hoofde van zijn wetgeving of bestuurlijke praktijk, ter beschikking staan;
- d) bijstand te verlenen in gevallen waarin de administratieve last voor die staat duidelijk in verhouding onevenredig is met het voordeel te behalen door de andere verdragsluitende staat.

Artikel 29 Procedures voor belastingheffing aan de bron

Elke verdragsluitende staat voorziet in vrijstelling van belastingheffing aan de bron door toepassing van zijn nationale procedures. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten kunnen evenwel in onderlinge overeenstemming de wijze van toepassing van vrijstelling van belastingheffing aan de bron regelen.

Artikel 30 Leden van diplomatieke vertegenwoordigingen en consulaire posten

1. De bepalingen in dit Verdrag tasten in geen enkel opzicht de fiscale voorrechten aan die leden van diplomatieke vertegenwoordigingen of consulaire posten ontleen aan de algemene regels van het volkenrecht of aan de bepalingen van bijzondere overeenkomsten.

2. Voor de toepassing van het Verdrag wordt een natuurlijke persoon die deel uitmaakt van een diplomatieke vertegenwoordiging of consulaire post van een verdragsluitende staat in de andere verdragsluitende staat of in een derde staat en die een onderdaan is van de zendstaat, geacht inwoner van de zendstaat te zijn, indien hij daarin aan dezelfde verplichtingen ter zake van belastingen naar het inkomen is onderworpen als inwoners van die staat.

3. Het Verdrag is niet van toepassing op internationale organisaties, op hun organen of functionarissen, noch op leden van een diplomatieke vertegenwoordiging of consulaire post van een derde staat, die in een verdragsluitende staat verblijven, indien zij in die staat niet aan dezelfde verplichtingen ter zake van belastingen naar het inkomen zijn onderworpen als inwoners van die staat.

Artikel 31 Bijlage en Protocol

De Bijlage, het aan dit Verdrag gehechte Protocol en de Onderlinge Overeenkomst tot regeling van de wijze van toepassing van de arbitrageprocedure maken een integrerend onderdeel uit van dit Verdrag.

Artikel 32 Uitbreiding tot andere gebieden

1. Dit Verdrag kan, hetzij in zijn geheel, hetzij met de noodzakelijke wijzigingen, worden uitgebreid tot de delen van het Koninkrijk der Nederlanden die niet in Europa zijn gelegen en belastingen heffen die in wezen gelijksoortig zijn aan de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Een dergelijke uitbreiding wordt van kracht met ingang van een datum en met inachtneming van wijzigingen en voorwaarden, daaronder begrepen voorwaarden ten aanzien van de beëindiging, tussen de verdragsluitende staten nader vast te stellen en overeen te komen bij diplomatieke notawisseling of op andere wijze in overeenstemming met hun grondwettelijke procedures.
2. De verdragsluitende staten kunnen overeenkomen dat de beëindiging van het Verdrag niet medebrengt, dat tevens de uitbreiding van het Verdrag tot enig deel van het Koninkrijk der Nederlanden waartoe het ingevolge dit artikel is uitgebreid, wordt beëindigd.

HOOFDSTUK VI SLOTBEPALINGEN

Artikel 33 Inwerkingtreding

1. Dit Verdrag dient te worden bekrachtigd. De akten van bekrachtiging worden zo spoedig mogelijk uitgewisseld te 's-Gravenhage.
2. Het Verdrag treedt in werking op de eerste dag van de tweede maand na de uitwisseling van de akten van bekrachtiging en wordt van toepassing:
 - a) in de Bondsrepubliek Duitsland:
 - aa) in het geval van belastingen geheven aan de bron, ter zake van bedragen betaald op of na 1 januari van het kalenderjaar volgend op het jaar waarin het Verdrag in werking is getreden;
 - bb) in het geval van overige belastingen, ter zake van belastingen geheven over tijdvakken beginnend op of na 1 januari van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking is getreden.
 - b) in Nederland: voor belastingjaren en -tijdvakken beginnend op of na 1 januari van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin het Verdrag in werking is getreden.
3. Na de inwerkingtreding van het Verdrag houdt de Overeenkomst tussen de Bondsrepubliek Duitsland en Nederland van 16 juni 1959 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 in de versie gewijzigd bij het Aanvullende Protocol van 13 maart 1980, het Tweede Aanvullende Protocol van 21 mei 1991, alsmede het derde aanvullende protocol van 4 juni 2004 (hierna: „de Overeenkomst van 1959”) op van toepassing te zijn.
4. Niettegenstaande het tweede lid, is bepaling XIV van het protocol ook op alle openstaande gevallen van toepassing.
5. Niettegenstaande het derde lid, blijft de Overeenkomst van 1959, zoals gewijzigd, van toepassing op belastingen, belastingjaren en -tijdvakken waarop dit Verdrag ingevolge het tweede lid nog niet van toepassing is.
6. Niettegenstaande het tweede en derde lid, indien een persoon uit hoofde van de Overeenkomst van 1959 recht zou hebben op grotere voordelen dan uit hoofde van dit Verdrag, blijft de Overeenkomst van 1959 naar keuze van een dergelijke persoon met betrekking tot deze persoon volledig van toepassing gedurende een tijdvak van één jaar, te

rekenen vanaf de datum waarop de bepalingen van dit Verdrag van toepassing zouden zijn uit hoofde van het tweede lid.

Artikel 34 Beëindiging

Dit Verdrag blijft van kracht totdat het door een verdragsluitende staat wordt beëindigd.

Een verdragsluitende staat kan het Verdrag langs diplomatieke weg beëindigen door middel van een kennisgeving van beëindiging.

In dat geval houdt het Verdrag op van toepassing te zijn voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen na het einde van het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan, indien de kennisgeving is gedaan tijdens de eerste zes maanden van een kalenderjaar. Indien kennisgeving van beëindiging is gedaan tijdens de laatste zes maanden van een kalenderjaar, houdt het Verdrag op van toepassing te zijn voor belastingjaren en -tijdvakken die aanvangen na het einde van het kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin de kennisgeving van beëindiging is gedaan. Beëindiging is niet mogelijk vóór het eerste kalenderjaar na het verstrijken van een tijdvak van vijf jaar na de datum van de inwerkingtreding. Kennisgeving van beëindiging wordt geacht door een verdragsluitende staat te zijn gedaan op de datum van ontvangst van de kennisgeving door de andere verdragsluitende partij. GEDAAN te Berlijn op 12 april 2012, in tweevoud, in de Nederlandse en de Duitse taal, zijnde beide teksten gelijkelijk authentiek.

Voor het Koninkrijk der Nederlanden,

F. WEEKERS

Voor de Duitse Bondsrepubliek,

EMILY HABER

Bijlage bij het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen

Indien de plaats van de werkelijke leiding van een rechtspersoon zich bevindt op een grensoverschrijdend bedrijventerrein en de gemeenschappelijke grens tussen de verdragsluitende staten loopt door de vaste bedrijfsinrichting waarin de plaats van de werkelijke leiding zich bevindt, dan wordt de rechtspersoon ingevolge artikel 4, vierde lid, geacht uitsluitend inwoner te zijn van de volgende verdragsluitende staat:

- a) indien eenduidig kan worden vastgesteld in welke verdragsluitende staat de plaats van de werkelijke leiding van de rechtspersoon zich bevindt, dan wordt zij geacht uitsluitend inwoner te zijn van deze staat.
- b) indien niet eenduidig kan worden vastgesteld in welke verdragsluitende staat de plaats van de werkelijke leiding van de rechtspersoon zich bevindt, dan wordt zij geacht uitsluitend inwoner te zijn van de staat waarin het grootste deel is gelegen van de door de onderneming gebruikte oppervlakte van het gebouw waarin de werkelijke leiding van de onderneming wordt uitgeoefend.

Voorbeelden:

De plaats van de werkelijke leiding kan eenduidig worden vastgesteld.

Nederland heeft het recht tot belastingheffing over de inkomsten van de onderneming (artikel 4, vierde lid, juncto artikel 7, eerste en vierde lid van het Verdrag).

Voorbeeld 1

De plaats van de werkelijke leiding kan niet eenduidig worden vastgesteld, aangezien deze niet duidelijk in een van beide verdragsluitende staten gelegen is.

De beslissing wordt genomen op basis van het grootste deel van het door de onderneming gebruikte vloeroppervlak van het gebouw waarin de werkelijke leiding van de

onderneming wordt uitgeoefend.

Vloeroppervlak gebruikt door de onderneming: $100\text{m}^2 + 100\text{m}^2 + 400\text{m}^2 = 600\text{m}^2$

Daarvan is gelegen in de Bondsrepubliek

Duitsland: $50\text{m}^2 + 50\text{m}^2 + 400\text{m}^2 = 500\text{m}^2$

Daarvan is gelegen in Nederland: $50\text{m}^2 + 50\text{m}^2 = 100\text{m}^2$

De Bondsrepubliek Duitsland heeft het recht tot belastingheffing over de inkomsten van de onderneming (artikel 4, vierde lid, juncto artikel 7, eerste en vierde lid, van het Verdrag).

Voorbeeld 2

De plaats van de werkelijke leiding kan niet eenduidig worden vastgesteld, aangezien deze niet duidelijk in een van beide verdragsluitende staten gelegen is.

De beslissing wordt genomen op basis van het grootste deel van het door de onderneming gebruikte vloeroppervlak van het gebouw waarin de werkelijke leiding van de onderneming wordt uitgeoefend.

Vloeroppervlak gebruikt door de onderneming: $100\text{m}^2 + 100\text{m}^2 + 400\text{m}^2 = 600\text{m}^2$

Daarvan is gelegen in de Bondsrepubliek

Duitsland: $50\text{m}^2 + 50\text{m}^2 + 400\text{m}^2 = 500\text{m}^2$

Daarvan is gelegen in Nederland: $50\text{m}^2 + 50\text{m}^2 = 100\text{m}^2$

De Bondsrepubliek Duitsland heeft het recht tot belastingheffing over de inkomsten van de onderneming (artikel 4, vierde lid, juncto artikel 7, eerste en vierde lid, van het Verdrag).

Voorbeeld 3

De plaats van de werkelijke leiding kan niet eenduidig worden vastgesteld, aangezien deze niet duidelijk in een van beide verdragsluitende staten gelegen is.

De beslissing wordt genomen op basis van het grootste deel van het door de onderneming gebruikte vloeroppervlak van het gebouw waarin de werkelijke leiding van de onderneming wordt uitgeoefend (in dit geval gebouw 1).

Vloeroppervlak gebruikt door de onderneming: $100\text{m}^2 + 100\text{m}^2 = 200\text{m}^2$

Daarvan is gelegen in de Bondsrepubliek Duitsland: $30\text{m}^2 + 30\text{m}^2 = 60\text{m}^2$

Daarvan is gelegen in Nederland: $70\text{m}^2 + 70\text{m}^2 = 140\text{m}^2$

Nederland heeft het recht tot belastingheffing over de inkomsten van de onderneming (artikel 4, vierde lid, juncto artikel 7, eerste en vierde lid, van het Verdrag).

Voorbeeld 4

De plaats van de werkelijke leiding kan niet eenduidig worden vastgesteld, aangezien deze niet duidelijk in een van beide verdragsluitende staten gelegen is.

De beslissing wordt genomen op basis van het grootste deel van het door de onderneming gebruikte vloeroppervlak van het gebouw waarin de werkelijke leiding van de onderneming wordt uitgeoefend.

Vloeroppervlak gebruikt door de onderneming: 250m^2

Daarvan is gelegen in de Bondsrepubliek Duitsland: 200m^2

Daarvan is gelegen in Nederland: 50m^2

De Bondsrepubliek Duitsland heeft het recht tot belastingheffing over de inkomsten van de onderneming (artikel 4, vierde lid, juncto artikel 7, eerste en vierde lid, van het Verdrag).

Protocol bij het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen ondertekend op 12 april 2012

Het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland zijn in aanvulling op het Verdrag van 12 april 2012 tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van

het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen de volgende bepalingen overeengekomen die een integrerend bestanddeel vormen van voornoemd Verdrag:

I. Met betrekking tot het Verdrag in zijn geheel

1. Het is wel te verstaan dat het recht van de Europese Unie voorrang heeft boven de bepalingen van het Verdrag.
2. In het geval dat een bestanddeel van het inkomen, een voordeel of vermogenswinst wordt verkregen door tussenkomst van een persoon die fiscaal transparant is krachtens de wetgeving van een van beide verdragsluitende staten, wordt dat bestanddeel, voordeel of die vermogenswinst geacht te zijn verworven door een inwoner van een staat voor zover dat bestanddeel, voordeel of die vermogenswinst voor de toepassing van de belastingwetgeving van die staat wordt behandeld als het inkomen, voordeel of de vermogenswinst van een inwoner.

In andere situaties waarin entiteiten door een van de verdragsluitende staten transparant worden geacht en door de andere niet-transparant en dit leidt tot dubbele belasting of belasting die niet in overeenstemming is met de bepalingen van dit Verdrag, zoeken de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten naar oplossingen krachtens artikel 25 teneinde dubbele belasting of belasting die niet in overeenstemming is met de bepalingen van dit Verdrag te vermijden en tegelijkertijd te voorkomen dat, louter als gevolg van de toepassing van het Verdrag, inkomen (gedeeltelijk) niet aan belasting onderworpen is. De bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende staten kunnen dergelijke onderling overeengekomen oplossingen bekendmaken.

II. Ad artikel 4

Het is wel te verstaan dat een persoon, anders dan een natuurlijke persoon, geacht wordt in Nederland aan belasting te zijn onderworpen indien de persoon voor de toepassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 inwoner is van Nederland, mits het door die persoon verworven inkomen krachtens de Nederlandse belastingwetgeving wordt behandeld als inkomen van die persoon en niet als het inkomen van de begunstigten, leden of participanten van of in die persoon.

Niettegenstaande de voorgaande volzin is een persoon geen inwoner van Nederland indien die persoon in Nederland slechts aan belasting is onderworpen ter zake van inkomsten uit bronnen in Nederland.

III. Ad artikel 5, derde lid

Indien een onderneming van een verdragsluitende staat plaatsen van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden in de andere staat exploiteert, wordt het volgende in aanmerking genomen bij de berekening van de duur van twaalf maanden:

1. de regel van twaalf maanden is van toepassing op elke afzonderlijke plaats van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden;
2. afzonderlijke plaatsen van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden kunnen als een eenheid worden beschouwd indien ze commercieel en geografisch met elkaar verbonden zijn;
3. plaatsen van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden die namens verschillende opdrachtgevers worden geëxploiteerd kunnen over het algemeen worden beschouwd als afzonderlijke plaatsen van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden, tenzij ze commercieel een eenheid vormen;

4. verschillende plaatsen van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden die namens een opdrachtgever worden geëxploiteerd worden als een eenheid behandeld indien ze worden geëxploiteerd op basis van een uniforme overeenkomst en er een geografisch verband bestaat;
5. indien plaatsen van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden namens een opdrachtgever worden geëxploiteerd op basis van diverse overeenkomsten, worden deze werkzaamheden bij elkaar opgeteld indien ze commercieel en geografisch met elkaar verbonden zijn en de opdrachten tegelijkertijd of na elkaar worden uitgevoerd zonder merkbare onderbrekingen van de werkzaamheden.

IV. Ad artikelen 5, 6, 7 en 13

Het is wel te verstaan dat rechten tot exploratie en exploitatie van natuurlijke rijkdommen worden beschouwd als onroerende zaken die zijn gelegen in de verdragsluitende staat op wiens zeebodem en de ondergrond daarvan deze rechten betrekking hebben, alsmede dat deze rechten geacht worden te behoren tot de activa van een vaste inrichting in die staat. Voorts is het wel te verstaan dat de hiervoor genoemde rechten ook omvatten rechten op belangen bij of voordelen uit vermogensbestanddelen die voortvloeien uit die exploratie of exploitatie.

V. Ad artikel 7

Indien een vaste inrichting in een verdragsluitende staat van een natuurlijke persoon die inwoner is van de andere verdragsluitende staat wordt omgezet in een lichaam in overeenstemming met het recht van de eerstgenoemde verdragsluitende staat, wordt de onttrekking van de beloning door de natuurlijke persoon vanaf het tijdstip van de intentie tot omzetting („Vorgründungsgesellschaft”, „voorperiode” of „voor-voor periode”) tot het tijdstip waarop aan alle wettelijke voorwaarden voor de oprichting van het lichaam is voldaan, aangemerkt als inkomen als bedoeld in artikel 7.

VI. Ad artikelen 7, 17 en 21

1. Het is wel te verstaan dat niettegenstaande de bepalingen van de artikelen 7, 17 en 21 elke beloning genoemd in het Besluit van het Europees Parlement 2005/684/EG, Euratom, d.d. 28 september 2005, of de opvolger(s) daarvan, houdende aanneming van het Statuut van de leden van het Europees Parlement, en verkregen door een lid of een voormalig lid van het Europees Parlement slechts belastbaar is in de verdragsluitende staat waarin dit lid of voormalige lid is gekozen.
2. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op pensioenen die op grond van de in het eerste lid genoemde verordening worden toegekend aan de echtgenoot, de partner of kinderen van het lid of voormalige lid van het Europees Parlement.
3. De voorgaande leden beletten Nederland niet rekening te houden met de voornoemde beloningen teneinde de persoonlijke tegemoetkomingen en voordelen, heffingskortingen, verminderingen en aftrekken en inkomensgerelateerde regelingen te berekenen.

VII. Ad artikelen 8, 13, 14 en 21

1. Voor de toepassing van de artikelen 8, 13, 14 en 21 wordt de Koninklijke Luchtvaartmaatschappij N.V. (KLM N.V.) zo lang Nederland de uitsluitende heffingsbevoegdheid heeft ter zake van de onderneming van KLM N.V. uit hoofde van het tussen Nederland en Frankrijk gesloten belastingverdrag, geacht haar plaats van de werkelijke leiding in Nederland te hebben.
2. Het bepaalde in het eerste lid is eveneens van toepassing indien de luchtvervoeractiviteiten van de huidige KLM N.V. geheel of grotendeels zouden worden

voortgezet door een andere persoon. Die persoon zal geacht worden inwoner van Nederland te zijn.

VIII. Ad artikel 10

1. Een pensioenfonds is een pensioenregeling met rechtspersoonlijkheid die
 - a. namens een of meer werkgevers pensioenen op kapitaalbasis uitkeert aan werknemers,
 - b. niet, in alle beoogde gevallen van recht op uitkering, het bedrag van de uitkeringen of het bedrag van de toekomstige voor deze uitkeringen te betalen bijdragen garandeert door middel van op verzekeringen gelijkende waarborgen,
 - c. werknemers een rechtstreeks recht toekent op voordelen uit het pensioenfonds, en
 - d. verplicht is het volgende te verstrekken:
 - aa. levenslange ouderdomspensioenen ten behoeve van werknemers of voormalige werknemers („ouderdomspensioen”);
 - bb. voordelen ten behoeve van de partner of echtgenoot na het overlijden van de werknemer („partnerpensioen”);
 - cc. voordelen ten behoeve van kinderen na het overlijden van de werknemer („wezenpensioen”);
 - dd. voordelen in verband met arbeidsongeschiktheid („arbeidsongeschiktheidspensioen”);
 - ee. voordelen uit hoofde van een regeling voor vervroegde uittreding („regeling voor vervroegde uittreding” of „prepensioenregeling”); of
 - ff. tijdelijke voordelen voor werknemers en voormalige werknemers ter compensatie voor socialezekerheidspensioenen of premies tot de leeftijd van 65 jaar („overbruggingspensioen”);
 - e. bij haar werkzaamheden onderworpen is aan toezicht.
2. Een pensioenfonds zoals omschreven in het eerste lid hierboven dat inwoner is van Nederland heeft uitsluitend recht op de voordelen van het Verdrag, indien aan het eind van het voorgaande belastingjaar ten minste 75 percent van zijn belanghebbenden, leden of deelnemers natuurlijke personen zijn die inwoner zijn van Nederland of inwoner zijn van Duitsland en recht hebben op voordelen uit het pensioenfonds ter zake van diensten verleend aan een werkgever die inwoner is van Nederland.
3. Pensioenfondsen die inwoner zijn van Nederland overleggen op verzoek bewijs dat aan de daarin omschreven voorwaarden voor de procedures voor teruggave en vrijstelling van Duitse belastingen is voldaan.
4. Beide verdragsluitende staten bevestigen bereid te zijn tot onderhandeling ten behoeve van aanpassing van artikel 10 indien de Bondsrepubliek Duitsland de belastingheffing van pensioenregelingen verlaagt.
5. De voorgaande leden, in het bijzonder het gebruik van de termen „werkgevers” en „werknemers”, mogen niet zodanig worden verstaan dat een pensioenregeling die pensioenen in verband met de uitoefening van een vrij beroep verstrekt niet als een pensioenfonds zal worden aangemerkt.

IX. Ad artikelen 10 en 11

Niettegenstaande het bepaalde in de artikelen 10 en 11 van dit Verdrag mogen dividenden en interest worden belast in de verdragsluitende staat waaruit zij afkomstig zijn, en volgens het recht van die staat,

- a. indien zij afkomstig zijn van rechten of schuldvorderingen die aanspraak geven op een aandeel in de winst, met inbegrip van inkomsten verkregen door een stille vennoot („stiller Gesellschafter”) wegens zijn deelname als zodanig, of uit een lening met een rentepercentage gekoppeld aan de winst van de schuldenaar („partiarisches Darlehen”) of uit obligaties met winstdeling („Gewinnobligationen”) in de zin van de belastingwet van de

Bondsrepubliek Duitsland en

b. op voorwaarde dat zij aftrekbaar zijn bij het vaststellen van de winst van de schuldenaar van dat inkomen.

Deze bepaling is niet van toepassing op converteerbare obligaties noch op het deel van het inkomen uit rechten of schuldvorderingen dat geen recht geeft op een aandeel in de winst.

X. Ad artikelen 10 en 13

Het is wel te verstaan dat inkomsten die worden ontvangen in verband met de (gedeeltelijke) liquidatie van een lichaam of een inkoop van eigen aandelen door een lichaam worden behandeld als inkomsten uit aandelen en niet als vermogenswinsten.

XI. Ad artikel 12

Indien de reikwijdte van de „Nederlandse innovatiebox” wordt uitgebreid tot wetenschappelijk werk dat niet zelf is ontwikkeld, treden Nederland en de Bondsrepubliek Duitsland met elkaar in overleg teneinde vast te stellen of wijziging van dit artikel vereist is.

XII. Ad artikelen 14, 15, 16 en 18

1. Een natuurlijke persoon die inwoner is van Nederland en inkomen, beloningen of voordelen verkrijgt uit de Bondsrepubliek Duitsland die volgens de artikelen 14, 15, 16 en het eerste lid van artikel 18 in de Bondsrepubliek Duitsland mogen worden belast, kan kiezen voor een vermindering van belasting toegekend door Nederland voor zover het totaalbedrag van de verschuldigde Nederlandse en Duitse belasting, tezamen met de bedragen van de door de desbetreffende inwoners verschuldigde premies voor de Nederlandse volksverzekeringen of daarmee vergelijkbare bijdragen en premies die op grond van de Duitse regelgeving inzake sociale zekerheid verschuldigd zijn, hoger is dan het bedrag aan Nederlandse belasting en premies volksverzekeringen in Nederland die van hen zouden zijn geheven, indien dat inkomen, die beloningen of die voordelen afkomstig zouden zijn geweest uit Nederland en Nederland ter zake van dat inkomen, die beloningen of die voordelen van hen belastingen en premies volksverzekeringen zou hebben geheven. Deze compensatie wordt gerealiseerd door de door de desbetreffende inwoners verschuldigde Duitse belasting, bijdragen en premies over hun inkomen, beloningen en voordelen op grond van de Duitse regelgeving ter zake van sociale zekerheid, voor zover deze bijdragen en premies vergelijkbaar zijn met de premies uit hoofde van de Nederlandse algemene sociale verzekeringen, aan te merken als ingehouden Nederlandse loonbelasting en de Duitse belasting, bijdragen en premies te verrekenen met de in Nederland verschuldigde belasting en premies volksverzekeringen.

2. De bevoegde autoriteiten regelen in onderlinge overeenstemming in welke mate de bijdragen en premies op grond van de regelgeving in Nederland ter zake van volksverzekeringen en bijdragen en premies op grond van de Duitse regelgeving ter zake van sociale zekerheid vergelijkbaar zijn voor de toepassing van het eerste lid van dit artikel.

3. Voor de toepassing van het eerste en het tweede lid worden van de daar bedoelde in de Bondsrepubliek Duitsland verschuldigde belasting, bijdragen en premies sociale zekerheid uitgezonderd de belasting, bijdragen en premies die zijn geheven over het loon dat in Nederland niet tot het loon behoort ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de loonbelasting 1964 of de rechtsopvolger van deze bepaling indien deze opvolger gelijk of in wezenlijke mate gelijk is aan de bepaling die hij vervangt.

XIII. Ad artikel 17

Voordelen uit „vitaliteitssparen” zoals dat onderdeel vormt van de Wet inkomstenbelasting 2001 zijn uitsluitend belastbaar in de verdragsluitende staat waaruit deze afkomstig zijn.

Voor de toepassing van dit artikel is de eerste volzin van artikel 17, vijfde lid, van overeenkomstige toepassing.

XIV. Ad artikelen 17 en 18

Een pensioen afkomstig uit Nederland valt onder de reikwijdte van artikel 18, tweede lid, voor zover het recht op dit pensioen is opgebouwd in het kader van een publiekrechtelijke dienstbetrekking, ongeacht door wie dit pensioen wordt uitbetaald. Indien de aanspraak op een pensioen deels in het kader van een particuliere dienstbetrekking en deels in het kader van een publiekrechtelijke dienstbetrekking is opgebouwd, wordt het deel van dit pensioen dat onder artikel 17 valt en het deel dat onder artikel 18, tweede lid, valt naar evenredigheid bepaald op grond van het aantal jaren gedurende welke de aanspraak op dit pensioen is opgebouwd onderscheidenlijk in het kader van de particuliere dienstbetrekking en in het kader van de publiekrechtelijke dienstbetrekking ten opzichte van het totale aantal jaren waarover de aanspraak op dat pensioen is opgebouwd.

XV. Ad artikel 23

1. Het is wel te verstaan dat de Duitse wettelijke bepalingen ter zake van het voorkomen van het ontgaan van belasting en het vermijden van belasting primair bestaan uit artikel 42 van de Duitse belastingwet („Abgabenordnung”), artikel 50d, derde lid, van de Duitse Wet op de inkomstenbelasting („Einkommensteuergesetz”) en de hoofdstukken vier, vijf en zeven van de Duitse Wet op de Externe Belastingrelaties („Aussensteuergesetz”) alsmede uit de rechtsopvolgers van de voornoemde bepalingen, voor zover deze gelijk of in wezenlijke mate gelijk zijn aan de bepalingen die zij vervangen, waarbij de bepaling van artikel 2, vierde lid, tweede volzin naar behoren in acht wordt genomen.
2. Het is wel te verstaan dat de Nederlandse wettelijke bepalingen ter zake van het voorkomen van het ontgaan van belasting en het vermijden van belasting mede het leerstuk van wetsontduiking (fraus legis) omvatten.
3. Indien een natuurlijke persoon die inwoner is van Nederland aandelen bezit in een lichaam dat inwoner is van de Bondsrepubliek Duitsland via een of meer lichamen die inwoner zijn van Nederland, is de Duitse nationale wetgeving bedoeld in artikel 23 van het Verdrag niet van toepassing indien de Duitse belastingadministratie niet kan aantonen dat de tussenplaatsing van vorenbedoeld Nederlands lichaam een door fiscale motieven gedreven opzet betreft. De tussenplaatsing vormt geen door fiscale motieven gedreven opzet indien inkomen, indien dit wordt uitgekeerd aan de natuurlijke persoon, zal worden belast in Nederland.
4. Voor de toepassing van de Duitse nationale belastingwetgeving op een Nederlands lichaam op grond van artikel 23 van het Verdrag behandelt de Bondsrepubliek Duitsland gelieerde ondernemingen in Nederland op geconsolideerde basis.
5. Het is wel te verstaan dat de Bondsrepubliek Duitsland de bepalingen van zijn nationale belastingwetgeving (artikel 50d, derde lid, van de Duitse Wet op de inkomstenbelasting, „Einkommensteuergesetz”) zal toepassen op de vrijgestelde beleggingsinstelling (artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969) krachtens artikel 23 en de voorgaande leden.

XVI. Ad artikel 24

1. De beperkingen van de tweede volzin van artikel 1, lid 3, juncto artikel 1a, lid 1, nummer 2, derde volzin, van de Duitse wet op de inkomstenbelasting („Einkommensteuergesetz”) zijn niet van toepassing op echtgenoten die in Nederland wonen. Hierbij wordt voorondersteld dat de echtgenoot die belastingplichtig is in de Bondsrepubliek Duitsland persoonlijk voldoet aan de voorwaarden van artikel 1, lid 3, van de Duitse Wet op de

inkomstenbelasting („Einkommensteuergesetz“).

2. Het vijfde lid van artikel 24 belet een verdragsluitende staat niet belastingheffing van inkomen op geconsolideerde grondslag („Organschaft” of „fiscale eenheid”) te beperken tot personen die inwoner zijn van die staat of tot vaste inrichtingen in die staat.

XVII. Ad artikel 25

De bevoegde autoriteiten van de staten kunnen ter zake van een overeengekomen regeling in het kader van een procedure voor onderling overleg als bedoeld in artikel 25, tevens overeenkomen dat de staat, waarin ingevolge eerdergenoemde regeling sprake is van een additionele belastingheffing, met betrekking tot deze additionele belastingheffing geen belastingverhogingen, administratieve boetes, interest en kosten zal opleggen.

XVIII. Ad artikel 27

1. Indien uit hoofde van het Verdrag persoonsgegevens worden uitgewisseld zijn de volgende aanvullende bepalingen van toepassing:

- a. Een bevoegde autoriteit die ingevolge de bepalingen van artikel 27 informatie ontvangt, stelt, op verzoek, de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende staat in kennis van de wijze waarop die informatie is gebruikt en van de bereikte resultaten.
- b. Een bevoegde autoriteit die ingevolge de bepalingen van artikel 27 informatie verstrekt, neemt alle maatregelen om te waarborgen dat de informatie correct is, dat zij nodig is voor en toegesneden is op de doelen waarvoor zij wordt verstrekt. Indien een bevoegde autoriteit ontdekt dat zij onjuiste informatie heeft verstrekt, of informatie die ingevolge de bepalingen van het artikel niet had mogen worden verstrekt, stelt zij de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende staat onverwijld daarvan op de hoogte. De bevoegde autoriteit corrigeert of vernietigt deze informatie, al naargelang hetgeen passend is.
- c. Op aanvraag wordt de betrokken persoon geïnformeerd over de uitgewisselde informatie die op hem betrekking heeft en over het voorziene gebruik van deze informatie. Er is geen plicht tot informeren van de betrokkene indien na afweging blijkt dat het openbaar belang zwaarder weegt dan zijn recht te worden geïnformeerd. In alle overige opzichten is op het recht van de betrokken persoon te worden geïnformeerd over de bestaande informatie die op hem betrekking heeft het nationale recht van toepassing van de verdragsluitende partij op wier soevereine grondgebied het verzoek om informatie wordt gedaan.
- d. Uit hoofde van de bepalingen van het artikel 27 uitgewisselde informatie wordt vernietigd in overeenstemming met de nationale wetgeving.
- e. De bevoegde autoriteiten houden dossiers bij van uit hoofde van artikel 27 verstrekte en ontvangen informatie.
- f. De verdragsluitende staten beschermen de uit hoofde van artikel 27 uitgewisselde informatie tegen onbevoegde toegang, wijziging of onthulling.

2. De bepalingen van artikel 27 zijn van overeenkomstige toepassing op informatie die van belang is voor de uitvoering van inkomensgerelateerde voorschriften krachtens de Nederlandse wetgeving door de Nederlandse belastingautoriteiten die belast zijn met de implementatie, toepassing of handhaving van deze inkomensgerelateerde voorschriften.

3. Niettegenstaande artikel 27, tweede lid, tweede volzin, kan uit hoofde van artikel 27, eerste lid, door een verdragsluitende staat ontvangen informatie zonder nadere voorwaarden door deze staat worden gebruikt voor de uitvoering van de inkomensgerelateerde voorschriften bedoeld in het tweede lid.

XIX. Ad artikel 29

1. Investeringsregelingen of samenwerkingsverbanden

- a. In het geval van investeringsregelingen of samenwerkingsverbanden gevestigd in een verdragsluitende staat, niet zijnde lichamen, kunnen managers of managing partners namens de investeerders in de regeling of partners binnen het samenwerkingsverband een vordering indienen met betrekking tot de voordelen uit hoofde van de bepalingen van het Verdrag voor zover deze investeerders of partners recht hebben op deze voordelen.
- b. Voor de toepassing van deze bepaling wordt onder een investeringsregeling of een samenwerkingsverband verstaan: een investeringsregeling die of een samenwerkingsverband dat in een of beide verdragsluitende staten niet als een rechtspersoon wordt behandeld.
- c. De andere verdragsluitende staat kan de gehele of gedeeltelijke toewijzing van een vordering onderwerpen aan de procedurele voorwaarden die hij passend acht.
- d. Aanvaarding van een vordering van een manager of managing partner doet het recht van de onderliggende investeerder of partner tot het indienen van een claim teniet gaan.

2. Besloten fondsen voor gemene rekening

- a. Inkomsten en voordelen uit collectieve investeringen via besloten fondsen voor gemene rekening gevestigd in een van de verdragsluitende staten („besloten FGR's”) en paraplufondsen bestaande uit diverse besloten FGR's worden toegewezen aan de deelnemers die via de besloten FGR's investeren en wel naar evenredigheid van de omvang van hun deelneming in het fonds.
- b. Een besloten FGR die in een van de staten gevestigd is en inkomsten of voordelen ontvangt die ontstaan in de andere staat kan zelf, via vertegenwoordiging door de manager van het fonds of diens depositaris, in plaats van de deelnemers in het besloten FGR, aanspraak maken op de voordelen uit een overeenkomst ten behoeve van het vermijden van dubbele belasting waarbij de andere staat partij is en die specifiek van toepassing is op een van de betrokken investeerders, namens die deelnemers in het besloten FGR. Die vorderingen kunnen het voorwerp zijn van een onderzoek en desgevraagd verstrekt een manager van het fonds of depositaris relevante informatie, die een overzicht van deelnemers en de voor een vordering relevante toegerekende inkomsten of voordelen, alsmede de specifieke overeenkomsten voor het vermijden van dubbele belasting uit hoofde waarvan door het besloten FGR aanspraak wordt gemaakt op voordelen kan omvatten.
- c. Niettegenstaande het tweede lid, onderdeel b, mag een besloten FGR geen aanspraak maken op voordelen uit het Verdrag namens een deelnemer in het besloten FGR, indien de deelnemer zelf aanspraak heeft gemaakt op voordelen ter zake van dezelfde inkomsten of voordelen.

GEDAAN te Berlijn op 12 april 2012, in tweevoud, in de Nederlandse en de Duitse taal, zijnde beide teksten gelijkelijk authentiek.

Voor het Koninkrijk der Nederlanden,

F. WEEKERS

Voor de Bondsrepubliek Duitsland,

EMILY HABER

D. PARLEMENT

Het Verdrag, met Bijlage, Protocol en Onderlinge Overeenkomst, behoeft ingevolge artikel 91 van de Grondwet de goedkeuring van de Staten-Generaal, alvorens het Koninkrijk aan het Verdrag, met Bijlage, Protocol en Onderlinge Overeenkomst, kan worden gebonden.

G. INWERKINGTREDING

De bepalingen van het Verdrag, met Bijlage, Protocol en Onderlinge Overeenkomst, zullen ingevolge artikel 33, tweede lid, op de eerste dag van de tweede maand na de uitwisseling van de akten van bekrachtiging, in werking treden.

Wet goedkeuring belastingverdrag met Duitsland, 4 juni 2015, Stb. 2015/198.

Wet van 20 mei 2015 tot goedkeuring van het op 12 april 2012 te Berlijn tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen (Trb. 2012, 123)

Wij Willem-Alexander, bij de gratie Gods, Koning der Nederlanden, Prins van Oranje-Nassau, enz. enz. enz.

Allen, die deze zullen zien of horen lezen, saluut! doen te weten:

Alzo Wij in overweging genomen hebben, dat het op 12 april 2012 te Berlijn tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, ingevolge artikel 91, eerste lid, van de Grondwet de goedkeuring van de Staten-Generaal behoeft alvorens het Koninkrijk daaraan kan worden gebonden;

Zo is het, dat Wij, de Afdeling advisering van de Raad van State gehoord, en met gemeen overleg der Staten-Generaal, hebben goedgevonden en verstaan, gelijk Wij goedvinden en verstaan bij deze:

Artikel 1

Het op 12 april 2012 te Berlijn tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, waarvan de Nederlandse en Duitse tekst zijn geplaatst in Tractatenblad 2012, 123, wordt goedgekeurd voor het Europese deel van Nederland.

Artikel 2

1. Indien uit Nederland afkomstige inkomensbestanddelen, bedoeld in het tweede lid, worden betaald aan een natuurlijke persoon die vanaf 12 april 2012 onafgebroken inwoner van Duitsland is, wordt de door die persoon volgens de Wet inkomstenbelasting 2001 verschuldigde belasting vanaf het eerste kalenderjaar tot en met het zesde kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin het verdrag, bedoeld in artikel 1, in werking is getreden, verminderd op de voet van het derde en vierde lid.

2. Onder een inkomensbestanddeel als bedoeld in dit artikel wordt verstaan een pensioen of andere soortgelijke beloning, een lijfrente of een pensioen of andere uitkering betaald krachtens de bepalingen van het socialezekerheidsstelsel van Nederland, mits reeds voor de datum van inwerkingtreding van het Verdrag, bedoeld in artikel 1, een betaling van een zodanig inkomensbestanddeel heeft plaats gevonden en mits dit inkomensbestanddeel:

- a. volgens artikel 17, tweede lid, van het verdrag, bedoeld in artikel 1, in Nederland mag worden belast;
- b. volgens de op 16 juni 1959 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen naar het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidende andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied (Trb. 1959, 85) en de wijzigingen en aanvullingen

daarop van 13 maart 1980 (Trb. 1980, 61), 21 mei 1992 (Trb. 1991, 95) en 4 juni 2006 (Trb. 2004, 185) uitsluitend ter heffing aan Duitsland was toegewezen.

3. De verschuldigde inkomstenbelasting van een belastingplichtige in een kalenderjaar wordt verminderd met het verschil tussen het bedrag aan inkomstenbelasting uit werk en woning, bedoeld in afdeling 7.2 van de Wet inkomstenbelasting 2001, over het door de belastingplichtige in een kalenderjaar genoten belastbare inkomen, dat verschuldigd zou zijn zonder toepassing van dit artikel, in dezelfde verhouding staat als het bedrag aan inkomensbestanddelen bedoeld in het tweede lid staat tot de in dat jaar genoten positieve inkomsten uit werk en woning, en de volgens het vierde lid berekende inkomstenbelasting. De verschuldigde inkomstenbelasting van een belastingplichtige in een kalenderjaar uit hoofde van dit artikel bedraagt nooit meer dan de uit hoofde van de Wet inkomstenbelasting 2001 verschuldigde inkomstenbelasting.

4. In afwijking van de artikelen 2.10 en 2.10a van de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt in het eerste kalenderjaar tot en met het zesde kalenderjaar volgend op het kalenderjaar waarin het verdrag, bedoeld in artikel 1, in werking is getreden, de in Nederland verschuldigde inkomstenbelasting over de inkomensbestanddelen, bedoeld in het tweede lid, bepaald aan de hand van de volgende tabel: 3

Bij een inkomensbestanddeel, als bedoeld in het tweede lid, in het:	bedraagt de belasting over het gezamenlijke bedrag van deze inkomensbestanddelen ten hoogste
I	II
eerste kalenderjaar	10%
tweede kalenderjaar	10%
derde kalenderjaar	15%
vierde kalenderjaar	20%
vijfde kalenderjaar	25%
zesde kalenderjaar	30%

5. Het in de voorgaande leden bepaalde vindt geen toepassing in het kalenderjaar waarin de bepalingen van het verdrag, bedoeld in artikel 1, niet van toepassing zijn volgens artikel 33, zesde lid, van dat verdrag.

Artikel 3

Deze wet treedt in werking met ingang van de dag na de datum van uitgifte van het Staatsblad, waarin zij wordt geplaatst.

Lasten en bevelen dat deze in het Staatsblad zal worden geplaatst en dat alle ministeries, autoriteiten, colleges en ambtenaren die zulks aangaat, aan de nauwkeurige uitvoering de hand zullen houden.