

Vergaderjaar 2012–2013

33 615

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)

Nr. 3

Het advies van de afdeling Advisering van de Raad van State wordt niet openbaar gemaakt, omdat het zonder meer instemmend luidt (artikel 26, zesde lid jo vijfde lid, van de Wet op de Raad van State).

MEMORIE VAN TOELICHTING^{1, 2}

I. ALGEMEEN

1.1. Inleiding

Van oudsher bestaan er sterke politieke, financiële en economische betrekkingen tussen Nederland en Duitsland. Duitsland is zelfs sinds jaar en dag Nederlands belangrijkste handelspartner. Daarnaast zijn Nederland en Duitsland uiteraard buurlanden, een gegeven dat zijn eigen, bijzondere problematiek meebrengt, onder meer op het gebied van grensoverschrijdende arbeid.

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 (hierna: «het Verdrag») is op 12 april 2012 te Berlijn ondertekend. Het vervangt 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).

De reden om het laatstgenoemde verdrag te vervangen, was in de eerste plaats dat dit verdrag, deels op essentiële onderdelen, niet meer in overeenstemming is met moderne OESO-standaarden. Het verdrag dateert immers uit 1959 en is daarmee momenteel het oudste belastingverdrag dat Nederland nog heeft, indien wordt voorbijgegaan aan het belastingverdrag met Malawi.

In de tweede plaats hadden beide partijen specifieke wensen. Wat Duitsland betreft, dient dan met name te worden gedacht aan wensen op

¹ Het in het opschrift genoemde Tractatenblad, 2012, nr. 123 is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

² De oorspronkelijke tekst van de memorie van toelichting zoals voorgelegd aan de Afdeling advisering van de Raad van State is ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

het gebied van de bestrijding van oneigenlijk gebruik van het verdrag. Voor Nederland gaat het in het bijzonder om een verbetering van de fiscale positie van in Nederland woonachtige grensarbeiders en, in mindere mate, een gunstiger fiscale behandeling van in Nederland gevestigde pensioenfondsen.

In de bijlage³ is het schema toegevoegd waarin de toetsingscriteria zijn opgenomen voor Nederlandse bilaterale belastingverdragen. Dit schema was gevoegd bij de brief aan de Tweede Kamer van 18 oktober 2011⁴, ter uitvoering van de motie-Van Vliet⁵. Uit het ingevulde schema blijkt in één oogopslag op welke onderdelen het Verdrag in overeenstemming is met het Nederlandse fiscale verdragsbeleid, zoals neergelegd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011⁶. Daarbij wordt echter opgemerkt dat gezien het feit dat de onderhandelingen met Duitsland reeds in 2009 een aanvang hadden genomen (algehele herstart) – dus ruim vóór publicatie van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 op 11 februari 2011 – bij deze onderhandelingen niet met alle punten die in deze notitie zijn opgenomen (in dezelfde mate) rekening is gehouden. Zo heeft Nederland in de onderhandelingen niet actief ingezet op uitbreiding van de reikwijdte van het Verdrag tot Bonaire, St. Eustatius en Saba (het Caribische deel van Nederland). De reikwijdte van het Verdrag is daarmee dus beperkt tot het in Europa gelegen deel van Nederland.

Onderdeel I.2 van deze toelichting geeft een beschrijving van de onderhandelingen. In de hiernavolgende onderdelen I.3 en I.4 wordt afzonderlijk ingegaan op twee belangrijke punten van het Verdrag (het voorkomen van oneigenlijk gebruik en de problematiek van grensarbeiders). Vervolgens wordt achtereenvolgens ingegaan op budgettaire aspecten en Koninkrijkspositie (onderdelen I.5 en I.6). In de bijlage is het schema opgenomen met de toetsingscriteria voor Nederlandse bilaterale belastingverdragen, zoals dit in het vorengaande nader is toegelicht. Een artikelsgewijze toelichting wordt gegeven in de onderdelen II.1 tot en met II.34.

I.2. Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

De onderhandelingen met Duitsland over de herziening van het belastingverdrag van 16 juni 1959 hebben een aanvang genomen in het begin van de jaren '80 van de vorige eeuw. Juist ten aanzien van de hiervóór genoemde specifieke wensen van beide partijen is het moeilijk gebleken overeenstemming te bereiken. De verdragsonderhandelingen met Duitsland hebben sinds de aanvang in de jaren '80 dan ook verschillende malen stilgelegen.

In 2008 hebben Nederland en Duitsland echter een geheel nieuwe start gemaakt met de verdragsonderhandelingen, in eerste instantie door in 2008 en 2009 verkennende besprekingen te voeren met het oogmerk zicht te krijgen op de mogelijkheden om alsnog tot een nieuw belastingverdrag te komen. Deze besprekingen hebben ertoe geleid dat in 2009 een nieuwe aanvang is gemaakt met formele verdragsonderhandelingen. In totaal hebben in 2009, 2010 en 2011 drie formele onderhandelingsrondes plaatsgevonden. Daarnaast heeft in 2010 een bespreking van technische aard met Duitsland plaatsgevonden over het onderwerp «grensarbeiders». Tot slot is in de periode 2009–2011 veelvuldig contact geweest tussen beide delegaties, zowel telefonisch als via e-mail.

Tijdens de verdragsonderhandelingen hebben beide partijen op belangrijke onderwerpen concessies moeten doen om zicht te krijgen op overeenstemming over een integraal herzien belastingverdrag. Uiteindelijk is in april 2011 ambtelijke overeenstemming bereikt tussen

³ Ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

⁴ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 27.

⁵ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 8 (Van Vliet, PVV).

⁶ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, bijlage bij nr. 7.

Nederland en Duitsland over de inhoud van een nieuw integraal verdrag ter vermijding van dubbele belasting; het onderhavige Verdrag. Na de parafering hebben beide partijen veelvuldig contact gehad teneinde nog overeenstemming te kunnen bereiken over een aantal punten van voornamelijk technische en tekstuele aard.

Bij het Verdrag is gevoegd: een Bijlage in verband met de in het Verdrag opgenomen regeling voor grensoverschrijdende bedrijventerreinen, een Protocol, waarin onder meer een aantal begrippen uit het Verdrag nader wordt uitgewerkt en een Onderlinge Overeenkomst over de toepassing van de arbitragebepaling (hierna: de «Onderlinge Overeenkomst»). De Bijlage, het Protocol en de Onderlinge Overeenkomst vormen integreernde onderdelen van het Verdrag.

1.3. Het voorkomen van oneigenlijk gebruik van het Verdrag

De verdeling van de heffingsbevoegdheden in een belastingverdrag heeft tot gevolg dat landen een deel van hun nationale heffingsrechten opgeven. Landen zijn over het algemeen alleen hiertoe bereid als gewaarborgd is dat niet op oneigenlijke wijze van het belastingverdrag gebruik wordt gemaakt doordat, bijvoorbeeld, personen zich via gekunstelde rechtshandelingen toegang verschaffen tot een bepaald verdragsvoordeel, terwijl dit niet voor hen bedoeld is. Steeds meer landen hebben daarom als vast beleid in meer of mindere mate bepalingen in hun belastingverdragen op te nemen om oneigenlijk gebruik te voorkomen. Dit geldt ook voor Duitsland. Het is daarbij vast Duits verdragsbeleid in te zetten op een bepaling in het belastingverdrag met een algemene verwijzing naar de nationale anti-misbruikbepalingen.

Duitsland is met name bevreesd voor het klassieke «*treaty shopping*», waarbij een inwoner van een derde land zich via kunstmatige structuren toegang verschafft tot een voordeel onder een belastingverdrag met een ander land, zoals het onderhavige Verdrag. Duitsland heeft bepalingen in de nationale wet (met name § 50(d), Abs. 3, Einkommensteuergesetz, de Duitse wet op de inkomstenbelasting) die een dergelijke praktijk moeten tegengaan. Daarnaast wil Duitsland onder meer ook zekerheid ten aanzien van de mogelijkheid tot het toepassen onder het onderhavige Verdrag van de nationale bepalingen met het karakter van een Controlled Foreign Corporation-regime (hierna ook te noemen: «CFC»), opgenomen in het Duitse Aussensteuergesetz.

Tijdens de onderhandelingen heeft Nederland zich verzet tegen de door Duitsland gewenste opname in het Verdrag van een anti-misbruikbepaling met een algemene verwijzing naar de Duitse nationale wet. Nederland heeft aangegeven het met Duitsland volledig eens te zijn dat verdragsmisbruik adequaat moet kunnen worden tegengegaan, maar heeft zorgen geuit ten aanzien van het bereik van de desbetreffende Duitse anti-misbruikbepalingen. Deze bepalingen lijken niet alleen gevallen van daadwerkelijk oneigenlijk gebruik, maar ook bonafide gevallen te kunnen treffen (gevaar van «overkill»). Op dit punt kan ook worden gewezen op de aantekening («observation») die Nederland heeft geplaatst bij het commentaar op artikel 1 van het OESO-modelverdrag dat op deze materie betrekking heeft.⁷ Nederland heeft daarbij aangegeven dat de toepassing van nationale anti-misbruikbepalingen proportioneel moet zijn en zich moet richten op duidelijke gevallen van oneigenlijk gebruik.

Duitsland was als bronstaat echter alleen bereid in bepaalde gevallen af te zien van het heffen van (bron)belasting, indien via bepalingen in het Verdrag die aansluiten bij de Duitse nationale wet, zou zijn gewaarborgd dat geen oneigenlijk gebruik van het Verdrag kan plaatsvinden. Dit Duitse beleid is in alle (recente) belastingverdragen van Duitsland – in ieder geval

⁷ Verwezen wordt naar de onderdelen 9.2 en 27.1 van het commentaar op artikel 1 van het OESO-modelverdrag.

in de verdragen die Duitsland sinds om en nabij de eeuwwisseling heeft gesloten – terug te vinden in de vorm van bepalingen die in vrijwel al deze verdragen (nagenoeg) identiek zijn. Onder meer kan worden gewezen op de belastingverdragen die Duitsland heeft gesloten met: Oostenrijk (2000, zoals aangepast in 2010), Verenigd Koninkrijk (2010), Spanje (2011) en Luxemburg (2012).

Ten behoeve van het totale onderhandelingsresultaat is Nederland met de Duitse wens met betrekking tot de bestrijding van oneigenlijk gebruik akkoord gegaan. Nederland heeft Duitsland wel kunnen bewegen tot enkele concessies om de nationale anti-misbruikbepalingen gericht in te zetten, zodat bonafide gevallen zo min mogelijk last hebben van deze bepalingen. Voor een gedetailleerde uitwerking wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting. Ook heeft Duitsland ten behoeve van de rechtszekerheid opgesomd om welke concrete, onder het Verdrag toe te passen, anti-misbruikbepalingen in de Duitse nationale wet het primair gaat. Tot slot is in het Verdrag vastgelegd dat de bevoegde autoriteiten elkaar consulteren, indien de toepassing van anti-misbruikbepalingen leidt tot belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag (bijvoorbeeld: juridische dubbele belastingheffing).

1.4. Grensarbeiders

Voor een goed begrip van de grensarbeidersregeling in het onderhavige Verdrag met Duitsland is van belang eerst de historische achtergrond te schetsen die haar oorsprong vindt in het op 5 juni 2001 te Luxemburg tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk België tot het vermijden van dubbele belasting en tot het voorkomen van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (*Trb.* 2001, 136).

In het Nederlands-Belgische belastingverdrag is de zogenoemde algemene compensatieregeling voor in Nederland woonachtige grensarbeiders opgenomen (verwezen wordt naar artikel 27, eerste lid, van dat verdrag). Deze compensatieregeling bewerkstelligt dat inwoners van Nederland die (arbeids)inkomsten genieten uit België, waarvan het recht tot belastingheffing over die inkomsten is toegewezen aan België, met betrekking tot hun aftrekposten voor de Nederlandse inkomstenbelasting niet slechter af zijn dan inwoners van Nederland over wier inkomsten door Nederland belasting mag worden geheven en die zijn onderworpen aan de Nederlandse heffing van premies volksverzekeringen. Op deze wijze is in de relatie tot België een fiscaal gelijke behandeling «met de buurman» bereikt.

Voorts is in samenhang hiermee in het Nederlands-Belgische belastingverdrag van 2001 neergelegd dat aan niet-inwoners persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin worden verleend in de mate waarin het wereldinkomen in de werkstaat is belast, derhalve op pro rata parte basis (gelijke behandeling «tussen collega's»). Verwezen wordt naar artikel 26, tweede lid, van het Nederlands-Belgische belastingverdrag van 2001.

Per brief van 15 december 1999 heeft de toenmalige staatssecretaris van Financiën de Tweede Kamer toegezegd dat, kort weergegeven, in de relatie tot Duitsland vergelijkbare regelingen worden nagestreefd, op te nemen in het nieuwe belastingverdrag met dit land⁸. Deze verdragsinzet is nadien herhaald, onder meer in de beantwoording van Kamervragen (brief aan de Tweede Kamer van 31 augustus 2009⁹). In het nieuwe Verdrag met Duitsland is deze inzet in hoge mate gerealiseerd. De voor in

⁸ Kamerstukken II 1999/2000, 26 834, nr. 2, blz. 4.

⁹ Kamerstukken II 2008/09, aanhangsel 3653.

Nederland woonachtige grensarbeiders in het Verdrag getroffen regelingen vormen dan ook een belangrijk winstpunt voor Nederland. De in het Verdrag opgenomen regeling voor grensarbeiders omvat in de eerste plaats als invulling van de gewenste «gelijkheid in de straat» een algemene compensatieregeling voor in Nederland woonachtige grensarbeiders die vrijwel overeenkomt met het hiervoor beschreven precedent in de relatie tot België. Hier staat een inspanning van Duitse zijde tegenover, doordat Duitsland voor deze in Nederland woonachtige grensarbeiders onder het Verdrag een mate van «gelijkheid op de werkvloer» waarborgt. Dit vindt concreet plaats doordat Duitsland onder het Verdrag een versoepeling toestaat bij het toekennen van de Duitse fiscale faciliteit voor echtgenoten, die bekend staat als het zogenoemde «Splittingverfahren» aan inwoners van Nederland, die inkomsten verkrijgen uit Duitsland. Toekenning van deze faciliteit, die in de artikelsgewijze toelichting nader wordt beschreven, levert voor inwoners van Nederland met inkomsten uit Duitsland een progressievoordeel in de inkomstenbelasting in Duitsland op.

Deze tegemoetkoming van Duitse zijde zorgt ervoor, voor zover Nederland op grond van de algemene compensatieregeling in het Verdrag zal zijn gehouden compensaties uit te keren, dat het uit te betalen compensatiebedrag in voorkomend geval minder zal bedragen door hetgeen Duitsland reeds voor zijn rekening neemt in de vorm van een versoepelde toekenning van het Splittingverfahren. Daarmee daalt immers de Duitse belastingdruk in een dergelijk geval, zodat de door Nederland te verlenen compensatie eveneens minder wordt. De hier door Duitsland verleende tegemoetkoming zal derhalve een positieve uitwerking hebben op het budgettaire beslag voor Nederland van de algemene compensatieregeling voor in Nederland woonachtige grensarbeiders.

Duitsland was niet bereid een volledige «gelijkheid op de werkvloer» te waarborgen (dus naast het «Splittingtarief», ook ter zake van de andere persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van burgerlijke staat of samenstelling van het gezin, die Duitsland kent) vanwege de complexiteit die met een dergelijke benadering op pro rata parte-basis gepaard zou gaan. Ook is Duitsland van mening, dat in het licht van de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie – met name het arrest in de zaak Schumacker (zaak C-279/93) – en de aanpassing van het Duitse Einkommensteuergesetz (§ 1a) naar aanleiding van dat arrest, het land voldoende doet wat de fiscale behandeling van grensarbeiders betreft. Met de versoepelde toekenning van het Splittingtarief onder het Verdrag heeft Duitsland dus niettemin een inbreuk gemaakt op dit standpunt ten behoeve van Nederland. Daarbij geldt bovendien, dat het Duitse Splittingverfahren mag worden gezien als één van de belangrijkste persoonlijke, fiscale tegemoetkomingen in Duitsland.

De algemene compensatieregeling, alsmede de (uit)werking van het Duitse Splittingverfahren onder dit Verdrag, zullen nader worden toegelicht in de artikelsgewijze toelichting bij respectievelijk de artikelen 14 (inkomsten uit dienstbetrekking) en 24 (non-discriminatie).

1.5. Budgettaire aspecten

De budgettaire aspecten van het Verdrag zullen naar verwachting per saldo ongeveer neutraal zijn. Weliswaar zal de compensatiemaatregel ten behoeve van in Nederland woonachtige grensarbeiders negatieve budgettaire consequenties hebben, maar de verwachting is dat dit negatieve effect beperkt kan blijven. Dit gezien de huidige inkomstenbelastingtarieven in Duitsland (die in voorkomend geval een minder steile progressie kennen dan de Nederlandse inkomstenbelastingtarieven) en gezien het feit dat op grond van dit Verdrag onder omstandigheden ook Duitsland aan inwoners van Nederland, natuurlijke personen, met inkomsten uit Duitsland een tegemoetkoming biedt (ten aanzien van het

Splittingverfahren, als voornoemd). Voorts zijn veel bepalingen slechts op technische punten aangepast, hetgeen geen budgettaire gevolgen heeft. Voor het Nederlandse bedrijfsleven zal het Verdrag bij toenemende activiteiten en investeringen in Duitsland naar verwachting positief uitwerken. De grenzen van de heffingsbevoegdheden van beide landen zijn duidelijk vastgelegd en er is een goede grondslag gelegd voor overleg en geschillenbeslechting in die situaties waarin toepassing van het Verdrag desalniettemin tot problemen zou kunnen leiden, met inbegrip van een verplichte arbitrageprocedure als onderdeel van het onderlinge overlegartikel (waarover meer in de artikelsgewijze toelichting).

1.6. Koninkrijkspositie

Gezien het feit dat de onderhandelingen in belangrijke mate zijn gevoerd vóórdat de staatkundige hervormingen (inclusief het fiscale stelsel voor Bonaire, Sint Eustatius en Saba) waren afgerond, zal het Verdrag alleen gelden voor het Europese deel van Nederland.

Artikel 32 van het Verdrag biedt evenwel de mogelijkheid tot uitbreiding van de werkingssfeer van het Verdrag naar de delen van het Koninkrijk der Nederlanden die niet in Europa zijn gelegen. Verwezen wordt naar de toelichting aldaar.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.0. Inleiding

In de toelichting hierna wordt in het bijzonder toegelicht op welke punten de met Duitsland overeengekomen tekst inhoudelijk afwijkt van het OESO-modelverdrag van 2008 (Nederland is immers een actieve lidstaat binnen de OESO) en/of afwijkt van het Nederlandse fiscale verdragsbeleid¹⁰. Voor zover de tekst van het Verdrag echter op niet meer dan ondergeschikte punten van het OESO-modelverdrag afwijkt, wordt in de memorie van toelichting op dergelijke «geringe» afwijkingen in beginsel niet ingegaan. Voorts zullen de protocolartikelen worden behandeld bij het desbetreffende verdragsartikel. Artikel I van het Protocol bij het Verdrag dat als enige op het hele verdrag ziet, wordt bij artikel 1 van het Verdrag hierna toegelicht.

Voorts worden de bijzondere regelingen in het Verdrag, die veelal verband houden met het gegeven dat de Verdragsluitende Staten buurlanden zijn met een veelheid aan bijzondere, economische grensoverschrijdende betrekkingen die dit meebrengt, nader toegelicht.

De toelichting op de diverse bijzondere bepalingen die verband houden met de grensoverschrijdende bedrijventerreinen zijn voor een belangrijk deel ontleend aan de toelichting op de regelingen voor grensoverschrijdende bedrijventerreinen in het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959. De regelingen voor grensoverschrijdende bedrijventerreinen in het onderhavige Verdrag vormen immers een voortzetting van de op 4 juni 2004 te Kerkrade overeengekomen regelingen in het Derde Aanvullend Protocol bij de Overeenkomst van 16 juni 1959 tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied (hierna: «Derde Aanvullend Protocol»; *Trb.* 2004, 185), zonder materiële wijzigingen.

¹⁰ Zoals dat inmiddels is neergelegd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (Kamerstukken II 2010/11, nr. 25 087, bijlage bij nr. 7), alsmede in de voorgaande verdragsnotities uit 1987 (Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nr. 2), uit 1996 (Kamerstukken II 1996/97, 25 087, nr. 1) en uit 1998 (Kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4) die voor grote delen hun belang hebben behouden, ook na publicatie van de nieuwe verdragsnotitie in 2011.

II.0.1. Titel en Preambule

Anders dan het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959 geldt dit Verdrag alleen voor belastingen naar het inkomen. Dat is een afwijking van het OESO-modelverdrag, dat immers ziet op zowel inkomen als vermogen. Omdat Nederland geen specifieke belasting op vermogen als zodanig hanteert, en Duitsland (materieel) een dergelijke belasting evenmin hanteert, behoeven dergelijke belastingen niet in de titel en het Verdrag te worden genoemd. Als Nederland in de toekomst een belasting op vermogen zou invoeren, of Duitsland alsnog in de praktijk een vermogensbelasting zou gaan heffen, wordt door beide Verdragsluitende Staten onderkend dat dit een reden kan zijn om tot aanpassing van het Verdrag te komen.

II.1. Personen op wie het Verdrag van toepassing is (artikel 1 juncto artikel I van het Protocol)

Het eerste artikel is in overeenstemming met het OESO-modelverdrag. In artikel I van het Protocol bij het Verdrag zijn twee onderwerpen nader benoemd. Het betreft een verwijzing naar het Unierecht (eerste lid) alsmede regels ten aanzien van kwalificatieverschillen (tweede lid). Met betrekking tot het Unierecht is in het eerste lid expliciet vastgelegd dat dit recht prevaleert boven de verdragsartikelen. Met dit lid is niet beoogd een nieuwe regel te stellen, maar wordt in de eerste plaats duidelijk gemaakt dat de verdragsbepalingen niet beogen een nationale strijdigheid met het Unierecht te legitimeren. In de tweede plaats is niet beoogd hiermee afstand te nemen van de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie ten aanzien van bilaterale belastingverdragen. De intentie is wél om zichtbaar in het Verdrag te bevestigen dat, daar waar Europese jurisprudentie en/of regelgeving nu of in de toekomst bepalingen in dit bilaterale belastingverdrag raakt of nationaalrechtelijke bepalingen raakt waarnaar in het bilaterale verdrag wordt verwezen, die Europese jurisprudentie en/of regelgeving geldt boven dit Verdrag of boven dergelijke nationaalrechtelijke bepalingen. Nederland heeft in het bijzonder om deze bepaling gevraagd in relatie tot de verwijzing naar Duitse nationale antimisbruikregels in artikel 23 en artikel XV van het Protocol bij het Verdrag. Waar toepassing van de in artikel XV, eerste lid, van het Protocol genoemde Duitse bepalingen in strijd zou zijn met Unierecht, geldt derhalve (juist) niet dat dit Verdrag die bepalingen dan toch in de relatie tussen Duitsland en Nederland van toepassing zou blijven verklaren. Overigens wordt er door beide landen vanuit gegaan dat de invloed van Unierecht op het Verdrag zelf beperkt is. Ter illustratie kan worden gewezen op de arresten van het Europese Hof van Justitie van 12 mei 1998, zaak C-336/6 (R. Gilly v. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin) en van 5 juli 2005, zaak C-376/03 (D. v. Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen). In de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 wordt uitvoerig ingegaan op de relatie tussen belastingverdragen en het Unierecht.¹¹ In artikel I, tweede lid, van het Protocol bij het Verdrag wordt ingegaan op zogenoemde kwalificatieproblematiek. Daarbij dient met name te worden gedacht aan situaties waarbij de ene Verdragsluitende Staat een entiteit als transparant ziet, terwijl de andere Verdragsluitende Staat de entiteit als niet-transparant aanmerkt. Ook kan worden gedacht aan situaties waarbij de Verdragsluitende Staten een inkomstenbron verschillend kwalificeren en daardoor een verschillend verdragsartikel toepassen. In beide gevallen kan zich dubbele belasting of vrijstelling voordoen als beide Staten aan de eigen kwalificatie vasthouden.

¹¹ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, bijlage bij nr. 7, daarvan in het bijzonder paragraaf 1.3.5.

Bij het opstellen van een bepaling om dergelijke problematiek aan te pakken, dient in het achterhoofd te worden gehouden dat Nederland in een aantekening («observation») in onderdeel 27.1 van het commentaar op artikel 1 van het OESO-modelverdrag heeft laten vastleggen niet integraal te kunnen instemmen met de OESO-gedachtevorming omtrent dergelijke problematiek. Daarbij is Nederland tevens van mening dat een specifieke bepaling («juridische kapstok») in het belastingverdrag zelf nodig is om de door de OESO ontwikkelde uitgangspunten met betrekking tot hybride entiteiten werkelijk te kunnen toepassen in een concrete verdragsrelatie. Gewezen kan worden op onderdeel 2 tot en met 6.7 van het commentaar op artikel 1 van het OESO-modelverdrag en het daar genoemde rapport getiteld «The Application of the OECD Model Tax Convention on Partnerships». Ook heeft Nederland een aantekening geplaatst in onderdeel 80 van het commentaar op artikel 23 van het OESO-modelverdrag, waaruit volgt dat Nederland onder de daar geschetste omstandigheden niet per definitie de kwalificatie van de bronstaat wil volgen. Omdat Nederland deze terughoudendheid kent ten aanzien van de OESO-vastlegging met betrekking tot hybride entiteiten (dit is nader uiteengezet in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011¹²), heeft Nederland in enkele recente verdragen met landen als het Verenigd Koninkrijk (*Trb.* 2008, 201; artikel 22, tweede tot en met vijfde lid) en Japan (*Trb.* 2010, 249; artikel 4, vijfde lid, onderdeel a tot en met e) een aantal voorbeelden van kwalificatieverschillen in het met die landen ondertekende bilaterale belastingverdrag nader uitgewerkt en van oplossingen voorzien.

Ook aan Duitsland is gedurende het onderhandelingsproces voorgelegd een aantal varianten van kwalificatieverschillen uit te werken. Duitsland stond daar echter terughoudend tegenover. Duitsland herkende de in steek conform de voorbeelden in de voornoemde verdragen wel en achtte deze ook in lijn met de benadering zoals die past bij de logica die in OESO-verband is ontwikkeld en waar Duitsland zich achter schaaft, maar wenste dit niet uitvoerig in het Verdrag uit te schrijven. Daarbij speelt tevens een rol dat in het verleden slechts een beperkt aantal gevallen van kwalificatieverschillen in onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Duitsland aan de orde is geweest.

Als gevolg van het voorgaande is in artikel I, tweede lid, van het Protocol bij het Verdrag uiteindelijk gekozen voor een bepaling op hoofdlijnen hoe met kwalificatieverschillen om te gaan. Nederland hecht immers wel sterk aan enige vermelding in een verdrag, mede gezien de hiervoor genoemde aantekening («observation») van Nederland.

De hier gekozen variant maakt in de eerste volzin duidelijk dat, indien sprake is van een volgens één der Verdragsluitende Staten transparante entiteit ten aanzien van een specifiek inkomensbestanddeel met zekerheid recht op verdragstoepassing bestaat indien dat inkomensbestanddeel volgens het nationale recht van één van beide landen tot het belastbare inkomen of de belastbare winst wordt gerekend bij de ontvanger in één der Verdragsluitende Staten.

De tweede volzin van het tweede lid van artikel I van het Protocol bij het Verdrag benadrukt vervolgens dat in andere situaties waarin de ene Verdragsluitende Staat een entiteit als transparant en de andere Verdragsluitende Staat een entiteit als niet-transparant kwalificeert, de bevoegde autoriteiten het nodige zullen doen om eventueel daaruit voortvloeiende dubbele heffing, heffing in strijd met het Verdrag of geheel of gedeeltelijke dubbele vrijstelling van belasting te voorkomen.

In de derde volzin wordt de mogelijkheid geopend voor de genoemde autoriteiten om een in het kader van het tweede lid overeengekomen oplossing openbaar te maken.

¹² Kamerstukken II 2010/11, 25 087, bijlage bij nr. 7, daarvan paragraaf 2.3.

II.2. Belastingen waarop het Verdrag van toepassing is (artikel 2)

Artikel 2 van het Verdrag stemt in essentie overeen met het OESO-modelverdrag. Bij de opsomming van de Duitse belastingen in het derde lid zijn ook specifiek de Duitse opslagen op de basistarieven genoemd. Aan Nederlandse zijde is het aandeel van de regering in de nettowinsten behaald met de exploitatie van natuurlijke rijkdommen geheven krachtens de Mijnbouwwet genoemd. Met het specifiek benoemen van deze wet is zeker gesteld dat ter zake een beroep kan worden gedaan op de bepaling ter voorkoming van dubbele belasting. Deze toevoeging is al jarenlang gebruikelijk in de Nederlandse belastingverdragen.

Met deze opsomming is een actualisering bereikt ten opzichte van de tekst in het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959. Van materieel belang in dit artikel is overigens dat aan het einde van het vierde lid is vermeld dat beide Verdragsluitende Staten elkaar op de hoogte stellen van relevante wijzigingen in hun nationale belastingwetgeving. Dat is gebruikelijk in nagenoeg alle belastingverdragen, maar juist in een Verdrag tussen buurlanden als het onderhavige, waarin met enige regelmaat naar nationale regels is verwezen, heeft deze bepaling relevantie.

II.3. Algemene begripsbepalingen (artikel 3)

De definities van de beide Verdragsluitende Staten zijn opgenomen in artikel 3, eerste lid, onderdeel a tot en met c, van het Verdrag. De Verdragsluitende Staten hebben beoogd het Verdrag slechts te laten gelden tussen Duitsland en het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk der Nederlanden. De mogelijkheid bestaat dat op grond van artikel 32 het Verdrag wordt uitgebreid tot delen van het Koninkrijk der Nederlanden die niet in Europa zijn gelegen. De gekozen formulering is zodanig vormgegeven dat deze ook werkt in de huidige situatie, dat wil zeggen sinds de inwerkingtreding van de staatkundige hervormingen binnen het Koninkrijk per 10 oktober 2010. Die staatkundige hervormingen ontwikkelden zich overigens gedurende het proces van onderhandelen met Duitsland, zodat tijdens de onderhandelingen nog geen rekening kon worden gehouden met de uiteindelijke fiscale regelgeving zoals die inmiddels voor het Caribische deel van Nederland (Bonaire, Sint Eustatius en Saba) van toepassing is.

De definities in artikel 3, eerste lid, onderdelen d tot en met i, van het Verdrag stemmen overeen met de definities zoals die worden gebruikt in het OESO-modelverdrag, respectievelijk in de onderdelen a, b, c, h, d en e. De formulering ten aanzien van grensoverschrijdende bedrijfsterreinen in artikel 3, onderdeel j, van het Verdrag is gelijk aan de definitie zoals die ook is opgenomen in artikel 2, eerste lid, onderdeel 6, van het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959.

Voor de definiëring van het begrip onderdaan («national») is Nederland, zoals gebruikelijk, dicht bij de terminologie van het OESO-modelverdrag gebleven. Duitsland kiest voor natuurlijke personen een enigszins afwijkende formulering die verwijst naar de Duitse grondwet, zonder dat daarmee een wezenlijk andere strekking is beoogd dan bij de formulering volgens het OESO-modelverdrag.

De bevoegde autoriteit is voor Duitsland gedefinieerd als het (Federale) Ministerie van Financiën van Duitsland en bij Nederland is de Minister van Financiën als zodanig aangewezen. Beide Staten kunnen specifieke (uitvoerende) bevoegdheden delegeren aan andere overheidsonderdelen. Bij Duitsland kan aan vertegenwoordigers bij de deelstaten of de Duitse Belastingdienst worden gedacht; bij Nederland aan de directie Internationale Fiscale Zaken van het Ministerie van Financiën of aan de Belastingdienst.

Artikel 3, tweede lid, van het Verdrag bevat een regel voor de uitleg van niet in het Verdrag gedefinieerde termen, die overeenstemt met het OESO-modelverdrag.

II.4. Woonplaats (artikel 4 juncto artikel II van het Protocol)

In artikel 4, eerste lid, van het Verdrag is omschreven wie voor de toepassing van het Verdrag wordt geacht inwoner te zijn van een Verdragsluitende Staat. Volgens deze omschrijving is een persoon inwoner van een Verdragsluitende Staat indien hij aldaar op grond van woonplaats, verblijf, plaats van leiding, of enige andere soortgelijke omstandigheid onderworpen is aan belasting. Deze voorwaarde ten aanzien van de onderworpenheid sluit aan bij het in artikel 4 van het OESO-modelverdrag gehanteerde begrip «liable to tax».

In aanvulling op de bepaling in artikel 4 van het OESO-modelverdrag vult artikel II van het Protocol bij het Verdrag in wanneer een in Nederland gevestigd lichaam wordt geacht te zijn onderworpen aan belasting («liable to tax»). Deze bepaling is op voorstel van Nederland opgenomen in het Verdrag. De aanleiding hiervoor is toegelicht in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011.¹³ Samengevat heeft de bepaling tot doel duidelijkheid te verschaffen ten aanzien van het verdragsinwonerschap van in Nederland gevestigde lichamen. Zoals immers volgt uit het OESO-commentaar op artikel 4¹⁴ bestaat binnen de OESO geen eenduidig inzicht ter zake van de vraag of (subjectieve) vrijstellingen afdoen aan de voor verdragsinwonerschap vereiste onderworpenheid. Nederland is – met een meederheid binnen het verband van de OESO – van mening dat een (subjectieve) vrijstelling niet afdoet aan het onderworpenheidsvereiste. Daarom heeft Nederland aan Duitsland voorgesteld om de term «liable to tax» in artikel 4, eerste lid, eerste volzin, een duidelijke invulling te geven die in lijn is met deze opvatting.

Dit is technisch vormgegeven door in artikel II, eerste volzin, van het Protocol bij het Verdrag de term «liable to tax» aldus in te vullen dat een lichaam dat voor doeleinden van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 inwoner is van Nederland wordt geacht aldaar te zijn onderworpen («liable to tax»), mits de door dat lichaam verkregen inkomsten ingevolge de belastingwetgeving van Nederland worden behandeld als de inkomsten van dat lichaam (en niet als de inkomsten van zijn rechthebbenden, leden of participanten).

De omschrijving in artikel II, eerste volzin, van het Protocol van de term «liable to tax» heeft tot gevolg dat alle lichamen die voor doeleinden van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 inwoner zijn van Nederland – ongeacht of deze lichamen in Nederland in feite aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen of niet¹⁵ – voor de toepassing van het Verdrag kunnen worden aangemerkt als inwoner van Nederland, mits deze lichamen voor de belastingwetgeving van Nederland fiscaal zelfstandig zijn.

Daarnaast dient uiteraard aan de overige vereisten van het inwonerartikel te worden voldaan. Artikel II, eerste volzin, van het Protocol is immers slechts een invulling van het begrip «liable to (income) tax» in de eerste volzin van het eerste lid van artikel 4 van het Verdrag. Derhalve moet voorts worden voldaan aan het vereiste van de tweede volzin van het eerste lid van artikel 4 van het Verdrag: het desbetreffende lichaam mag niet slechts aan belasting zijn onderworpen ter zake van inkomsten uit bronnen in de Verdragsluitende Staat. Ter vermijding van eventuele

¹³ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, bijlage bij nr. 7, daarvan paragraaf 2.2.1.

¹⁴ Verwezen wordt naar de paragrafen 8.5 en 8.6 van het OESO-commentaar op artikel 4.

¹⁵ Hiervoor is tevens van belang dat het begrip «lichamen» in de zin van artikel 2 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet is beperkt tot de daadwerkelijk aan de heffing van vennootschapsbelasting onderworpen lichamen.

misverstanden is ter verduidelijking deze (laatstgenoemde) volzin herhaald in artikel II van het Protocol.

Op verzoek van Duitsland is artikel II, eerste volzin, van het Protocol bewust eenzijdig geformuleerd voor alle lichamen die voor doeleinden van de Nederlandse Wet op de vennootschapsbelasting 1969 inwoner zijn van Nederland. Duitsland had geen behoefte aan een vergelijkbare bepaling voor de lichamen die voor doeleinden van de relevante Duitse belastingwetgeving inwoner zijn van Duitsland.

Samengevat heeft artikel II, eerste volzin, van het Protocol tot gevolg dat voor de toepassing van het Verdrag als inwoner van Nederland mede worden aangemerkt de alhier gevestigde: 1) vrijgestelde pensioenfondsen; 2) stichtingen en verenigingen die geen onderneming drijven; 3) fiscale beleggingsinstellingen in de zin van artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969; alsmede 4) de vrijgestelde beleggingsinstellingen in de zin van artikel 6a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

In hoeverre voor de laatste categorie, de in Nederland gevestigde vrijgestelde beleggingsinstellingen, vervolgens ook aanspraak bestaat op verdragsvoordelen (waarbij met name moet worden gedacht aan een eventuele verlaging van Duitse bronbelasting, «Kapitalertragsteuer», op dividenden), hangt blijkens artikel XV, vijfde lid, van het Protocol mede af van de toepassing van het Duitse § 50(d) Abs. 3 EStG. Voor een nadere toelichting op de werking van voornoemd artikel in de Duitse wetgeving wordt verwezen naar de toelichting op artikel 23 van het Verdrag.

Artikel 4, tweede lid, van het Verdrag geeft regels om te bepalen van welk land een natuurlijke persoon met een dubbele woonplaats geacht wordt inwoner te zijn voor de toepassing van het belastingverdrag. Aangesloten wordt bij zijn duurzaam tehuis, het middelpunt van zijn levensbelangen of zijn gewoonlijk verblijf, respectievelijk zijn nationaliteit. Indien op grondslag van deze factoren geen uitsluitel wordt verkregen, zullen de bevoegde autoriteiten in wederzijds overleg bepalen waar deze persoon inwoner is.

Op basis van artikel 4, derde lid, van het Verdrag wordt – conform artikel 4, derde lid, van het OESO-modelverdrag – een lichaam dat inwoner is van beide Verdragsluitende Staten geacht inwoner te zijn van het land waar de werkelijke leiding van het lichaam is gevestigd.

Artikel 4, vierde lid, van het Verdrag is de opvolger van artikel 3, lid 5a, van het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959. Laatstgenoemd artikellid is in 2004 bij het Derde Aanvullend Protocol in het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959 ingevoegd, als onderdeel van de bij die gelegenheid ingevoerde regeling voor grensoverschrijdende bedrijventerreinen. Doel en strekking van artikel 4, vierde lid, van het Verdrag zijn identiek aan die van de voorganger in het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959. Een inhoudelijke wijziging is derhalve niet beoogd. Met het vierde lid wordt een oplossing geboden voor ondernemingen die in een aangewezen grensoverschrijdend bedrijventerrein fysiek op de Nederlands-Duitse landsgrens zijn of worden gevestigd. Dit is immers een mogelijkheid die zich in de sfeer van de grensoverschrijdende bedrijventerreinen in de praktijk kan voordoen, omdat een grensoverschrijdend bedrijventerrein, zoals volgt uit de omschrijving van artikel 3, eerste lid, onderdeel j, van het Verdrag, wordt doorsneden door de Nederlands-Duitse landsgrens. In een dergelijk geval kunnen zich in de praktijk problemen voordoen bij de vaststelling van de Verdragsluitende Staat waarin een lichaam wordt geacht te zijn gevestigd voor de toepassing van het Verdrag. In beginsel heeft een lichaam voor de toepassing van het Verdrag zijn woonplaats in de Staat waarin de plaats van zijn leiding zich bevindt (artikel 4, eerste lid, van het Verdrag).

Als de werkelijke leiding van de onderneming zich zou bevinden in een gebouw dat op een grensoverschrijdend bedrijventerrein op de Nederlands-Duitse landsgrens is gelegen, dan zou het zonder nadere

regelgeving praktisch onmogelijk zijn eenduidig vast te stellen van welke Verdragsluitende Staat het lichaam inwoner is voor de toepassing van het Verdrag. Teneinde te voorzien in een oplossing voor deze problematiek geldt een objectieve en pragmatische maatstaf. Deze houdt in dat een lichaam waarvan de werkelijke leiding zich bevindt in een gebouw dat op de landsgrens is gelegen, voor de toepassing van het Verdrag wordt geacht zijn woonplaats te hebben in de Verdragsluitende Staat waar de meeste vierkante meters zijn gelegen van de ruimten waarin de werkelijke leiding van de onderneming wordt uitgeoefend. In de Bijlage bij dit Verdrag zijn enkele praktische voorbeelden opgenomen zoals die ook zijn opgenomen in het Derde Aanvullend Protocol van 2004 op het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959. Deze voorbeelden kunnen in voorkomend geval als richtsnoer gelden bij de vaststelling van de woonplaats van op een grensoverschrijdend bedrijventerrein gevestigde lichamen waarvan de plaats van leiding op de Nederlands-Duitse landsgrens is gelegen en de plaats van de werkelijke leiding van die lichamen niet kan worden vastgesteld. De leidende maatstaf wordt dan de oppervlakte van de ruimtes in een gebouw waarin de leiding van de onderneming wordt uitgeoefend. De Bijlage met voorbeelden vormt een integrerend onderdeel van het Verdrag (zie ook de toelichting op artikel 31 van het Verdrag).

II.5. Vaste inrichting (artikel 5 junctis artikelen III en IV van het Protocol)

Artikel 5 van het Verdrag geeft regels over wanneer sprake is van een vaste inrichting van een onderneming. Het artikel komt overeen met de desbetreffende bepaling uit het OESO-modelverdrag, behoudens voor zover het de regeling voor werkzaamheden buitengaats betreft (artikel 5, vierde, vijfde en zesde lid). In het navolgende wordt de regeling voor werkzaamheden buitengaats nader toegelicht.

De Nederlandse wet- en regelgeving biedt de mogelijkheid de winst behaald met werkzaamheden die verband houden met de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen op het continentale plat te belasten indien deze werkzaamheden 30 dagen of langer in beslag nemen.

Nederlandse belastingheffing is op grond van de wet- en regelgeving bovendien mogelijk over alle activiteiten die worden verricht in, op of boven het Noordzeewinningsgebied. Om het nationale heffingsrecht over werkzaamheden buitengaats ook onder belastingverdragen te kunnen effectueren, wordt gestreefd naar opname van een bepaling in verdragen op grond waarvan Nederland via een uitbreiding van het begrip «vaste inrichting» het heffingsrecht mag uitoefenen over winst behaald met werkzaamheden buitengaats die verband houden met de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen op het continentale plat, met inbegrip van alle activiteiten die worden verricht in, op of boven het Noordzeewinningsgebied (bijvoorbeeld de exploitatie, aldaar, van windmolenparken), indien deze werkzaamheden 30 dagen of langer in beslag nemen.

In de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011¹⁶ is neergelegd dat Nederland in nieuwe belastingverdragen niet meer streeft naar een afzonderlijk artikel voor werkzaamheden buitengaats, dat tevens ziet op het loon van werknemers die voor buitenlandse ondernemingen werken in, op of boven het Noordzeewinningsgebied, maar dat wordt gestreefd naar een uitbreiding van het begrip «vaste inrichting», (alleen) met het oog op de belastingheffing over de met werkzaamheden buitengaats behaalde ondernemingswinsten.

In artikel 5, vierde lid, van het Verdrag is derhalve, in lijn met dit nieuwe Nederlandse verdragsbeleid, voorzien in een uitbreiding van het vaste inrichting-begrip in aansluiting op de Nederlandse wet- en regelgeving,

¹⁶ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, bijlage bij nr. 7.

zoals deze hiervoor is beschreven. Eveneens in overeenstemming met dit verdragsbeleid is daarbij uitdrukkelijk neergelegd dat het ingevolge artikel 5, vierde lid, verruimde vaste inrichting-begrip niet doorwerkt naar artikel 14, tweede lid, van het Verdrag. De uitbreiding van het vaste inrichting-begrip voor werkzaamheden buitengaats ziet met andere woorden alleen op de belastingheffing over de winst, behaald met werkzaamheden buitengaats. Waar derhalve in artikel 14, tweede lid, het begrip «vaste inrichting» is opgenomen (vergelijk artikel 14, tweede lid, onderdeel c), dient dit begrip voor de toepassing van het artikel inzake inkomsten uit dienstbetrekking te worden uitgelegd aan de hand van de «reguliere» invulling van het vaste inrichting-begrip, met voorbijgaan aan de uitbreiding van het vaste inrichting-begrip ingevolge artikel 5, vierde lid, van het Verdrag.

Ingevolge artikel 5, vijfde lid, van het Verdrag wordt de uitdrukking «werkzaamheden buitengaats» voor de toepassing van het vierde lid geacht niet te omvatten: a) (een combinatie van) hulp- en nevenwerkzaamheden als bedoeld in het zevende lid van artikel 5; b) werkzaamheden die worden verricht met schepen die primair zijn ontworpen voor het verrichten van sleep- of ankerwerkzaamheden; alsmede c) het vervoer van voorraden of personeel door schepen of luchtvaartuigen in internationaal verkeer. Deze uitzonderingen, die zijn ontleend aan de op 18 juni 1991 tot stand gekomen Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Koninkrijk Zweden tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (*Trb.* 1991, 108 en *Trb.* 1992, 20), dienen aldus te worden verstaan dat geen vaste inrichting op de voet van het vierde lid aanwezig wordt geacht, indien buitengaats uitsluitend dergelijke werkzaamheden worden verricht. Worden dergelijke werkzaamheden door de onderneming of, in gelieerde verhoudingen, door de verbonden vennootschappen verricht naast de «hoofdwerkzaamheden», dan worden zij in die hoofdwerkzaamheden «meebetrokken».

Teneinde oneigenlijk gebruik te voorkomen, bepaalt artikel 5, zesde lid, van het Verdrag dat de duur van de werkzaamheden buitengaats die in het kader van hetzelfde project in gelieerde verhoudingen opvolgend worden verricht door twee of meer gelieerde ondernemingen, bij elkaar moeten worden opgeteld. Indien de duur van het project op deze wijze een al dan niet aaneengesloten termijn van ten minste 30 dagen in een periode van twaalf maanden bereikt, wordt ieder van de ondernemingen geacht de werkzaamheden buitengaats te hebben verricht met behulp van een vaste inrichting, ongeacht of één of meer van deze ondernemingen afzonderlijk dergelijke werkzaamheden heeft c.q. hebben verricht gedurende minder dan 30 dagen. Een onderneming wordt geacht te zijn gelieerd aan een andere onderneming indien de een 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.

In artikel III van het Protocol bij het Verdrag is een aantal praktische regels neergelegd voor de berekening van de duur van twaalf maanden in het geval dat een onderneming verschillende plaatsen van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden in de andere Verdragsluitende Staat exploiteert, als bedoeld in artikel 5, derde lid, van het Verdrag. De vuistregels – die zijn ontwikkeld aan de hand van een aantal praktijkgevallen die in het kader van onderling overleg tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Duitsland aan de orde zijn geweest – hebben een verduidelijkende functie, ten dienste van de praktijk. In de kern betreft het een nadere uitwerking van het criterium van een commerciële en geografische eenheid, zoals dat is opgenomen in het commentaar op artikel 5 van het OESO-modelverdrag (onder meer in paragraaf 18). Aan de hand van dit criterium wordt bepaald of – in dit geval in de sfeer van bouw-, constructie- en installatiewerkzaamheden –

sprake is van één project (bedrijfsinrichting), dan wel van losstaande projecten. In het eerste geval wordt de twaalfmaandsperiode getoetst door de duur te meten van alle ondernemingsactiviteiten die worden uitgeoefend door middel van de éne bedrijfsinrichting, terwijl in de tweede situatie de twaalfmaandsperiode wordt bepaald voor elk project afzonderlijk. Uiteindelijk kan dit beslissend zijn voor het antwoord op de vraag of een onderneming één dan wel meerdere (constructie-) vaste inrichtingen in de andere Verdragsluitende Staat heeft, dan wel in het geheel géén (constructie-) vaste inrichting heeft.

In artikel IV van het Protocol bij het Verdrag is een bepaling opgenomen op grond waarvan het bezit van exploratie- en exploitatierechten, met inbegrip van belangen bij dergelijke rechten, bij fictie worden aangemerkt als een vaste inrichting die in die jurisdictie is gevestigd. Hiermee wordt zeker gesteld dat inkomsten die uit dergelijke rechten worden verkregen en winst die wordt behaald met de vervreemding van dergelijke rechten, ter belastingheffing toekomen aan de bronstaat. Vergelijkbare bepalingen is Nederland overeengekomen in de verdragsrelatie met onder meer: Macedonië (*Trb.* 1998, 238), Litouwen (*Trb.* 1999, 149), Polen (*Trb.* 2002, 86), Slovenië (*Trb.* 2004, 252), Zwitserland (*Trb.* 2010, 98) en Hongkong (*Trb.* 2010, 198).

II.6. Inkomsten uit onroerende zaken (artikel 6)

Artikel 6 van het Verdrag legt het internationaal aanvaarde beginsel vast dat inkomsten uit onroerende zaken mogen worden belast door de Verdragsluitende Staat waar deze onroerende zaken zijn gelegen. Het artikel volgt daarin het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid.

II.7. Winst uit onderneming (artikel 7 junctis artikelen V en VI van het Protocol)

Artikel 7, eerste, tweede en zesde lid, is gelijk aan de 2010-tekstversie van de overeenkomstige bepaling in het OESO-modelverdrag en is in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid. Gedurende de loop van de verdragsonderhandelingen, in juli 2010, werd artikel 7 van het OESO-modelverdrag door de OESO-staten aangepast. Na enige overweging is door Duitsland en Nederland besloten om direct de nieuwe standaard te volgen en die nieuwe tekst in het Verdrag op te nemen. In één opzicht zijn Duitsland en Nederland van het OESO-modelverdrag afgeweken. In artikel 7, derde lid, van het Verdrag is namelijk gekozen voor de alternatieve bepaling, zoals die in paragraaf 68 van het commentaar op artikel 7 van het OESO-modelverdrag is opgenomen. Beide Verdragsluitende Staten menen dat de nadruk op meer ruimte in individuele zaken voor de Staten om hun positie te kiezen, gecombineerd met grote zekerheid dat een oplossing voor dubbele belasting zal worden bereikt, goede reden geeft die alternatieve bepaling op te nemen. Voor Nederland is het de eerste keer dat het nieuwe artikel 7 van het OESO-modelverdrag is opgenomen. Artikel 7, vierde en vijfde lid, van het Verdrag zien op grensoverschrijdende bedrijventerreinen en deze leden komen overeen met artikel 5, vierde en vijfde lid, van het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959. In artikel V van het Protocol bij het Verdrag is een bepaling opgenomen die ziet op de oprichtingsfase van Nederlandse besloten vennootschappen en Duitse GmbH's in het bijzonder, in de gevallen waarin sprake is van de omzetting van door natuurlijke personen gedreven ondernemingen in dergelijk lichamen. Om kwalificatieverschillen en daarmee potentiële dubbele belastingheffing of afwezigheid van belasting in beide Verdragsluitende Staten te voorkomen, is vastgelegd dat onder de geschetste omstandigheden onttrekkingen uit de onderneming door de natuurlijke persoon / ondernemer (en toekomstig aandeelhouder) voor het Verdrag

als winst uit onderneming worden gekwalificeerd in de periode vanaf de (dagtekening van de) voorovereenkomst c.q. het voornemen de vennootschap op te richten (dagtekening van de intentieverklaring) tot het moment waarop de vennootschap werkelijk is opgericht.

Artikel VI van het Protocol bij het Verdrag, ten slotte, voorziet in de verdeling van de heffingsrechten van de inkomsten van Europarlementariërs. Bij de invoering van het Besluit 2005/684/EG, Euratom, van het Europees Parlement van 28 september 2005 houdende aanneming van het Statuut van de leden van het Europees Parlement (Pb EU 2005, L 262) heeft Nederland ervoor gepleit dat de bezoldiging van Europarlementariërs slechts wordt belast in het land waar het parlementslid is gekozen, met het oog op de eenvoud en duidelijkheid voor de Europarlementariërs. Deze voorkeur van Nederland is ook bij de verdragsonderhandelingen naar voren gebracht. Duitsland kon met de benadering van Nederland instemmen. Daarom is in artikel VI van het Protocol bij het Verdrag een bepaling opgenomen op grond waarvan de Verdragsluitende Staat waarin het parlementslid is gekozen (de kiesstaat) het heffingsrecht krijgt toebedeeld.

In het tweede lid wordt deze regel ook analoog van toepassing verklaard op de eventuele echtgenoot, partner en kinderen van het parlementslid. Nederland zal, als woonland van de Europarlementariër, het inkomen niet meetellen bij de bepaling van het marginale belastingtarief, dat wil zeggen dat Nederland het progressievoorbehoud niet zal toepassen. Dit laat echter onverlet dat Nederland in voorkomende gevallen het inkomen wel zal meenemen in de relevante grondslag op basis waarvan het al dan niet toekennen van bepaalde persoonlijke tegemoetkomingen en aftrekken, heffingskortingen en inkomensgerelateerde regelingen (toeslagen) wordt bepaald. Dat is geregeld in artikel VI, derde lid, van het Protocol.

II.8. Vervoer per schip en via de lucht (artikel 8 juncto artikel VII van het Protocol)

De winst behaald met de exploitatie van schepen en vliegtuigen in internationaal verkeer en de winst van binnenschippers is ter belastingheffing toegewezen aan de Verdragsluitende Staat waarin de plaats van de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen. Van belang daarbij is dat artikel 3, eerste lid, onderdeel h, bepaalt dat met de formulering «onderneming van een Verdragsluitende Staat» wordt bedoeld: «een onderneming die wordt uitgeoefend door een inwoner van een Verdragsluitende Staat». Artikel 8, eerste en tweede lid, van het Verdrag sluit daarmee direct aan op het OESO-modelverdrag.

Het artikel 8, derde lid, van het Verdrag geeft aan dat de heffingsrechten over enkele categorieën inkomsten die enige samenhang vertonen met de exploitatie van schepen, vliegtuigen en boten overeenkomstig het eerste en tweede lid over de Verdragsluitende Staten worden verdeeld. Gedacht kan worden aan incidentele verhuur van vervoermiddelen of van containers. Die toevoeging ten opzichte van het OESO-modelverdrag is bedoeld ter verduidelijking en is in lijn met het commentaar bij artikel 8 van het OESO-modelverdrag, in het bijzonder de paragrafen 5 en 9. Dit is tevens in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid. Voor enkele voorbeelden wordt verwezen naar de verdragen met Argentinië (*Trb.* 1997, 63), België (*Trb.* 2001, 136) en het Verenigd Koninkrijk (*Trb.* 2008, 201).

In artikel 8, vierde lid, van het Verdrag wordt afgeweken van de regels in het OESO-modelverdrag doordat wordt voorzien in een meer praktisch handvat voor de situaties waarin de leiding van een onderneming aan

boord van een schip of boot wordt uitgeoefend.¹⁷ Het OESO-modelverdrag wijst in dat geval het heffingsrecht over de ondernemingswinst toe aan de Verdragsluitende Staat waar de thuishaven van het schip of van de boot zich bevindt. Als een dergelijke thuishaven niet is aan te wijzen, acht het OESO-modelverdrag de woonstaat van de exploitant van het schip of de boot doorslaggevend. In het Verdrag is de volgende variant gekozen. Als de leiding van de onderneming aan boord van een schip of boot wordt uitgeoefend, wordt het heffingsrecht in feite direct toegekend aan de Verdragsluitende Staat waarvan de exploitant van het schip of de boot inwoner is. Voor de situatie dat de exploitant een natuurlijke persoon is die volgens artikel 4, eerste lid, van het Verdrag inwoner is van beide Verdragsluitende Staten is in artikel 8, vierde lid, een aanvullende regel opgenomen, inhoudende dat enkele criteria van artikel 4, tweede lid, van het Verdrag worden uitgeschakeld, te weten: duurzaam tehuis, middelpunt van levensbelangen en gewoonlijk verblijf. Dat heeft in die situatie tot gevolg dat het heffingsrecht wordt toegekend aan de Verdragsluitende Staat waarvan de desbetreffende natuurlijke persoon onderdaan is. Doordat de criteria van artikel 4, tweede lid, onderdeel a en b zijn uitgeschakeld, wordt immers artikel 4, tweede lid, onderdeel c, van toepassing. Deze bijzondere regeling beoogt een instrument ter verdeling van de heffingsrechten te bieden dat voor de Belastingdiensten in beide Verdragsluitende Staten praktisch toepasbaar is.

Artikel 8, vijfde lid, van het Verdrag is gelijk aan artikel 8, vierde lid, van het OESO-modelverdrag met één uitzondering. Anders dan in het genoemde lid van het OESO-modelverdrag wordt in het vijfde lid niet alleen verwezen naar het eerste, maar ook naar het tweede lid, omdat in beide gevallen denkbaar is dat winst wordt behaald in gezamenlijk verband als aldaar omschreven. Immers, dat is niet slechts denkbaar bij schepen en vliegtuigen (eerste lid), maar ook bij boten (tweede lid). In artikel VII van het Protocol bij het Verdrag is, in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid, zeker gesteld dat (ook) Duitsland de Nederlandse heffing ten aanzien van de door KLM behaalde luchtvaartwinsten respecteert, zolang onder de op 16 maart 1973 te Parijs tot stand gekomen Overeenkomst tussen de Regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de Regering van de Franse Republiek tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen (*Trb.* 1973, 83), met protocol van 7 april 2004 (*Trb.* 2004, 150), het exclusieve heffingsrecht ter zake van deze luchtvaartwinsten aan Nederland wordt gelaten. Duitsland heeft desgevraagd expliciet bevestigd deze uitleg van artikel VII van het Protocol te onderschrijven.

II.9. Gelieerde ondernemingen (artikel 9)

Artikel 9 van het Verdrag is volledig conform het OESO-modelverdrag. Dat betekent dat in het eerste lid van het artikel is vastgelegd dat de Verdragsluitende Staten het zakelijkheidsbeginsel («*at arm's length*»-beginsel) kunnen toepassen bij grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen. Dit beginsel houdt in dat bij transacties tussen gelieerde ondernemingen geen voorwaarden zouden moeten gelden die afwijken van de voorwaarden die onafhankelijke derden in de gegeven omstandigheden overeengekomen zouden zijn. Voor de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel gelden als leidraad de door de OESO opgestelde «*Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax*

¹⁷ Voor nadere achtergrondinformatie wordt tevens verwezen naar de brief van de Minister van Financiën van 11 mei 2010, nr. IFZ2010/286, antwoorden op Kamervragen van het toenmalige lid Weekers (VVD).

administrations» en de administratieve praktijken van de Verdragsluitende Staten¹⁸.

Als op basis van het zakelijkheidsbeginsel in de ene Verdragsluitende Staat een correctie heeft plaatsgevonden («initiële correctie») die heeft geleid tot het in de belastingheffing betrekken van een gedeelte van de winst dat ook in de andere Verdragsluitende Staat in de belastinggrondslag is opgenomen, zal op grond van het tweede lid van artikel 9 de andere Verdragsluitende Staat op passende wijze de belastingheffing over het desbetreffende gedeelte van de winst aanpassen («corresponderende correctie»).

II. 10. Dividenden (artikel 10 junctis artikelen VIII, IX en X van het Protocol)

Ingevolge artikel 10, eerste lid, van het Verdrag mogen dividenden die worden betaald door een lichaam dat inwoner is van één van beide Verdragsluitende Staten aan een inwoner van de andere Staat, in de andere Verdragsluitende Staat worden belast. Die verdeling van heffingsrechten is in overeenstemming met het OESO-modelverdrag.

Artikel 10, tweede lid, van het Verdrag voorziet vervolgens, zoals ook het geval is in het OESO-modelverdrag, in een aantal mogelijkheden voor het heffen van belasting op dividenden door de Verdragsluitende Staat waarvan het lichaam dat de dividenden betaalt inwoner is (de bronstaat). Wanneer het gaat om dividenden op deelnemingen van ten minste 10% beperkt het Verdrag de bronstaat tot een belastingheffing van niet meer dan 5% over het bruto bedrag van deze deelnemingsdividenden (tweede lid, onderdeel a). Duitsland was, in lijn met vast Duits verdragsbeleid, niet bereid ter zake van deelnemingsdividenden een uitsluitende woonstaathffing overeen te komen. Dit laat uiteraard onverlet dat een belanghebbende onder omstandigheden een beroep op het primaire en/of het secundaire Unierecht kan doen. Wat het secundaire Unierecht betreft, wordt in dit verband gewezen op in het bijzonder de werking van de Moeder-dochter-richtlijn¹⁹.

Voor het geval een pensioenfonds dat inwoner is van Nederland uiteindelijk gerechtigde is tot dividenden die worden betaald door een lichaam dat inwoner is van Duitsland, beperkt het Verdrag de bronstaat (Duitsland) tot een belastingheffing van niet meer dan 10% over het bruto bedrag van deze dividenden (artikel 10, tweede lid, onderdeel b, van het Verdrag). In lijn met het Nederlandse verdragsbeleid heeft Nederland aan Duitsland gevraagd de Duitse bronheffing op dividenden (Kapitalertragsteuer) ten behoeve van in Nederland gevestigde pensioenfondsen te verlagen tot nihil. Duitsland was daartoe echter niet bereid en wilde aanvankelijk geen enkele verlaging van het bronheffingtarief toestaan. Uiteindelijk is Duitsland akkoord gegaan met een verlaging van het voornoemde percentage tot 10%. Nederland is daarmee akkoord gegaan, als onderdeel van het totale onderhandelingsresultaat en in de wetenschap dat in het belastingverdrag tussen Duitsland en het Verenigd Koninkrijk (2010) hetzelfde percentage is opgenomen. Het bleek voor Duitsland niet mogelijk in de relatie tot Nederland een lager bronheffingpercentage (op dividenden) voor pensioenfondsen af te spreken dan in de relatie tot het Verenigd Koninkrijk was overeengekomen.

Wat in dit verband moet worden verstaan onder pensioenfonds, is gedefinieerd in artikel VIII van het Protocol bij het Verdrag. Op Duits voorstel is een zeer gedetailleerde definitie van pensioenfonds gegeven.

¹⁸ Verwezen wordt naar: www.oecd.org/ctp/tp/guidelines.

¹⁹ Richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lidstaten (PbEG 1990, L 225), zoals gewijzigd door Richtlijn 2003/123/EG van de Raad van 22 december 2003 (PbEG 2004, L 7) alsmede de Richtlijnen inzake de toetreding van nieuwe Lidstaten.

In deze definitie is uitgewerkt waar een pensioenfonds zich in algemene zin mee bezig dient te houden en, meer in het bijzonder, welke pensioen-soorten een pensioenfonds mag uitvoeren. Het moet gaan om fondsen met rechtspersoonlijkheid, die aanvullende pensioenen uitvoeren, op kapitaalgedekte basis, namens één of meer werkgevers (artikel VIII, eerste lid, aanhef en onderdeel a, van het Protocol). Het kan bij deze pensioenen zowel gaan om eindloon- of middelloontoezeggingen, als om beschikbare premieregelingen.

De strekking van Artikel VIII, eerste lid, onderdeel b, van het Protocol is dat levensverzekeringsmaatschappijen niet volgens de verdragsdefinitie als pensioenfonds kwalificeren.

De werknemers dienen hun aanspraken op pensioen rechtstreeks geldend te kunnen maken jegens het pensioenfonds (artikel VIII, eerste lid, onderdeel c, van het Protocol).

In artikel VIII, eerste lid, onderdeel d, van het Protocol zijn alle pensioen-soorten opgesomd waar het concreet om gaat, aansluitend bij de pensioen-soorten die zijn vermeld in de Wet op de loonbelasting 1964, met inbegrip van onder meer ook de pensioenen en regelingen voor vervroegde uittreding genoemd in het overgangsrecht van artikel 38c Wet op de loonbelasting 1964. In het eerste lid, onderdeel e, is de eis opgenomen dat het pensioenfonds onderworpen moet zijn aan toezicht. In artikel VIII, tweede lid, van het Protocol bij het Verdrag zijn voor de pensioenfondsen zoals gedefinieerd in het eerste lid en die inwoner zijn van Nederland nog extra voorwaarden opgenomen om de substantiële economische band met het land van vestiging te waarborgen. Een pensioenfonds dat inwoner is van Nederland kwalificeert op grond hiervan alleen indien ten minste 75% van de gerechtigden, leden of deelnemers in het pensioenfonds inwoner is van Nederland of van Duitsland, en recht hebben op voordelen uit het pensioenfonds ter zake van diensten verleend aan een werkgever die inwoner is van Nederland. Deze voorwaarden zijn op verzoek van Duitsland opgenomen, omdat Duitsland geen verdragsvoordelen wil verlenen aan pensioenfondsen die voornamelijk pensioenuitkeringen doen aan personen die inwoner zijn van derde landen en/of diensten verlenen aan werkgevers in derde landen. Van deze situatie zal in de praktijk nauwelijks sprake zijn, zo heeft ook Duitsland bevestigd. Immers, bij in Nederland gevestigde pensioenfondsen zullen in de praktijk doorgaans voornamelijk in Nederland gevestigde werkgevers zijn aangesloten.

Het stellen van dergelijke aanvullende voorwaarden voor pensioenfondsen bleek een hard punt voor Duitsland in de onderhandelingen waar Nederland uiteindelijk mee heeft ingestemd.

In artikel VIII, derde lid, van het Protocol bij het Verdrag is neergelegd dat het pensioenfonds in Nederland dat aanspraak maakt op het verdragsvoordeel in de vorm van een teruggaaf of een vrijstelling van Duitse dividendbelasting op verzoek moet aantonen dat het daartoe aan de voorwaarden voldoet.

In artikel VIII, vierde lid, van het Protocol bij het Verdrag hebben de Verdragsluitende Staten hun bereidheid uitgesproken in heronderhandeling te zullen treden met het oog op aanpassing van artikel 10 van het Verdrag, indien Duitsland het nationaalrechtelijke dividendbelastingtarief zou verlagen ten gunste van in Duitsland gevestigde pensioenfondsen. Een vergelijkbare heronderhandelingsclausule heeft Duitsland opgenomen ten behoeve van het Verenigd Koninkrijk in het verdrag dat Duitsland in 2010 met dat land is overeengekomen.

Om te voorkomen dat pensioenfondsen die personen bedienen die een vrij beroep uitoefenen in een nadeliger positie zouden komen te verkeren dan pensioenfondsen die werknemers bedienen, garandeert artikel VIII, vijfde lid, van het Protocol bij het Verdrag dat voornoemde twee soorten pensioenfondsen een gelijke behandeling onder het Verdrag genieten.

In artikel 10, derde lid, van het Verdrag is de verdragsdefinitie van dividenden opgenomen. Deze bepaling is in overeenstemming met het OESO-modelverdrag en het Nederlandse verdragsbeleid, behoudens voor zover het gaat om de toevoeging aan het eind van de bepaling inzake uitdelingen (van winst) op certificaten in een Duits «Investmentvermogen». Deze toevoeging is op Duits verzoek in de bepaling opgenomen, in lijn met vast Duits verdragsbeleid. Bij een Investmentvermogen gaat het om in Duitsland gevestigde gereguleerde (beleggings)fondsen, die als fiscaal zelfstandige entiteit worden behandeld.

Artikel 10, vijfde lid, van het Verdrag is conform het OESO-modelverdrag en bevat een nadere algemene regel voor belastingheffing door de bronstaat in relatie tot de dividenden en de winst waaruit die dividenden afkomstig zijn, ook in situaties waarin een vaste inrichting aanwezig is.

In artikel 10, zesde lid, van het Verdrag is een bijzondere bepaling opgenomen voor aanmerkelijkbelangdividend. Sinds 1997 streeft Nederland naar het opnemen van een dergelijke bepaling die Nederland toestaat zijn nationale tarief toe te passen. Het buiten toepassing stellen van het tarief voor portfoliodividend van 15% betekent dat Nederland bij uitkering van aanmerkelijkbelangdividend zijn nationale tarief voor inkomen uit aanmerkelijk belang van 25% kan toepassen, voor zover van de conserverende aanslag ter zake van het aanmerkelijk belang nog een bedrag openstaat. Het aanmerkelijkbelangvoorbehoud stelt zeker dat nog tot tien jaar na emigratie een heffingsrecht over vervreemdingsvoordelen uit aanmerkelijk belang bestaat voor de voormalige woonstaat van de aanmerkelijkbelanghouder, maar beperkt dat recht vervolgens, indien bij emigratie een conserverende aanslag is opgelegd, tot het nog op die aanslag openstaande bedrag.

In artikel IX van het Protocol bij het Verdrag is op verzoek van Duitsland een bijzondere bepaling opgenomen met betrekking tot bepaalde «hybride» financieringsvormen naar Duits recht. Op grond van deze bepaling mag Duitsland belasting heffen overeenkomstig het Duitse nationale recht over interest die wordt verkregen door een inwoner van Nederland uit de desbetreffende hybride financieringen. In onderdeel a van artikel IX van het Protocol is neergelegd welke financieringsvormen het betreft. Daaruit volgt, dat het onder meer gaat om rechten als «stiller Gesellschafter», interest uit «partiarisches Darlehen» en interest genoten uit «Gewinnobligationen». Naast de bovenstaande en in artikel IX van het Protocol met name genoemde financieringsvormen, gaat het voorts om de zogenoemde Duitse «Genussrechte» (achtergestelde, in de zuivere winst delende leningen).

Voor alle hiervoor genoemde Duitse financieringsvormen geldt dat de daarop verschuldigde interest geheel of gedeeltelijk afhankelijk is van de winst van het uitbetalende lichaam. Daarmee hebben de leningsvormen tevens trekken van een kapitaalverstrekking (derhalve «hybride» financieringsvormen). Ter zake van de desbetreffende financieringsvormen zijn bepalingen neergelegd in de Duitse civielrechtelijke en fiscale wetgeving.²⁰

Voor toepassing van de Duitse bronheffing in overeenstemming met het Duitse nationale recht geldt ingevolge artikel IX, onderdeel b, van het Protocol bij het Verdrag als aanvullende voorwaarde, dat de interest, genoten op de hiervoor beschreven hybride financieringsvormen in Duitsland fiscaal aftrekbaar moet zijn van de winst. De voorwaarde dat de betaalde interest in Duitsland aftrekbaar dient te zijn van de winst, houdt verband met het gegeven dat de wettelijke regeling in Duitsland feitelijk

²⁰ In dat verband kan worden gewezen op onder meer § 230 Handelsgesetzbuch (stiller Gesellschafter), § 488 Bürgerliches Gesetzbuch (waarin de grondvorm van partiarisches Darlehen is neergelegd) en § 221 Aktiengesetz (Gewinnschuldverschreibungen, ook Gewinnobligationen genoemd), alsmede – uit de fiscale wetgeving – § 20, Abs. 1, 4 en 7 EStG (inzake Genussrechte, stiller Gesellschafter, partiarisches Darlehen en Gewinnobligationen).

een terugname van eerder verleende aftrek inhoudt («recapture»). Het mechanisme dient daarmee feitelijk als een alternatieve renteaftrekbeperking. Het is een sterke wens van Duitsland om onder belastingverdragen deze nationaalrechtelijke heffingsmogelijkheid volledig te mogen blijven effectueren. Opname van een bepaling met het oog op de Duitse hybride financieringsvormen is dan ook onderdeel van vast Duits verdragsbeleid en vormde voor Duitsland een belangrijk punt in de onderhandelingen. Het Nederlandse verdragsbeleid, daarentegen, is te streven naar een exclusieve woonstaathelling ter zake van interest. Op verzoek van Nederland heeft Duitsland in de slotzin van artikel IX van het Protocol bij het Verdrag de reikwijdte van de bepaling teruggebracht tot dat gedeelte van de rente dat daadwerkelijk van de winst afhankelijk is. Daarmee wordt voorkomen dat Duitsland, in het geval dat interest betaald op een Duitse hybride leningsvorm die slechts voor een – mogelijk (relatief) beperkt – deel winstafhankelijk is, over de gehele interest – inclusief het vaste deel – in overeenstemming met het Duitse nationale recht belasting zou mogen heffen onder het Verdrag. Daarnaast worden in de slotzin van artikel IX van het Protocol ook converteerbare obligatieleningen van de werkingssfeer van de bepaling uitgesloten. Eén en ander brengt mee dat voor zover de interest op de bijzondere Duitse financieringsvormen niet-winstafhankelijk is, dan wel wanneer het gaat om converteerbare obligatieleningen, de reguliere toewijzingsregels gelden van de artikelen 10 en 11 van het Verdrag.

Met beide inperkingen van de door Duitsland oorspronkelijk voorgestane bepaling, is de regeling evenwichtiger geworden. Mede gezien het vaste Duitse verdragsbeleid op dit punt (in de regel zonder beperkingen van de reikwijdte van de regeling) kon Nederland daarom met de regeling akkoord gaan in het kader van het totale onderhandelingsresultaat. Volledigheidshalve wordt gewezen op de werking van het Unierecht, zoals bijvoorbeeld de toepassing van de Rente-royaltyrichtlijn²¹, op grond waarvan Duitsland in voorkomend geval de op grond van het Verdrag toegestane bronheffing niet mag effectueren.

Artikel X van het Protocol bij het Verdrag is opgenomen op Nederlands verzoek, in lijn met hetgeen is neergelegd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011²². In dit artikel is bepaald dat inkomsten die worden genoten bij inkoop van aandelen of bij gehele of gedeeltelijke liquidatie van een lichaam voor de toepassing van het Verdrag uitdrukkelijk als dividend worden aangemerkt en niet als vermogenswinst. De wens om deze bepaling op te nemen, is al gedurende lange tijd Nederlands verdragsbeleid en is mede vanwege het arrest van de Hoge Raad van 12 december 2003, nr. 38 461, BNB 2004/123, V-N 2004/2.9, noodzakelijk gebleken. Onder de geschetste omstandigheden in de casus die in dat arrest aan de orde was, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de inkoop van aandelen van een natuurlijk persoon aanmerkelijkbelanghouder onder het vermogenswinstartikel viel en niet onder het dividendartikel.

II.11. Interest (artikel 11)

Nederland kent geen bronbelasting op interest. Nederland geeft er daarom – en mede vanwege de naar Nederlands inzicht negatieve effecten op het investerings- en vestigingsklimaat die een bronstaathelling op interest kan hebben – de voorkeur aan om slechts de woonstaat het recht te geven belasting te heffen over interest. Dat is een andere lijn dan in het OESO-modelverdrag is opgenomen. Daarin wordt de bronstaat immers een heffingsrecht van 10% over de bruto interest

²¹ Richtlijn 2003/49/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende een gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten (PbEU 2003, L 157).

²² Kamerstukken II 2010/11, 25 087, bijlage bij nr. 7, daarvan paragraaf 2.9.5.

gegund. Tijdens de verdragsonderhandelingen bleek Duitsland ook bereid om bronbelasting op interest achterwege te laten.

Voor de volledigheid van het beeld wordt erop gewezen dat Duitsland door middel van artikel IX van het Protocol bij het Verdrag (zie hiervoor bij artikel 10) voor een afzonderlijke categorie gevallen wel een heffingsrecht voor de bronstaat heeft willen behouden.

Afgezien van de keuze geen heffingsrecht aan de bronstaat te geven, is artikel 11 van het Verdrag exact conform het OESO-modelverdrag. Het tweede en het vijfde lid van artikel 11 van dat modelverdrag zijn vanwege de afwezigheid van heffingsrechten voor de bronstaat overbodig, zodat artikel 11 van het Verdrag slechts vier leden bevat.

II.12. Royalty's (artikel 12 juncto artikel XI van het Protocol)

Voor royalty's is in het eerste lid van artikel 12 van het Verdrag uitsluitend heffing door de woonstaat overeengekomen. Het artikel is daarmee in zijn geheel in lijn met het OESO-modelverdrag.

Op verzoek van Duitsland is in artikel XI van het Protocol bij het Verdrag een aanvullende regel toegevoegd ten aanzien van de in artikel 12b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 opgenomen regeling van de innovatiebox. In het bijzonder bestond Duitse aandacht voor het in voornoemde regeling opgenomen criterium dat een belastingplichtige zelf een immaterieel activum voortbrengt. Duitsland hechtte er aan dat een exclusieve woonstaatheffing voor innovatiebox-situaties slechts de norm is, indien de Nederlandse innovatiebox niet wordt uitgebreid tot andere situaties dan die in de vorige volzin zijn benoemd. Artikel XI van het Protocol geeft aan dat Duitsland en Nederland met elkaar in overleg dienen te treden als de werking van de innovatiebox nationaal zou worden uitgebreid tot niet zelf ontwikkelde immateriële activa, om alsdan te bezien of artikel 12 van het Verdrag moet worden aangepast. Deze protocolbepaling moet worden gezien in samenhang met hetgeen is bepaald in artikel 2, vierde lid, van het Verdrag waarin naar vast gebruik is bepaald dat de Verdragsluitende Staten elkaar zullen informeren bij een wezenlijke wijziging in de nationale belastingwetgeving.

II.13. Vermogenswinsten (artikel 13)

Artikel 13, eerste lid, van het Verdrag is conform het OESO-modelverdrag: vervreemdingswinsten op onroerende zaken mogen in het woonland van de vervreemder worden belast.

Artikel 13, tweede lid, van het Verdrag behandelt samengevat de vervreemding van aandelen in een lichaam waarvan het vermogen geheel of ten dele bestaat uit onroerende zaken in één van de Verdragsluitende Staten. Dit artikel is de pendant van het vierde lid van artikel 13 van het OESO-modelverdrag. Daarin wordt voor vervreemding van dergelijke aandelen heffingsrecht toegekend aan het land waarin de onroerende zaken zich bevinden. Nederland is in zijn verdragsonderhandelingen, ondanks voornoemd vierde lid van artikel 13 van het OESO-modelverdrag, terughoudend met het toestaan van heffingsrecht voor het land waarin de onroerende zaken zich bevinden. Dat is toegelicht in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011²³. Nederland wenst als hoofregel ter zake van de vervreemding van aandelen zo veel mogelijk vast te houden aan belastingheffing, uitsluitend door de woonstaat van de vervreemder van de aandelen. Desalniettemin is in het kader van de onderhandelingen ook met Duitsland voor enkele gevallen een heffingsrecht voor de «situsstaat» toegestaan, zijnde de Verdragsluitende Staat waar de relevante onroerende zaken zich bevinden.

²³ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, bijlage bij nr. 7, daarvan in het bijzonder paragraaf 2.9.2.

Nederland heeft echter kunnen bewerkstelligen dat in artikel 13, tweede lid, van het Verdrag op enkele punten minder snel heffingsrechten aan de situsstaat worden gegeven dan het OESO-modelverdrag toestaat. In de volgorde van het artikellid wordt gewezen op: (i) de uitzondering voor beursgenoteerde lichamen, (ii) de grens van 75%, inhoudende dat de aandelen of daarmee vergelijkbare belangen voor meer dan 75% middellijk of onmiddellijk hun waarde ontleen aan onroerende zaken, gelegen in één van de Verdragsluitende Staten (in plaats van 50% in het OESO-modelverdrag), (iii) de uitzondering voor onroerende zaken waarin het lichaam of de houders van de (aandelen)belangen hun bedrijf uitoefenen, (iv) uitsluitende woonstaatheffing als de vervreemder minder dan 50% van de aandelen of daarmee vergelijkbare belangen bezat vóór de eerste vervreemding en (v) uitsluitende woonstaatheffing als de vervreemding plaatsvindt in verband met een reorganisatie, fusie, splitsing of soortgelijke transactie. Met de onderhavige uitzonderingen wordt aangesloten bij de in het OESO-commentaar genoemde situaties waarin de situsstaat niet het heffingsrecht krijgt.²⁴

Hoewel Nederland hier, als aangegeven, bij voorkeur uitsluitende woonstaatheffing zou zijn overeengekomen is, mede in het licht van de lijn die vastligt in het OESO-modelverdrag, met de onderhavige bepaling een voor Nederland aanvaardbaar resultaat behaald.

Artikel 13, derde lid, van het Verdrag is vergelijkbaar met artikel 13, tweede lid, van het OESO-modelverdrag en ziet op vervreemding van zaken die deel uitmaken van het bedrijfsvermogen van een vaste inrichting.

Artikel 13, vierde lid, van het Verdrag behandelt de vervreemding van schepen en luchtvaartuigen die in het internationale verkeer worden gebruikt en van binnenschepen. Het artikellid is exact conform het OESO-modelverdrag. De terminologie sluit aan op artikel 8, eerste lid, van het Verdrag.

Artikel 13, vijfde lid, van het Verdrag wijst alle resterende vervreemdingswinsten, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag, toe aan de woonstaat van de vervreemder.

In artikel 13, zesde lid, van het Verdrag is het tot het Nederlandse fiscale verdragsbeleid behorende zogeheten «aanmerkelijkbelangvoorbehoud» opgenomen. In casu is met Duitsland ook een aanmerkelijkbelangvoorbehoud opgenomen in het zesde lid van het dividendartikel (zie de toelichting daaromtrent bij artikel 10 van het Verdrag). Omdat het aanmerkelijkbelangvoorbehoud van artikel 13 en van artikel 10 een samenhangend geheel vormt, sluiten de formuleringen van artikel 13, zesde lid, en van artikel 10, zesde lid, logischerwijs sterk op elkaar aan. In overeenstemming met het Nederlandse fiscale verdragsbeleid bevestigt artikel 13, zesde lid, dat Nederland de aanmerkelijkbelangclaim jegens de emigrerende aanmerkelijkbelanghouder kan effectueren. Verwezen wordt naar de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011²⁵. Aanvullend wordt in het Verdrag neergelegd dat de geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouder in Duitsland niet wordt geconfronteerd met belastingheffing over de waarde die is aangegroeid in de periode dat de aanmerkelijkbelanghouder inwoner van Nederland was (de zogenoemde «step up»). Deze bepaling werkt ook in de omgekeerde situatie, waarbij een inwoner van Duitsland met een voldoende groot aandelenbelang in een (in Duitsland gevestigd) lichaam naar Nederland emigreert.

²⁴ Verwezen wordt naar het OESO-commentaar op artikel 13, paragrafen 28.6 tot en met 28.11.

²⁵ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, bijlage bij nr. 7, daarvan paragraaf 2.9.3.

II.14. Inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 14 juncto artikel XII van het Protocol)

Artikel 14 van het Verdrag bepaalt welke Verdragsluitende Staat heffingsbevoegd is ten aanzien van inkomsten uit grensoverschrijdende arbeid in dienstbetrekking.

Artikel 14, eerste en tweede lid, van het Verdrag komen overeen met het OESO-modelverdrag en het Nederlandse verdragsbeleid.

Artikel 14, derde lid, van het Verdrag bevat in het kader van de grensoverschrijdende bedrijventerreinen een bijzondere toewijzingsregel ter zake van arbeidsinkomsten. Dit artikellid vormt de opvolger van artikel 10, tweede lid, onderdeel a, van het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959, dat in 2004 bij Derde Aanvullend Protocol is toegevoegd als onderdeel van de regelingen voor grensoverschrijdende bedrijventerreinen. Op grond van artikel 14, derde lid, van het Verdrag vindt de belastingheffing van personen die werkzaam zijn voor een onderneming die is gevestigd op een grensoverschrijdend bedrijventerrein, plaats in de staat waar deze personen verplicht zijn verzekerd voor de volksverzekeringen ingevolge Verordening (EEG) nr. 1408/71 van de Raad van 14 juni 1971 betreffende de toepassing van de sociale zekerheidsregelingen op loontrekkenden en hun gezinnen, die zich binnen de Gemeenschap verplaatsen (PbEG 1971, L 149) of Verordening (EG), nr. 883/2004, van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels (PbEU 2004, L 166). Als gevolg hiervan vinden voor deze personen belastingheffing en premieheffing volksverzekeringen plaats in dezelfde Verdragsluitende Staat. Dit leidt tot een vermindering van administratieve lasten.

Artikel 14, vierde lid, van het Verdrag ziet op de toekenning van heffingsrechten over arbeidsinkomsten die worden verkregen in verband met de uitoefening van een dienstbetrekking aan boord van schepen en vliegtuigen in internationaal verkeer, of aan boord van binnenvaartschepen. In afwijking van het OESO-modelverdrag zijn deze arbeidsinkomsten ter belastingheffing toegewezen aan de Verdragsluitende Staat waarvan de werknemer inwoner is. Dit heeft als voordeel dat de werknemer slechts met de belastingdienst van zijn woonland te maken heeft en dat hij, nu hij wordt belast in zijn woonland, persoonlijke fiscale aftrekposten en tegemoetkomingen in zijn woonland direct kan vergelden.

In artikel XII van het Protocol bij het Verdrag is, als uitwerking van het adagium «gelijke behandeling met de buurman», een regeling opgenomen, die ertoe leidt dat inwoners van Nederland die in Duitsland arbeid verrichten fiscaal niet anders worden behandeld dan inwoners van Nederland die dergelijke arbeid in Nederland verrichten. De bepaling komt nagenoeg overeen met artikel 27, eerste lid, van het Nederlands-Belgische belastingverdrag van 2001, de zogenoemde algemene compensatieregeling. Voor inwoners van Duitsland die in Nederland arbeid verrichten, is geen compensatieregeling in het Verdrag getroffen. Duitsland heeft geen behoefte aan een regeling voor de «eigen» inwoners, ook omdat Duitsland – naast Nederland – te maken heeft met nog acht andere buurlanden.

Voor de toepassing van artikel XII, eerste lid, van het Protocol bij het Verdrag wordt onder grensoverschrijdende arbeid verstaan: arbeid waarmee beloningen worden verkregen die ingevolge de bepalingen van artikel 14 (inkomsten uit dienstbetrekking), artikel 15 (directeursbeloningen), artikel 16 (artiesten en sporters) en artikel 18, eerste lid (overheidssalarissen), van het Verdrag ter belastingheffing aan Duitsland zijn toegewezen.

Uitgangspunt van artikel XII, eerste lid, van het Protocol bij het Verdrag is dat de totale som van de Nederlandse en/of Duitse belasting en premie volksverzekeringen of daarmee overeenkomende Duitse sociale premie die verschuldigd is door degene die grensoverschrijdende arbeid in

Duitsland verricht, niet hoger mag zijn dan de totale som van de Nederlandse belasting en premie volksverzekeringen die verschuldigd is door degene die dergelijke arbeid uitsluitend in Nederland verricht. Is de eerstbedoelde som hoger dan de laatstbedoelde som, dan wordt aan belanghebbende voor dit verschil compensatie verleend. In juridische zin wordt dit gerealiseerd door, voor zoveel nodig, Duitse belasting en premie aan te merken als Nederlandse loonheffing. Is de eerstbedoelde som lager dan de laatstbedoelde som, dan wordt het verschil aan belanghebbende niet in rekening gebracht. De hiervoor beschreven systematiek en juridische uitwerking komen overeen met de vormgeving van de algemene compensatieregeling in het Nederlands-Belgische belastingverdrag van 2001.

Primair strekt artikel XII, eerste lid, van het Protocol bij het Verdrag ertoe de inwoner van Nederland die arbeid verricht in Duitsland in staat te stellen onmiddellijk de aftrekposten van de Wet inkomstenbelasting 2001 te vergelden voor de Nederlandse belastingheffing. Daarbij gaat het onder meer om de aftrek van hypotheekrente voor de eigen woning, de aftrek van lijfrentepremies als uitgaven voor inkomensvoorzieningen en persoonsgebonden aftrekposten zoals alimentatiebetalingen. Zonder deze bepaling van artikel XII, eerste lid, van het Protocol, kunnen dergelijke aftrekposten slechts worden vergolden door toerekening ervan aan de verdienende partner (artikel 2.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001) of op termijn door belanghebbende zelf wanneer hij voldoende aan de Nederlandse belastingheffing onderworpen inkomsten verkrijgt (artikel 11 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001).

In artikel XII, tweede lid, van het Protocol bij het Verdrag is bepaald dat de bevoegde autoriteiten van de Verdragsluitende Staten in onderlinge overeenstemming zullen vaststellen in welke mate de premies en bijdragen ingevolge de Duitse sociale zekerheid kunnen worden aangemerkt als gekwalificeerde Duitse premie (dat wil zeggen, zoals hiervoor is opgemerkt, als met de Nederlandse premie volksverzekeringen vergelijkbare premies en bijdragen).

In artikel XII, derde lid, van het Protocol bij het Verdrag is een uitzondering geformuleerd op de toekenning van de compensatie zoals in de beide voorgaande leden is beschreven. De uitzondering betreft de situatie dat aan een belastingplichtige die inwoner is van Nederland een vergoeding is toegekend in verband met de onvrijwillige beëindiging van zijn in Duitsland vervulde dienstbetrekking (ontslagvergoeding). Voor de «schaduwberekening» van de belasting (en sociale premies) die verschuldigd zouden zijn geweest in de fictieve situatie dat deze belastingplichtige zijn dienstbetrekking in Nederland zou hebben verricht, moet in beginsel rekening worden gehouden met de toepassing van de stamrechtvrijstelling (artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de loonbelasting 1964), indien aan de voorwaarden voor deze faciliteit kan worden voldaan. Toepassing van de stamrechtvrijstelling zou er dan voor hebben gezorgd dat de ontslagvergoeding niet in de Nederlandse belastingheffing wordt betrokken, maar dat in plaats daarvan de toekomstige stamrechtuitkeringen zouden zijn belast. Voor de berekening van de compensatie zou de Nederlandse belasting over de ontslagvergoeding derhalve nihil zijn. Het gegeven dat de stamrechtvrijstelling in casu niet kan worden toegepast – omdat de belastingheffing over de ontslagvergoeding is toegewezen aan Duitsland – leidt er zonder nadere voorziening dus toe dat dit «belastingnadeel» door Nederland zou worden weggenomen in de vorm van een (extra) compensatie. Dit is ongewenst, gelet op de vrijstelling van belasting van de toekomstige stamrechtuitkeringen, afhankelijk van de overige feiten hetzij in Nederland (in het geval van toewijzing van het heffingsrecht aan Nederland), hetzij in Duitsland (bij toewijzing van het heffingsrecht aan Duitsland). Voor de eerste situatie is immers van belang dat de belastingplichtige niet daadwerkelijk van de stamrechtvrijstelling gebruik heeft gemaakt (de werking van deze faciliteit

wordt slechts voor doeleinden van de schaduwberekening meegenomen), zodat dit tot gevolg heeft dat de toekomstige stamrechtuitkeringen in Nederland van belastingheffing in box 1 zullen zijn vrijgesteld (wel wordt de waarde van het stamrecht tot de rendementsgrondslag van box 3 gerekend). In de tweede situatie dat het heffingsrecht ter zake van de stamrechtuitkeringen is toegewezen aan Duitsland ligt het niet in de rede dat Duitsland de stamrechtuitkeringen in de belastingheffing betreft, nu Duitsland geen met de Nederlandse stamrechtvrijstelling vergelijkbare faciliteit kent. De hoofdregel van de compensatieregeling zou derhalve betekenen dat geen belasting is verschuldigd over de toegekende ontslagvergoeding, terwijl evenmin belasting zal zijn verschuldigd over de toekomstige stamrechtuitkeringen. Omdat een dergelijk effect ongewenst is, is in artikel XII, derde lid, van het Protocol neergelegd dat in dergelijke stamrechtvrijstelling-situaties geen compensatie wordt verleend.

II.15. Bestuurdersbeloningen (artikel 15)

Artikel 15, eerste lid, van het Verdrag is nagenoeg in overeenstemming met de bepaling dienaangaande in het OESO-modelverdrag. Wel is op verzoek van Nederland in tegenstelling tot artikel 16 van het OESO-modelverdrag gekozen voor de formulering «andere beloningen» (in plaats van «similar payments» in het OESO-modelverdrag). Hiermee wordt beoogd eenduidig te bepalen dat alle bestuurdersbeloningen in welke vorm dan ook (in geld of in natura) onder dit artikel vallen. In artikel 15, tweede lid, van het Verdrag is, volgens de lijn die Nederland al in een reeks verdragen heeft gevolgd, bevestigd dat het directeurenartikel zowel op (uitvoerende) bestuurders ziet als op (toezichthoudende) commissarissen.

De bestuurdersbepaling van artikel 15 ziet, conform het Nederlandse verdragsbeleid, ook op personen die formeel niet als bestuurder zijn benoemd door een bevoegd orgaan, maar feitelijk wel als bestuurder kunnen worden aangemerkt. Ook zij vallen onder de reikwijdte van de bepaling.

II.16. Artiesten en sportbeoefenaars (artikel 16)

In de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 spreekt Nederland uit terughoudend te staan tegenover een specifiek artikel voor artiesten en sportbeoefenaars, maar dat het wat Nederland betreft de sterke voorkeur verdient het heffingsrecht over de inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars toe te wijzen op basis van de reguliere toewijzingsregels van in het bijzonder artikel 7 (winst uit onderneming) onderscheidenlijk artikel 14 (inkomsten uit dienstbetrekking).²⁶ Hoewel een groot deel van de onderhandelingen met Duitsland reeds was gevoerd vóór de publicatie van voornoemde notitie, is deze terughoudendheid aan Nederlandse zijde ook met Duitsland besproken. Duitsland hechtte echter sterk aan het opnemen van een artikel dat gericht is op artiesten en sportbeoefenaars. Daar is van Nederlandse zijde ten slotte mee ingestemd. Wel is volgens de gebruikelijke Nederlandse beleidslijn bij de voorkoming van dubbele belasting door zowel Duitsland als Nederland gekozen voor de verrekeningsmethode en niet de vrijstellingsmethode. Verwezen wordt naar artikel 22, onderscheidenlijk eerste lid, onderdeel b), onderdeel dd), en tweede lid, onderdeel c).

Artikel 16 van het Verdrag regelt derhalve de verdeling van heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende activiteiten van artiesten en sportbeoefenaars.

²⁶ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, bijlage bij nr. 7, daarvan paragraaf 2.12.

Artikel 16, eerste lid, van het Verdrag is conform artikel 17 van het OESO-modelverdrag: het heffingsrecht wordt toegekend aan de Verdragsluitende Staat waar de activiteit wordt uitgeoefend.

Ook artikel 16, tweede lid, van het Verdrag dat ziet op situaties dat de beloning voor de artistieke of sportieve prestatie toekomt aan een lichaam is in lijn met het OESO-modelverdrag. Ook voor die situatie wordt het heffingsrecht toegekend aan de Verdragsluitende Staat waar de activiteit plaatsvindt.

Artikel 16, derde lid, van het Verdrag staat niet in het OESO-modelverdrag. Duitsland gaf er de voorkeur aan om het heffingsrecht ter zake van inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars niet volgens het eerste en tweede lid toe te wijzen (toewijzing van het heffingsrecht aan het land waar de activiteit wordt uitgeoefend), indien het relevante grensoverschrijdende bezoek voor ten minste 50% wordt gefinancierd door de overheid of door erkende algemeen nut beogende instellingen, of plaatsvindt in het kader van een culturele overeenkomst tussen de regeringen van de Verdragsluitende Staten. In dat geval wordt ingevolge het derde lid het heffingsrecht bij uitsluiting toegewezen aan de Verdragsluitende Staat waarvan de artiest of sportbeoefenaar inwoner is.

Nederland kon met die benadering instemmen, omdat de uitkomst van deze benadering in veel praktijkgevallen hetzelfde is als wanneer het heffingsrecht over de inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars zou zijn toegewezen op basis van artikel 7 (winst uit onderneming) onderscheidenlijk artikel 14 (inkomsten uit dienstbetrekking). In zoverre is het derde lid derhalve in lijn met de voorkeur van Nederland om geen bijzonder verdragsartikel voor artiesten en sportbeoefenaars op te nemen. Voorts is een dergelijke variant onderkend in paragraaf 14 van het commentaar bij artikel 17 van het OESO-modelverdrag en komt deze in diverse Nederlandse belastingverdragen voor, zoals: België (*Trb.* 2001, 136), Noorwegen (*Trb.* 1990, 30), het Verenigd Koninkrijk (*Trb.* 2008, 201) en Zwitserland (*Trb.* 2010, 98).

II.17. Pensioenen (artikel 17 junctis artikel XIII en XIV van het Protocol)

Artikel 17, eerste lid, van het Verdrag bepaalt dat voor pensioenen en andere soortgelijke beloningen, lijfrenten en uitkeringen betaald krachtens de bepalingen van een sociaalzekerheidsstelsel van een Verdragsluitende Staat als uitgangspunt een woonstaatheffing geldt.

Ingevolge artikel 17, tweede lid, van het Verdrag mogen deze inkomsten echter ook in de bronstaat worden belast, maar alleen als het gezamenlijke bruto bedrag van de door de belastingplichtige in een kalenderjaar genoten pensioen- en lijfrentetermijnen of uitkeringen ingevolge het sociaalzekerheidsstelsel van één van de landen meer bedraagt dan € 15.000. Voor «kleine» pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen geldt dus uitsluitend de hoofdregel van een woonstaatheffing (eerste lid). Daarmee wordt voorkomen dat reeds voor relatief geringe bedragen aangifte zou moeten worden gedaan in het andere land, waaruit het desbetreffende inkomen afkomstig is (de bronstaat).

Artikel 17, derde lid, van het Verdrag bepaalt dat afkoopsommen van pensioenen, lijfrenten of van sociaalzekerheidsuitkeringen in alle gevallen mogen worden belast in de bronstaat, hetgeen in overeenstemming is met het Nederlandse verdragsbeleid.

Ingevolge artikel 17, vierde lid, van het Verdrag zijn periodieke of eenmalige uitkeringen, betaald door één van de Verdragsluitende Staten of door een staatkundig onderdeel van één van de Staten aan een inwoner van de andere Verdragsluitende Staat als een vergoeding voor letsel of schade als gevolg van politieke vervolging of van oorlogshandelingen ter belastingheffing toegewezen aan de eerstgenoemde Verdragsluitende Staat die de uitkeringen doet. In Duitsland wordt een aantal van

deze oorlogs- en vervolgingsuitkeringen onder het nationale recht vrijgesteld van belastingheffing. Als onderdeel van artikel 12, derde lid, ten tweede, was reeds in het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959 een bepaling opgenomen op grond waarvan pensioenen, lijfrenten en andere uitkeringen betaald als vergoedingen voor schade als gevolg van oorlogshandelingen of politieke vervolging ter belastingheffing zijn toegewezen aan het land dat de betaling doet. In zoverre behelst artikel 17, vierde lid, van het Verdrag geen inhoudelijke wijziging.

Artikel 17, vijfde lid, van het Verdrag bepaalt dat een pensioen, andere soortgelijke beloning of lijfrente wordt geacht afkomstig te zijn uit de Verdragsluitende Staat waar de premies voor het pensioen of de lijfrente voor belastingvermindering in aanmerking zijn gekomen. Die Staat is derhalve in dit verband de bronstaat. Voorts is in het vijfde lid neergelegd, dat indien pensioenaanspraken worden overgedragen van een pensioenfonds of verzekeringsmaatschappij in één van de Verdragsluitende Staten naar een pensioenfonds of verzekeringsmaatschappij in een andere staat daarmee de heffingsrechten van de oorspronkelijke bronstaat in generlei opzicht worden beperkt.

Ingevolge artikel 17, zesde lid, van het Verdrag zullen de bevoegde autoriteiten van de Verdragsluitende Staten in onderling overleg de toepassing van de in het tweede lid neergelegde bronstaatheffing nader bepalen. Met dit oogmerk zullen de bevoegde autoriteiten ook bepalen welke gegevens een inwoner van een Verdragsluitende Staat dient te overleggen ten behoeve van een correcte toepassing van het Verdrag in de andere Verdragsluitende Staat. In het bijzonder gaat het dan om de toepassing van het in het tweede lid opgenomen grensbedrag van € 15.000.

Artikel 17, zevende lid, van het Verdrag voorziet in een definitie van lijfrente.

In onderdeel a van het zevende lid is de definitie van lijfrente opgenomen in het geval dat het inkomen opkomt in Nederland. Met deze definitie wordt voor Nederland beoogd onduidelijkheid met betrekking tot de verdragskwalificatie van met name lijfrentespaarrekeningen en lijfrentebeleggingsrechten zoveel mogelijk te voorkomen. Voor wat betreft Nederland wordt hiertoe voor het begrip lijfrente aangesloten bij de definitie daarvan in de Nederlandse wetgeving, onder de voorwaarde dat de uitkeringen die uit de lijfrente vloeien tot het belastbare inkomen uit werk en woning behoren. Het gaat hierbij om die lijfrenten ter zake waarvan aanspraak bestaat op aftrek in box 1 als uitgave voor inkomensvoorzieningen (box 1-lijfrenten), hetgeen naast de «klassieke» lijfrenteverzekeringen ook de lijfrentespaarrekeningen en lijfrentebeleggingsrechten omvat.

Onderdeel b van het zevende lid bevat de definitie van lijfrente in het geval dat het inkomen opkomt in Duitsland, namelijk: 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. In de eerste volzin van artikel XIV van het Protocol bij het Verdrag is vastgelegd dat bij het bepalen of een pensioen onder artikel 17 (privaatrechtelijke pensioenen c.a.) of artikel 18 (overheidsfuncties) van het Verdrag valt, het karakter (privaat- of publiekrechtelijk) van de dienstbetrekking uit hoofde waarvan het pensioen is opgebouwd leidend is. Dit onderscheid is van belang, omdat verschillende toewijzingsregels gelden voor privaatrechtelijke pensioenen (artikel 17) enerzijds en overheidspensioenen (artikel 18) anderzijds.

Indien sprake is van een pensioen met een «gemengd» karakter, omdat het deels is opgebouwd gedurende de periode dat een privaatrechtelijke dienstbetrekking werd uitgeoefend en het deels is opgebouwd in het kader van de uitoefening van een publiekrechtelijke dienstbetrekking,

moet dit pensioen worden gesplitst naar evenredigheid van het aantal dienstjaren, vervuld in privaatrechtelijke onderscheidenlijk in publiekrechtelijke dienstbetrekking. Dit is neergelegd in de tweede volzin van artikel XIV van het Protocol. Deze bepaling is in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid en dient een bijzonder belang in de relatie tot Duitsland. In het recente verleden heeft immers in een aantal gevallen de Duitse belastingdienst onder het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959 op grond van een letterlijke interpretatie het standpunt ingenomen dat op in Nederlandse overheidsdienst opgebouwd pensioen dat wordt uitgekeerd door het in 1996 geprivatiseerde ABP, het verdragsartikel inzake privaatrechtelijke pensioenen toepassing vindt. Nederland is daarentegen van mening dat ook onder het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959 de aard van het dienstverband – een privaatrechtelijke dan wel publiekrechtelijke dienstbetrekking – ter zake waarvan het pensioen is toegekend, beslissend is voor de kwalificatie van dit pensioen onder het belastingverdrag, als privaatrechtelijk pensioen dan wel als overheidspensioen. Dit in navolging van het arrest van de Hoge Raad van 5 december 2008, nr. 43.722, BNB 2009/199, V-N 2008/59.12. Artikel XIV van het Protocol legt de visie die Nederland aanhangt, eenduidig vast. In dat verband wordt ook verwezen naar de aantekening («observation») die Nederland heeft geplaatst bij het commentaar op artikel 19 van het OESO-modelverdrag²⁷ alsmede naar de toelichting op de problematiek in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011²⁸. In artikel 33, vierde lid, van het Verdrag is bovendien neergelegd dat de in artikel XIV van het Protocol opgenomen visie reeds toepassing vindt op alle gevallen die onder de toepassing van het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959 nog openstaan, zodat ook deze zaken zullen worden opgelost. In artikel XIII van het Protocol bij het Verdrag is neergelegd dat voordelen uit vitaliteitssparen in de betekenis van de Wet inkomstenbelasting 2001 uitsluitend belastbaar zijn in de Verdragsluitende Staat waaruit deze voordelen afkomstig zijn, ongeacht de totale omvang van deze voordelen per belastingplichtige. Er wordt hierbij dus niet getoetst aan de grens van € 15.000, zoals deze grens geldt voor het gezamenlijke bedrag van pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen. De invulling van het begrip «bronstaat» – dus de wijze waarop wordt bepaald uit welke Verdragsluitende Staat de voordelen uit vitaliteitssparen worden geacht afkomstig te zijn – volgt op basis van de tweede volzin van artikel XIII van het Protocol de regels zoals die gelden voor pensioenen en lijfrenten. Dat betekent dat voordelen uit vitaliteitssparen voor de toepassing van het Verdrag worden geacht afkomstig te zijn uit de Verdragsluitende Staat waar het vitaliteitssparen in aanmerking is gekomen voor een fiscale faciliteit. Omdat alleen Nederland de faciliteit van het vitaliteitssparen kent (vandaar ook de verwijzing in het Protocolartikel naar de Wet inkomstenbelasting 2001), kan uit de aard der zaak alleen Nederland als bronstaat hebben te gelden in dit verband. Het vitaliteitssparen was ten tijde dat het Verdrag werd ondertekend in de Nederlandse belastingwetgeving opgenomen met een beoogde inwerkingtreding van 1 januari 2013. Per brief van 7 november 2012²⁹ is het voornemen kenbaar gemaakt de vitaliteitsregeling niet in te voeren. Daarop is bij tweede nota van wijziging³⁰ het Belastingplan 2013 aangepast, (mede) met het oog op het alsnog niet invoeren van deze regeling. Nadat de Eerste Kamer met het Belastingplan 2013 had ingestemd, is dit wetsvoorstel tot wet³¹ verheven

²⁷ Verwezen wordt naar paragraaf 7 van het OESO-commentaar op artikel 19 van het OESO-modelverdrag.

²⁸ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, bijlage bij nr. 7, daarvan paragraaf 2.11.2.

²⁹ Brief van 7 november 2012, kamerstukken II, 33 402, nr. 18.

³⁰ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 15.

³¹ Wet van 20 december 2012 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2013), Stb. 2012, 668.

en vindt de aanvankelijk beoogde invoering van de vitaliteitsregeling definitief geen doorgang.

II.18. Overheidsfuncties (artikel 18)

Artikel 18 van het Verdrag regelt de toewijzing van het heffingsrecht over alle inkomsten die worden ontvangen door een natuurlijke persoon vanwege werkzaamheden die voor de overheid zijn verricht. Volgens het eerste lid mogen deze inkomsten worden belast in de Verdragsluitende Staat die deze beloningen betaalt (de zogenoemde kasstaat). Op deze regel bestaat een uitzondering die tevens in het eerste lid is opgenomen. De werkstaat heeft het heffingsrecht indien de werknemer inwoner is van de werkstaat en tevens de nationaliteit heeft van die Staat of niet alleen inwoner van die Staat is geworden om aldaar werk te verrichten voor de andere Staat. Deze uitzondering heeft als achtergrond lokale medewerkers van bijvoorbeeld een ambassade in hun woonland belastingplichtig te laten zijn.

In artikel 18, tweede lid, van het Verdrag is als regel bronstaatheffing voor overheidspensioen vastgelegd.

In artikel 18, derde lid, van het Verdrag is neergelegd dat als een onderneming wordt uitgeoefend door de overheid en inkomsten worden ontvangen voor werkzaamheden voor een dergelijke onderneming, het verdragsartikel inzake overheidsfuncties niet geldt. In dat geval gelden de andere artikelen uit het Verdrag die persoonlijke inkomsten uit huidige of vroegere werkzaamheden reguleren.

Artikel 18 van het Verdrag komt daarmee materieel vrijwel geheel overeen met de desbetreffende bepaling uit het OESO-modelverdrag en past ook binnen het Nederlandse verdragsbeleid. De vormgeving van het artikel wijkt wel enigszins af van het OESO-modelverdrag. Zo wordt in het eerste lid van het OESO-modelverdrag een formulering gekozen die is opgebouwd uit twee afzonderlijke onderdelen, maar is dat in het Verdrag niet het geval. Aan de OESO-conforme strekking doet dat geen afbreuk. Het tweede lid van artikel 18 dat handelt over overheidspensioenen is eveneens inhoudelijk gelijk aan (in dit geval artikel 19, tweede lid van) het OESO-modelverdrag, al wijkt de vorm er in beperkte mate van af. Ook bij dat lid hanteert het OESO-modelverdrag twee onderdelen, daar waar dit in het Verdrag achterwege is gebleven. Het derde lid van artikel 18, vervolgens, is inhoudelijk gelijk aan artikel 19, derde lid, van het OESO-modelverdrag.

Artikel 18, vierde lid, van het Verdrag daarentegen is wel een aanvulling ten opzichte van het OESO-modelverdrag. Duitsland hecht grote waarde aan bronstaatheffing voor beloningen betaald door enkele culturele, wetenschappelijke organisaties zoals in het bijzonder het Goethe instituut (met vestigingen in Amsterdam en Rotterdam) en de Duitse academische uitwisselingsdienst (die uitwisselingsprogramma's voor studenten en wetenschappers organiseert). Nederland kon met dit verzoek instemmen. Wel is bepaald dat (toch) artikel 14 over inkomsten uit dienstbetrekking van toepassing is als zou blijken dat Duitsland feitelijk niet zou heffen over de bedoelde inkomsten. In dat geval zal bijvoorbeeld een werknemer die lange(re) tijd in Nederland voor het Goethe instituut werkt toch door Nederland kunnen worden belast.

II.19. Bezoekende hoogleraren en docenten (artikel 19)

Zoals ook uit de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 volgt, staat Nederland terughoudend tegenover het opnemen van een verdragsartikel over hoogleraren en andere docenten. Het OESO-modelverdrag bevat een dergelijk artikel niet. Aan de andere kant bevat het verdrag tussen Duitsland en Nederland van 1959 wel een artikel over hoogleraren en was opname van een dergelijk artikel in het verleden zeker niet ongebruikelijk.

Omdat Duitsland wel aan een dergelijk artikel hecht, is het toch in het Verdrag opgenomen. Er geldt onder voorwaarden een vrijstelling voor de eerste twee jaar dat wordt gedoceerd of onderzoek wordt gedaan door een inwoner van de ene staat in de andere Verdragsluitende Staat. Tot die voorwaarden behoort in het bijzonder dat de betaalde vergoeding niet afkomstig is uit de Verdragsluitende Staat waarin de desbetreffende hoogleraar, docent of onderzoeker onderwijs geeft of waarin hij of zij zich bezighoudt met onderzoek.

In het tweede lid van artikel 19 van het Verdrag wordt op die uitsluiting van heffing in de staat waar de prestatie wordt geleverd een uitzondering gemaakt voor situaties waarin geen sprake is van onderzoek ten behoeve van een algemeen, publiek doel, maar ten behoeve van een privaat belang.

II.20. Studenten (artikel 20)

Vergoedingen voor het onderhoud, de studie of de opleiding van een uit de andere Verdragsluitende Staat komende student of een persoon die voor een beroep of bedrijf in opleiding is, zijn niet belastbaar in de Verdragsluitende Staat waar de opleiding wordt genoten, mits deze vergoedingen worden betaald vanuit bronnen buiten laatstgenoemde Verdragsluitende Staat. Deze regeling is gelijk aan de overeenkomstige regeling in het OESO-modelverdrag.

II.21. Overige inkomsten (artikel 21)

Het zogenoemde restartikel (artikel 21 van het Verdrag) stemt overeen met het corresponderende artikel 21 van het OESO-modelverdrag. Heffing over alle grensoverschrijdende inkomsten die vóór dit artikel in het Verdrag nog niet zijn genoemd wordt overgelaten aan de woonstaat. Een uitzondering geldt volgens het tweede lid als het overige inkomen samenhangt met activiteiten in de vorm van een vaste inrichting in de bronstaat. Dan komt het heffingsrecht aan de vaste inrichtingsstaat toe. Beide Verdragsluitende Staten veronderstellen dat slechts bij uitzondering sprake is van overige inkomsten.

II.22. Vermijding van dubbele belasting (artikel 22)

In artikel 22 van het Verdrag is de vermijding van dubbele belasting door beide staten geregeld. De eerste twee leden omschrijven de manier waarop Duitsland zijn voorkoming vormgeeft. Duitsland hanteert, net als Nederland, voor een deel van de Nederlandse inkomsten van Duitse inwoners de vrijstellingsmethode en voor een deel van de inkomsten de verrekeningsmethode. Uitgangspunt voor Duitsland is de vrijstellingsmethode, zoals omschreven in artikel 22, eerste lid, onderdeel a. In beginsel past Duitsland de vrijstellingsmethode toe tenzij de relevante inkomsten in onderdeel b van voornoemd artikellid worden genoemd. Daarbij benoemt Duitsland in onderdeel a de vrijstelling voor zogenoemde deelnemingsdividenden expliciet (daar waar Nederland voor die gevallen reeds in belangrijke mate terugvalt op de nationale deelnemingsvrijstelling van artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). In artikel 22, eerste lid, onderdeel b, noemt Duitsland vervolgens op welke door een Duitse inwoner genoten inkomsten de verrekeningsmethode wordt toegepast. Daartoe behoren de aldaar specifiek omschreven dividenden, vervreemdingswinsten op zogenoemde onroerende zaak aandelen, bestuurders-, artiesten- en sportersinkomsten en pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen.

In de hiervoor omschreven Duitse voorkomingsregels zijn een aantal bijzonderheden te constateren die hierna worden benoemd. Zo is van Duitse zijde bijvoorbeeld bevestigd dat niet iedere beperkte Nederlandse

nationale vrijstelling voor bepaalde inkomensbestanddelen afbreuk hoeft te doen aan effectieve belastingheffing in de zin van de vrijstellingsregels van artikel 22, eerste lid, onderdeel a. Verder bevat artikel 22, eerste lid, onderdeel c, een regel waardoor Duitsland bij zogenoemde passieve vaste inrichtingen slechts verrekening en geen vrijstelling hoeft te geven.

Onderdeel e vervolgens geeft Duitsland onder voorwaarden bij kwalificatieverschillen (onderdeel e), onder aa)) en bij een door Duitsland via diplomatieke kanalen te melden groep gevallen (onderdeel e), onder bb)) de ruimte om van vrijstellen op verrekenen over te gaan. Duitsland heeft benadrukt dat in de praktijk bij bestaande verdragen niet of nauwelijks van dergelijke mogelijkheden in die verdragen gebruik is gemaakt.

In het tweede lid, onderdeel a tot en met d, is de in belastingverdragen gebruikelijke wijze van voorkoming van dubbele belasting van Nederlandse zijde opgenomen. Artikel 22, tweede lid, onderdeel a, bevestigt dat Nederland bij zijn inwoners inkomsten waarvoor de heffing mede aan Duitsland toekomt in de belastinggrondslag kan meenemen (grondslagvoorboud). Van dit grondslagvoorboud worden de zogeheten «Verletzenrenten» (Duitse invaliditeitspensioenen) uitgezonderd, hetgeen een voortzetting is van de voorkomingsmethodiek op dit punt in het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959.

Het tweede lid, onderdeel b, bepaalt vervolgens dat voor de daar genoemde inkomsten, belastingvermindering wordt verleend volgens de vrijstellingsmethode. Met betrekking tot de vennootschapsbelasting wordt daarbij het volgende opgemerkt. Met ingang van 1 januari 2012 is in afdeling 2.10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 de zogenoemde objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten opgenomen. Toegespit op het onderhavige verdrag wordt op basis hiervan bij een belastingplichtige met winst uit Duitsland de winst verminderd met de positieve en de negatieve bedragen van de winst uit Duitsland die op basis van het Verdrag mede aan Duitsland ter heffing is toegewezen en waarvoor Nederland op basis van het Verdrag voor positieve bedragen een vrijstelling dient te verlenen.

Voor de toepassing van het tweede lid, onderdeel b, van de onderhavige voorkomingbepaling houdt dit in dat als gevolg van de objectvrijstelling ter zake van de desbetreffende uit Duitsland afkomstige, en mede aan Duitsland ter heffing toegewezen, winsten per saldo geen deel meer uitmaken van de in het tweede lid, onderdeel b bedoelde grondslag waarover de vennootschapsbelasting wordt geheven. Mitsdien behoeft de in het tweede lid, onderdeel b, opgenomen vrijstellingsmethode hierop geen toepassing meer te vinden en wordt door de toepassing van de objectvrijstelling in feite voorzien in het voorkomen van dubbele belastingheffing.

Aangezien de objectvrijstelling niet geldt voor de inkomstenbelasting blijft de in het tweede lid, onderdeel b opgenomen vrijstellingsmethode onverkort van belang ter zake van de in dit onderdeel bedoelde inkomsten van natuurlijke personen.

In het tweede lid, onderdeel c, wordt voor een aantal inkomsten waarover Duitsland belasting mag heffen uitgewerkt dat Nederland in die gevallen slechts een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting verleent volgens de verrekeningsmethode met evenredigheidslimiet. Het betreft daar met name de zogenoemde passieve inkomsten, zoals dividend en interest, maar ook de inkomsten van bestuurders en artiesten en sportbeoefenaars.

In het tweede lid, onderdeel d, ten slotte, is neergelegd dat Nederland bij het voorkomen van dubbele belasting over passief inkomen dat is toe te rekenen aan een vaste inrichting de verrekeningsmethode hanteert in plaats van de vrijstellingsmethode, indien – bij het ontbreken van een verdragsrelatie – ook op grond van de voorkomingsregelingen in het Nederlandse nationale recht die methode toepassing zou vinden bij het voorkomen van dubbele belasting over dat inkomen. Dit is de zogeheten

«zwarte gatenbepaling». Bij de hiervoor beschreven objectvrijstelling is bepaald dat de objectvrijstelling niet geldt voor winst uit een laagbelaste buitenlandse beleggingsonderneming als bedoeld in artikel 15g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. In dat geval wordt voorzien in een verrekening van de op die winst drukkende buitenlandse (in casu: Duitse) belasting op de voet van de in artikel 23d van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 getroffen regeling. Door het opnemen van artikel 22, tweede lid, onderdeel d in het Verdrag kan Nederland de regeling van artikel 15g van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 ook in de verdragsrelatie met Duitsland toepassen.

II.23. Verdragstoepassing in bijzondere gevallen (artikel 23 juncto artikel XV van het Protocol)

Het is vast Duits verdragsbeleid om in belastingverdragen antimisbruikbepalingen op te nemen die verwijzen naar de Duitse wet, waarmee wordt bevestigd dat nationale antimisbruikregels mogen worden toegepast onder het desbetreffende belastingverdrag. In verdragsonderhandelingen deelt Nederland de wens om misbruik te bestrijden, maar bestaat wel het streven een evenwicht te vinden tussen een adequate bestrijding van het misbruik en rechtszekerheid. In dat verband is van belang op te merken dat gedurende het onderhandelingsproces Duitsland zich bereid verklaarde om enkele concessies te doen en op onderdelen nadere duidelijkheid te scheppen over de toepassing van de Duitse antimisbruikregels. Daarnaast wordt gewezen op de werking van het Unierecht dat grenzen kan stellen aan de toepassing van de Duitse antimisbruikregels (vergelijk ook de toelichting op artikel 1).

Voordat op een aantal inhoudelijke aspecten van de antimisbruikbepaling in het Verdrag nader wordt ingegaan, past nog een algemene opmerking bij de reciprociteit die in artikel 23 en het bijbehorende artikel XV van het Protocol ligt besloten. De positie van Nederland is dat sommige van de nationale antimisbruikregels waarvan Duitsland in enige mate leek te twifelen of deze zonder bevestiging in het Verdrag wel werken in de Nederlandse constellatie ook zonder bevestiging in het Verdrag van toepassing zijn. Nederland gaat uit van de gedachte dat bijvoorbeeld renteaftrekbepalingsregels, zoals artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, of de uitzonderingen op de deelnemingsvrijstelling (bij «beleggingsdeelnemingen») in een bilateraal belastingverdrag niet uitdrukkelijk erkend behoeven te worden om hun werking te behouden. In zoverre achtte Nederland het bevestigen van de toepasbaarheid van veel nationale antimisbruikregels in een verdrag overbodig. Daarentegen zou een eventuele variant van een antimisbruikbepaling in het Verdrag die alleen zou bevestigen dat Duitsland nationale antimisbruikregels mag toepassen onbedoeld de vraag kunnen oproepen of dat («a contrario») met zich zou brengen dat sommige Nederlandse nationale antimisbruikregels in de relatie met Duitsland dan niet zouden gelden. De gekozen wederkerige redactie van de bepaling bewerkstelligt dat geen misverstand kan bestaan over de toepasbaarheid van de Nederlandse antimisbruikbepalingen.

Artikel 23, eerste lid, van het Verdrag bevat de – in Duitse belastingverdragen gebruikelijke – bepaling dat het Verdrag niet in de weg staat aan nationale antimisbruikregels.

Het tweede lid van artikel 23 is op verzoek van Nederland opgenomen. Als een belastingplichtige meent dat een nationale antimisbruikregel (toch) leidt tot dubbele belasting of tot belastingheffing die niet past bij doel en strekking van het verdrag, kan hij of zij een verzoek aan de bevoegde autoriteiten van Duitsland of Nederland richten om hierover in contact met elkaar te treden. In dat geval zullen de bevoegde autoriteiten overleg voeren om te overwegen of de toegepaste antimisbruikregel zijn doel, in het licht van het belastingverdrag, mogelijk voorbij schiet. Dit heeft naar

verwachting tot gevolg dat de belastingdiensten aan beide zijden van de grens zich vooraf grondig zullen vergewissen van het op gepaste wijze toepassen van antimisbruikregels in de bilaterale situatie bij een specifieke belastingplichtige. Met de verwijzing naar artikel 25, derde lid, wordt bewerkstelligd dat voor deze situaties arbitrage niet tot de mogelijkheden behoort. Wel staan voor een belastingplichtige vanzelfsprekend altijd de nationale bezwaar- en beroepsmogelijkheden open.

In artikel XV van het Protocol bij het Verdrag zijn vijf bepalingen opgenomen met als doel de werking van artikel 23 nader te specificeren. In artikel XV, eerste lid, van het Protocol is vastgelegd welke Duitse nationale regels in het bijzonder door artikel 23 ook onder het Verdrag hun werking behouden. Het betreft in het bijzonder twee categorieën Duitse nationale regels.

De eerste categorie ziet op het eerdergenoemde artikel 50d van het Duitse «Einkommensteuergesetz» op grond waarvan verlaging van Duitse bronbelasting onder een aantal specifieke voorwaarden achterwege blijft. Het betreft daar situaties waarin de directe ontvanger lijkt te kwalificeren voor de verlaging van bronbelasting. In de vanuit Duits perspectief ongewenste situaties is die directe ontvanger echter een onvoldoende actief lichaam waarin het belang bovendien wordt gehouden door partijen die – als zij zelf de relevante inkomsten zouden hebben ontvangen – niet in aanmerking zouden komen voor een verlaagd bronbelastingtarief. Ten aanzien hiervan zijn op Nederlands verzoek twee uitzonderingen opgenomen die hierna bij de toelichting op de leden 4 en 5 van protocolbepaling XV nader aan de orde zullen worden gesteld.

Bij de tweede categorie gaat het om situaties die in internationaal verband worden omschreven als «controlled foreign company (CFC)»-regels.

Dergelijke regels zijn opgenomen in de in het Protocolartikel genoemde bepalingen uit het Duitse «Aussensteuergesetz». In feite komen die regels erop neer dat Duitsland bijheft bij de belanghebbende in Duitsland ter zake van een bezit in een in het buitenland gevestigde vennootschap die én aan een te laag belastingtarief (vanuit Duits perspectief: minder dan 25%) wordt onderworpen én niet voldoende actief is. Duitsland hechte sterk aan een bevestiging dat deze regels ook onder het Verdrag toepassing vinden en Nederland kon daar mee akkoord gaan.

In artikel XV, tweede lid, van het Protocol bij het Verdrag is een algemene verwijzing naar Nederlands relevant recht opgenomen die bevestigt dat Nederland haar nationale antimisbruikbepalingen onder het Verdrag mag toepassen. Dit lid vormt de tegenhanger van het eerste lid dat ziet op de Duitse antimisbruikbepalingen. Er is niet voor gekozen om alle regels in de Nederlandse belastingwetten als genoemd in artikel 2, derde lid, onderdeel b, van het Verdrag op te sommen, met name omdat niet altijd eenduidig is vast te stellen of een bepaling (primair) een antimisbruikarakter heeft. Wel is in artikel XV, tweede lid, van het Protocol specifiek benoemd dat situaties die in Nederland met fraus legis kunnen worden bestreden ook onder het Verdrag het met de bestrijding door de Belastingdienst beoogde gevolg zullen hebben.

Ter vermijding van eventuele onduidelijkheden was Duitsland bereid in artikel XV, derde lid, van het Protocol bij het Verdrag neer te leggen dat de in artikel 23 van het Verdrag bedoelde in de Duitse belastingwetgeving opgenomen antimisbruikregels onder bepaalde omstandigheden geen toepassing vinden. Gedacht is hierbij aan de situatie waarbij een in Nederland wonende natuurlijke persoon aanmerkelijkaandelen (bijvoorbeeld een directeur-groootaandeelhouder) bezit in een Nederlands lichaam (bijvoorbeeld een persoonlijke houdstermaatschappij) die vervolgens aandelen bezit in een in Duitsland gevestigd lichaam. De situatie kan zich dan voordoen dat de persoonlijke houdstermaatschappij volgens de Duitse wettelijke normen niet voldoende actief is. Op geldstromen (met name dividend) van het in Duitsland gevestigde lichaam naar het in Nederland gevestigde lichaam zou Duitsland dan niet de nationale of

verdragsrechtelijke verlaging van bronbelasting willen toepassen. Om dit te voorkomen is voor die situaties expliciet geregeld in artikel XV, derde lid, van het Protocol dat Duitsland wel de verlaging van bronbelasting toepast. In de vormgeving van dit derde lid zit een bijzonderheid. Voor de verlaging van Duitse bronbelasting is vereist dat door het Nederlands lichaam uitgedeelde winst, uitbetaalde interest of royalty's worden belast bij de in Nederland woonachtige natuurlijke persoon (aandeelhouder). Dat is in Nederland het geval, zowel in de situatie dat box 1 als dat box 3 van toepassing is. Artikel XV, derde lid, van het Protocol vereist hierbij echter niet dat de door de Nederlandse houdstermaatschappij ontvangen bedragen ook moeten worden uitgekeerd aan de Nederlandse natuurlijke persoon. Voor de verlaging van de Duitse bronbelasting gaat het er slechts om dat zodra wordt uitgekeerd of betaald aan die natuurlijke persoon, inkomstenbelastingheffing op die inkomsten van toepassing is. Artikel XV, vierde lid, van het Protocol bij het Verdrag bevat een algemeen geformuleerde regel die eveneens het best kan worden toegelicht aan de hand van een voorbeeld. Indien een in Duitsland gevestigd lichaam bedragen overmaakt naar een in Nederland gevestigd lichaam kan op grond van Duits nationaal recht verlaging van Duitse bronbelasting worden geweigerd, namelijk bij een niet-kwalificerende aandeelhouder in het lichaam in Nederland en onvoldoende activiteit in het lichaam in Nederland. Nederland achtte dit in de relatie tot Duitsland onwenselijk indien weliswaar de directe ontvanger – een lichaam in Nederland – niet voldoende actief is, maar dat lichaam – bijvoorbeeld – deel uitmaakt van een Nederlandse fiscale eenheid waarin lichamen participeren die wél voldoende actief zijn. Om die reden is in het vierde lid vastgelegd dat gelieerde ondernemingen in Nederland als het ware als één geheel worden beschouwd voor toepassing van de Duitse nationale antimisbruikregels. Met deze formulering sorteert de bepaling in voorkomend geval overigens ook effect als de Nederlandse lichamen verbonden zijn buiten fiscale eenheid. Het begrip «gelieerde ondernemingen» komt ook voor in artikel 9 van het OESO-modelverdrag en dient derhalve dienovereenkomstig te worden geïnterpreteerd. Ter voorkoming van eventuele misverstanden wordt voor de goede orde opgemerkt dat het artikellid niet de strekking heeft dat een Nederlandse fiscale eenheid verdragsgerechtigd is. Artikel XV, vijfde lid, van het Protocol bij het Verdrag betreft de Nederlandse vrijgestelde beleggingsinstelling. Immers, naar aanleiding van artikel II van het Protocol dat betrekking heeft op de voor verdragsinwonerschap vereiste onderworpenheid van lichamen is met de Duitse delegatie ook gesproken over het verdragsinwonerschap van de Nederlandse vrijgestelde beleggingsinstelling («vbi»). In dit verband is gewezen op het ontbreken van winstbelastingheffing bij het lichaam zelf, de afwezigheid van dividendbelasting bij uitdeling van winst en het ontbreken van een uitdelingsverplichting. Een voor beide partijen aanvaardbare oplossing is vervolgens gevonden in de bevestiging dat Duitsland bij betalingen (bijvoorbeeld dividendbetalingen) door een inwoner van Duitsland aan een «vbi» in Nederland het reeds eerder genoemde artikel 50d, derde lid, van de Duitse wet op de inkomstenbelasting (het Einkommensteuergesetz) kan toepassen. Daarbij wordt gekeken naar de activiteit van de Nederlandse «vbi» en de verdragsgerechtigdheid van de participanten in de «vbi» in een situatie waarbij fictief door de «vbi» zou worden heengekeken (artikel XV, vijfde lid, van het Protocol). Als de «vbi» onvoldoende actief is en de aandeelhouders geen aanspraak zouden kunnen maken op verdragsvoordelen bij directe ontvangst van middelen van een inwoner van Duitsland die aan de «vbi» betaalt, dan hoeft Duitsland in die situatie zijn nationale bronbelastingtarieven niet te verlagen. Deze uitkomst is in lijn met de motie van de leden Omtzigt (CDA) en Van Vliet (PVV), waarin de regering wordt verzocht geen

belastingverdragen af te sluiten waarin een verlaging van bronheffingen op interest en dividend ook gelden voor de passieve inkomsten van de «vbi»³².

II.24. Non-discriminatie (artikel 24 juncto artikel XVI van het Protocol)

Artikel 24 van het Verdrag bevat voor wat betreft de leden één tot en met vijf de gebruikelijke, aan het OESO-modelverdrag ontleende non-discriminatieregels, in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid.

Artikel 24, eerste lid, van het Verdrag verbiedt, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag en het Nederlandse verdragsbeleid, dat onderdanen van een Verdragsluitende Staat in de andere Verdragsluitende Staat aan enige andere of zwaardere belastingheffing of daarmee verband houdende verplichtingen worden onderworpen dan waaraan onderdanen van die andere Staat onder overigens gelijke omstandigheden zijn of kunnen worden onderworpen. Tevens is vastgelegd dat ook de personen die geen inwoner zijn van een of van beide Verdragsluitende Staten zich in voorkomend geval op de bepalingen van het eerste lid kunnen beroepen.

Artikel 24, tweede lid, van het Verdrag vormt de pendant van het eerste lid voor staatlozen die inwoner zijn van een Verdragsluitende Staat.

Artikel 24, derde lid, van het Verdrag bepaalt voor de situatie dat een onderneming van een Verdragsluitende Staat haar bedrijf uitoefent met behulp van een vaste inrichting in de andere Verdragsluitende Staat en vanuit deze vaste inrichting dezelfde werkzaamheden uitoefent als een onderneming van die andere Staat, de belastingheffing van die vaste inrichting in die andere Staat niet ongunstiger mag zijn dan de belastingheffing van de onderneming van die andere Staat. Deze gelijke behandeling strekt echter niet zover dat de andere Staat verplicht zou zijn om inwoners van de andere Verdragsluitende Staat fiscaal gunstiger te behandelen dan zijn eigen inwoners. In het derde lid is daarom verwoord dat de andere Staat niet verplicht is om bij de belastingheffing aan inwoners van de andere Verdragsluitende Staat de persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de burgerlijke staat, de samenstelling van het gezin of gezinslasten te verlenen die hij aan zijn eigen inwoners verleent.

In artikel 24, vierde lid, is bepaald dat interest, royalty's en andere uitgaven die een onderneming van een Verdragsluitende Staat betaalt aan een inwoner van de andere Verdragsluitende Staat, bij het bepalen van de winst van die onderneming onder dezelfde voorwaarden in aanmerking genomen dienen te worden als wanneer zij aan een inwoner van eerstbedoelde Staat waren betaald. Deze bepaling geldt niet indien de bepalingen van artikel 9, eerste lid, artikel 11, vierde lid, of artikel 12, vierde lid, van toepassing zijn.

Artikel 24, vijfde lid, van het Verdrag verbiedt dat ondernemingen van een Verdragsluitende Staat, waarvan het kapitaal geheel of ten dele onmiddellijk of middellijk in bezit is van of wordt beheerst door één of meer inwoners van de andere Verdragsluitende Staat, in eerstbedoelde Staat aan een andere of zwaardere belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting worden onderworpen dan waaraan andere soortgelijke ondernemingen van eerstbedoelde Staat zijn of kunnen worden onderworpen.

Op enkele punten wijkt artikel 24 af van het OESO-modelverdrag. Deze afwijkingen – vervat in het zesde lid van artikel 24 en de bij artikel 24 behorende protocolbepalingen van artikel XVI – houden veelal verband

³² Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 13.

met grensoverschrijdende arbeid. In het navolgende worden deze afwijkingen toegelicht.

Artikel 24, zesde lid, van het Verdrag bevat een bepaling ten behoeve van een non-discriminatoire aftrek in de werkstaat van pensioenpremies die natuurlijke personen betalen bij een voortgezette deelname aan een fiscaal erkende pensioenregeling in de andere Verdragsluitende Staat. Ofschoon de bepaling geen onderdeel is van het OESO-modelverdrag, wijst het OESO-commentaar bij artikel 18 (pensioenen) wel op de mogelijkheid om een dergelijke bepaling in verdragen op te nemen. Opname van een dergelijke bepaling is ook onderdeel van het Nederlandse verdragsbeleid, zoals dat is toegelicht in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011³³.

Een voorwaarde voor toepassing van artikel 24, zesde lid, is dat de bevoegde autoriteit van het «gastland» vaststelt dat de fiscale vermindering voor de pensioenregeling over het algemeen gelijkwaardig is aan de fiscale vermindering voor een door deze Staat (het gastland) voor de belastingheffing als zodanig erkende pensioenregeling. Met de woorden «over het algemeen gelijkwaardig» wordt bedoeld, dat de (fiscale vermindering voor de) desbetreffende pensioenregeling op hoofdlijnen bezien, dient overeen te komen met (de fiscale vermindering voor) een door het gastland fiscaal erkende pensioenregeling. Dit brengt onder meer mee dat, in het voorbeeld dat Nederland het gastland is, een mogelijk in de zendstaat (Duitsland) als gebruikelijk beschouwde gedeeltelijke afkoopmogelijkheid, als onderdeel van de voort te zetten – in Duitsland fiscaal gefaciliteerde – Duitse pensioenregeling, op zichzelf genomen niet prohibitief hoeft te zijn voor het toepassen van de non-discriminatieregeling van het zesde lid van artikel 24. Met betrekking tot dit voorbeeld wordt tevens verwezen naar paragraaf 60 van het commentaar op artikel 18 van het OESO-modelverdrag.

In artikel XVI, eerste lid, van het Protocol bij het Verdrag is de juridische grondslag neergelegd voor de tegemoetkoming die Duitsland onder voorwaarden verleent aan natuurlijke personen die inwoners zijn van Nederland en inkomsten betrekken uit Duitsland. Aan deze tegemoetkoming van Duitse zijde is reeds gerefereerd in het algemeen deel van de toelichting. Inwoners van Nederland, natuurlijke personen, die inkomsten (bijvoorbeeld arbeidsinkomsten) verkrijgen uit Duitsland, kunnen onder voorwaarden van deze tegemoetkoming gebruik maken. De tegemoetkoming die Duitsland verleent, betreft een versoepeling bij de toepassing van het zogenoemde «Splittingverfahren», welke regeling is opgenomen in het «Einkommensteuergesetz» (hierna ook: «EStG»), de Duitse wet op de inkomstenbelasting. Deze regeling houdt op hoofdlijnen in, dat echtgenoten onder bepaalde voorwaarden gezamenlijk aangifte voor de inkomstenbelasting in Duitsland mogen doen. De belastingaanslag wordt daarbij gebaseerd op de helft van het inkomen van beide echtgenoten tezamen; de belasting daarover wordt vermenigvuldigd met twee. Op deze wijze leidt de gezamenlijke aangifte inkomstenbelasting voor de echtelieden tot een vermindering van het toepasbare belastingtarief (progressievoordeel).

In § 1 Abs. 3 EStG zijn de voorwaarden opgenomen op grond waarvan de regeling ook toepassing kan vinden voor niet-inwoners van Duitsland, die in Duitsland buitenlands belastingplichtig zijn. De belangrijkste voorwaarde voor buitenlandse belastingplichtigen om in aanmerking te komen voor het Splittingverfahren is, dat de inkomsten van beide echtgenoten tezamen voor ten minste 90% zijn onderworpen aan de Duitse inkomstenbelasting, dan wel dat is voldaan aan de voorwaarde dat deze inkomsten een absoluut bedrag van € 16.008 (bedrag in 2012) niet overschrijden.

³³ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, bijlage bij nr. 7, daarvan paragraaf 2.11.5.

Feitelijk is deze regel in het «Einkommensteuergesetz» een implementatie door Duitsland van de Schumacker-doctrine van het Europese Hof van Justitie. In relatie tot Nederland echter, gaat Duitsland in voorkomend geval verder dan waartoe men op grond van het Unierecht is verplicht, door op grond van het Verdrag de hiervoor beschreven 90%-eis / absolute inkomenseis op het niveau van (het gezamenlijke inkomen van) de beide echtelieden *niet* te stellen (artikel XII, eerste lid, van het Protocol). Dit betekent ten aanzien van de bedoelde 90%/inkomenseis, dat voor in Nederland woonachtige gehuwden voor het verkrijgen van het progressievoordeel tengevolge van het Duitse «Splittingverfahren» het nog slechts relevant is, dat één van beide echtgenoten zelfstandig voldoet aan de hiervoor beschreven Duitse 90%-eis / absolute inkomenseis. Een dergelijke eis wordt dus niet tevens toegepast op het gezamenlijke inkomen van de echtelieden³⁴. Omdat dit het mogelijk maakt dat één van de beide gehuwden substantiële inkomsten verkrijgt uit een ander land dan Duitsland (een situatie die zeer wel denkbaar is, bijvoorbeeld in geval van een substantiële (deeltijd)baan van één van de echtelieden in Nederland), zonder dat dit meteen prohibitief is voor toepassing van het Splittingverfahren in Duitsland, is dit een belangrijke versoepeling voor de praktijk. Uit het rapport van de Universiteit van Maastricht met de titel «Onderzoek naar een algemene compensatieregeling voor Nederlands-Duitse grenswerknemers»³⁵ valt voorts af te leiden, dat in een individueel geval het toepasbaar zijn van het Duitse Splittingverfahren een belangrijke invloed heeft op de uiteindelijke belastingdruk in Duitsland, ten gunste van belastingplichtige.

Artikel XVI, tweede lid, van het Protocol bij het Verdrag is op verzoek van Duitsland opgenomen. Deze bepaling beperkt de reikwijdte van artikel 24, vijfde lid, van het Verdrag inzake de non-discriminatoire behandeling ten behoeve van ondernemingen waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in handen is van inwoners van de andere Verdragsluitende Staat. Artikel XVI, tweede lid, van het Protocol houdt verband met de Duitse «Organ-schaft». Daarmee is het in Duitsland door de werking van een zogeheten «Gewinnabführungsvertrag» en het aanwijzen van een «Organträger» binnen de groep fiscaal mogelijk dat winsten en verliezen van de deelnemende groepslichamen worden «gepoold». Op deze wijze wordt in Duitsland een regeling aan ondernemingen geboden die in zekere zin een vergelijkbaar resultaat bereikt als in Nederland met behulp van de fiscale eenheid volgens artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 mogelijk is.

Het Duitse Bundesfinanzhof («BFH»), de hoogste Duitse fiscale rechter, heeft in dit kader onder het huidige belastingverdrag tussen Duitsland en het Verenigd Koninkrijk voor de toepassing van de «Gewerbsteuer» beslist, dat op grond van het in dat verdrag opgenomen non-discriminatieartikel³⁶ Duitsland moet toestaan dat de Duitse vorm van «fiscale consolidatie» van resultaten van verschillende groepsmaatschappijen ook over de grens werkt (BFH 9.2.2011, I R 54, 55/10). Ook in het onderhavige Verdrag is een vergelijkbaar, OESO-modelverdragconform non-discriminatieartikel opgenomen, zodat zonder nadere voorziening de uitspraak van de Duitse fiscale rechter evenzeer toepassing zou kunnen vinden onder dit Verdrag.

³⁴ Uiteraard dient hierbij te worden voldaan aan de overige voorwaarden die het Duitse recht stelt om voor het Splittingtarief in aanmerking te komen.

³⁵ In de conclusie die is opgenomen in dit rapport staat hierover onder meer de volgende opmerking: «Overstijgt het inkomen van de in Nederland werkzame nevenverdiener de grens die noodzakelijk is om het splitting-voordeel in Duitsland te kunnen effectueren, dan is de belastingdruk op het inkomen van de hoofdverdiener relatief groter en is hierdoor ook een relatief hogere compensatie noodzakelijk om een «gelijkheid met de buurman» in Nederland te bereiken.» (blz. 30, «Hoofdstuk 6. Besluit»).

³⁶ Daarvan het lid dat overeenkomt met het OESO-modelverdragconforme artikel 24, vijfde lid.

Artikel XVI, tweede lid, van het Protocol beoogt een dergelijke uitstraling van de uitspraak van de Duitse fiscale rechter naar de relatie met Nederland te voorkomen. Duitsland streeft deze reparatie van de rechterlijke uitspraak na in de verhouding tot alle landen waarmee een belastingverdrag is gesloten met een non-discriminatieartikel dat in lijn met de – overigens recente – visie van de Duitse rechter aanleiding zou kunnen geven tot het aannemen van grensoverschrijdende fiscale consolidatie in relatie tot het desbetreffende verdragsland. Nederland heeft gezien de redelijkheid van het Duitse verzoek ingestemd met opname van artikel XVI, tweede lid, van het Protocol, waarbij dient te worden bedacht, dat het voor Nederland (indien Nederland in de positie van Duitsland zou verkeren) evenmin wenselijk zou zijn grensoverschrijdende verliescompensatie te moeten toekennen op grond van de Nederlandse tegenhanger van de «Organschaft», dat wil zeggen de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Door de toevoeging van de term «fiscale eenheid», als Nederlandse tegenhanger van de Duitse Organschaft, wordt aan de bepaling een wederzijdse werking gegeven. De verwijzing mede naar vaste inrichtingen hangt samen met het feit dat een fiscale eenheid volgens Nederlands recht ook Nederlandse vaste inrichtingen van in het buitenland gevestigde groepslichamen kan omvatten.

II.25. Procedure voor onderling overleg (artikel 25 en XVII van het Protocol)

Artikel 25 van het Verdrag stemt grotendeels overeen met de vergelijkbare bepaling in het OESO-modelverdrag. In het vierde lid is, in afwijking van voornoemd modelverdrag, de mogelijkheid van oplossing van een onderlingoverlegprocedure door middel van een «joint commission» niet opgenomen. Daar wordt immers in de praktijk bij Duits – Nederlandse overlegprocedures geen gebruik van gemaakt en mocht de wens daartoe in de toekomst wel bestaan dan staat de overeengekomen tekst van het Verdrag daar ook niet aan in de weg.

Het vijfde lid van artikel 25 van het Verdrag geeft een belastingplichtige die op basis van het eerste lid van dit artikel een verzoek tot onderling overleg heeft ingediend, de mogelijkheid een arbitrageprocedure aan te vragen als de bevoegde autoriteiten niet binnen een periode van twee jaar in onderling overleg tot een oplossing komen. De uitkomst is bindend voor de Verdragsluitende Staten, tenzij de beslissing door de betrokken persoon wordt verworpen. Dit is nieuw in de relatie met Duitsland en geeft een welkome aanvulling op de rechtszekerheid. Bij alle onderling-overlegprocedures uit hoofde van het eerste lid van artikel 25 immers wordt door het Verdrag, desnoods door middel van arbitrage, een uitkomst gegarandeerd. Het opnemen van verplichte arbitrage in het Verdrag is uiteraard in lijn met het huidige OESO-modelverdrag en met de Nederlandse wens daartoe zoals die in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is toegelicht³⁷.

Twee aanvullende opmerkingen passen nog bij dit vijfde lid. Beide verdragspartijen constateerden dat de regel in het vijfde lid van het OESO-modelverdrag die arbitrage belemmert als reeds een rechterlijke uitspraak tot stand is gekomen in de onderhavige bilaterale verhouding niet nodig is. Daarnaast is in aanvulling op het Verdrag meteen een overeenkomst tot stand gebracht waarin uitvoeringsafspraken rondom arbitrage zijn opgenomen. Die Onderlinge Overeenkomst volgt op enkele ondergeschikte punten na het concept voor een dergelijke uitvoeringsafspraken zoals dat is opgenomen als bijlage bij het commentaar op artikel 25 van het OESO-modelverdrag (de «sample mutual agreement on arbitration»).

³⁷ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, bijlage bij nr. 7, daarvan paragraaf 2.17.2.

Artikel XVII van het Protocol bij het Verdrag geeft in aanvulling op artikel 25 van het Verdrag aan dat bij het behandelen en afronden van een onderlingoverlegprocedure door de bevoegde autoriteiten kan worden afgezien van het in aanmerking nemen van verhogingen, rente en kosten bij het aanpassen van de aanslagen. Daaraan wordt als voorwaarde gesteld dat in het concrete geval evenwicht ontstaat in beide betrokken staten bij het al dan niet laten betalen of terugbetalen van dergelijke bedragen.

II.26. Boekenonderzoeken in grensoverschrijdende bedrijventerreinen (artikel 26)

Artikel 26 van het Verdrag bevat een bijzondere regeling voor boekenonderzoeken bij ondernemingen die zijn gevestigd op grensoverschrijdende bedrijventerreinen. Het artikel vormt de voortzetting van artikel 22A in het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959, dat bij Derde Aanvullend Protocol van 2004 in laatstgenoemd verdrag is ingevoegd als onderdeel van de bij die gelegenheid geïntroduceerde regeling voor grensoverschrijdende bedrijventerreinen.

In artikel 26 zijn mogelijkheden en voorwaarden beschreven voor het verrichten van boekenonderzoeken door ambtenaren van één van de Verdragsluitende Staten bij ondernemingen van de desbetreffende Verdragsluitende Staat die op een grensoverschrijdend bedrijventerrein zijn gevestigd op het grondgebied van de andere Verdragsluitende Staat. De reikwijdte van artikel 26 is beperkt tot boekenonderzoeken ten behoeve van de vaststelling van de juiste materiële belastingschuld met betrekking tot de inkomsten van de betrokken onderneming en de inkomsten uit dienstbetrekking van de werknemers van die onderneming waarover het recht tot belastingheffing aan een van de Verdragsluitende Staten is toegewezen.

II.27. Uitwisseling van inlichtingen (artikel 27 en artikel XVIII van het Protocol)

Artikel 27 van het Verdrag biedt beide Verdragsluitende Staten de mogelijkheid op verzoek, automatisch en spontaan inlichtingen uit te wisselen ten behoeve van de toepassing of de tenuitvoerlegging van de nationale belastingwet. De bepaling is materieel gelijk aan de vergelijkbare bepaling in het OESO-modelverdrag (artikel 26) en is daarmee in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid en de internationale standaard zoals wordt gestimuleerd en gewaarborgd in het kader van het «Global Forum for Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes» (zie: www.oecd.org/tax/transparency). Aan het eind van artikel 27, tweede lid, is op verzoek van Duitsland de tekst toegevoegd die als suggestie is opgenomen in het OESO-commentaar op artikel 26, paragraaf 12.3. Met deze toevoeging is het toegestaan inlichtingen die een Verdragsluitende Staat ontvangt, te gebruiken voor andere doeleinden dan hetgeen is neergelegd in het eerste lid en het tweede lid van artikel 27 van het Verdrag. Zoals volgt uit het OESO-commentaar op artikel 26, paragraaf 12.3, moet bij deze doeleinden worden gedacht aan het delen van fiscale gegevens met instanties ten behoeve van de aanpak van zaken met hoge prioriteit, zoals het bestrijden van witwassen van geld, corruptie en terrorismefinanciering. Om een correcte gang van zaken te waarborgen, geldt als voorwaarde voor het gebruik van gegevens voor andere doeleinden dat er een grondslag moet zijn in het recht van beide Verdragsluitende Staten en dat de bevoegde autoriteit van de gegevensverstrekende Verdragsluitende Staat toestemming verleent voor het gebruik ervan. Overigens wordt opgemerkt dat de OESO op 17 juli 2012 een herziene versie van artikel 26 van het OESO-modelverdrag, inclusief bijbehorend commentaar, heeft gepubliceerd. In dit herziene artikel 26 is

de in het bovenstaande toegelichte toevoeging – over het gebruik van informatie voor andere doeleinden – opgenomen.

In artikel 27, derde lid, van het Verdrag is een bepaling opgenomen die specifiek ziet op het ter beschikking stellen van informatie aan een arbitragecommissie die in het kader van een onderlingoverlegprocedure zou kunnen worden ingesteld.

In artikel XVIII, eerste lid, van het Protocol bij het Verdrag is op verzoek van Duitsland een aantal, op grond van Duitse formeelrechtelijke overwegingen noodzakelijke, bepalingen opgenomen, die een extra waarborg bieden dat de bevoegde autoriteiten op gepaste wijze met informatie over belastingplichtigen omgaan.

In artikel XVIII, tweede en derde lid, van het Protocol bij het Verdrag wordt bevestigd dat Nederland uitgewisselde informatie ook kan gebruiken voor de toepassing van het Nederlandse stelsel van inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen).

II.28. Bijstand bij de invordering van belastingen (artikel 28)

Artikel 28 van het Verdrag bewerkstelligt dat beide Verdragsluitende Staten elkaar bijstand bij invordering van uitstaande belastingschulden verlenen. Het artikel komt op dit punt in essentie overeen met het OESO-modelverdrag. Wel is in het derde lid op verzoek van Duitsland een onderscheid gemaakt tussen het invorderen van schulden van eigen inwoners en van niet-inwoners. Bij de tweede categorie wordt iets meer terughoudendheid toegepast bij het verlenen van bijstand bij invordering, in die zin dat daar vast moet staan dat de belastingaanslag waar de invordering van wordt nagestreefd onherroepelijk vaststaat. Bij inwoners kan onder in het artikel omschreven voorwaarden al in een eerder stadium bijstand worden verleend. Voorts is in het vijfde lid een extra regel opgenomen ten opzichte van het OESO-modelverdrag waarin is aangegeven dat in beginsel de bijstand bij invordering niet zal bestaan uit het in hechtenis nemen van de belastingschuldige in de aangezochte Verdragsluitende Staat.

Opgemerkt wordt dat Duitsland en Nederland tevens zijn gebonden aan de bepalingen van de Europese invorderingsrichtlijn³⁸, het op 25 januari 1988 te Straatsburg tot stand gekomen Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (*Trb.* 1991, 4, zoals laatstelijk gewijzigd bij Protocol van 27 mei 2010, *Trb.* 2010, 221), hierna: «WABB-verdrag», alsmede het op 21 mei 1999 te 's-Gravenhage tot stand gekomen Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland inzake de wederzijdse administratieve bijstand bij de invordering van belastingschulden en de uitreiking van documenten (*Trb.* 1999, 113), hierna: «Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand».

De Europese invorderingsrichtlijn, het WABB-verdrag, het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand en het onderhavige Verdrag, artikel 28, voorzien alle (mede) in internationale invorderingsinstrumenten, waarbij een (aanzienlijke) mate van onderlinge overlap bestaat. Bij gebreke van een rangorde prevaleert daarbij in beginsel het meest vergaande invorderingsinstrument. Zo bevat – anders dan bijvoorbeeld de Europese invorderingsrichtlijn – het artikel inzake bijstand bij de invordering van belastingen in onderhavig Verdrag geen juridisch vastgelegde doelmatigheidsgrens. Derhalve biedt het Verdragsartikel de juridische basis dat in voorkomend geval ook internationale bijstand bij invordering kan worden verleend bij de invordering van geringe belastingschulden.

³⁸ Richtlijn 2010/24/EU van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen (PbEU 2010, L 84).

De praktische doelmatigheid kan echter ook in dit geval meebrengen, dat het niet wenselijk is dat bijstand moet worden verleend bij de invordering van (zeer) geringe belastingschulden. Indien nodig kunnen de bevoegde autoriteiten dan ook in onderlinge overeenstemming doelmatigheidsafspraken maken ingevolge artikel 28, eerste lid, derde volzin, van het Verdrag. Tot slot wordt in dit verband gewezen op het bepaalde in artikel 28, achtste lid, onderdeel d, van het Verdrag.

II.29. Procedurele regels voor heffing aan de bron (artikel 29 en artikel XIX van het Protocol)

Artikel 29 van het Verdrag bevat een zogenoemde «kapstokbepaling» om aan de Verdragsluitende Staten de ruimte te bieden nadere, procedurele uitvoeringsregels op te stellen om bronbelasting terug te geven of daarvoor vrijstelling te geven aan de bron. Deze bepaling omvat alle mogelijke bronheffingen, waaronder in het bijzonder heffingen op dividend, interest, royalty's en pensioenen. Uitgangspunt is evenwel dat beide staten hun eigen nationale uitvoeringsregels daaromtrent hanteren. Zo hanteert Nederland zogenoemde universele uitvoeringsvoorschriften die gelden in het merendeel van de Nederlandse verdragsrelaties.³⁹ Waar dit effectiever zou zijn, biedt het artikel de Duitse en Nederlandse autoriteiten de ruimte om onderling nadere uitvoeringsregels op te stellen.

Tijdens de onderhandelingsrondes is van de gelegenheid gebruik gemaakt om afspraken te maken over de fiscale behandeling van een aantal beleggingsvehikels. Nederland heeft zich de afgelopen jaren in het bijzonder sterk gemaakt voor duidelijkheid omtrent de fiscale transparantie van het besloten fonds voor gemene rekening. Duitsland kon instemmen met duidelijkheid in het Verdrag voor dergelijke fondsen. Nederland heeft vergelijkbare afspraken gemaakt met Canada⁴⁰, Denemarken⁴¹, Noorwegen⁴², het Verenigd Koninkrijk⁴³ en de Verenigde Staten⁴⁴.

In lijn met de in de afgelopen jaren door Nederland gemaakte afspraken met andere landen is vastgelegd dat zowel Duitsland als Nederland het fonds als transparant zien. Daarnaast is geregeld dat de beheerders van het fonds onder de geschetste voorwaarden namens de achterliggende participanten verdragsvoordelen kunnen invoeren indien door middel van het fonds bijvoorbeeld in Duitse beleggingen wordt geïnvesteerd en de participant in de directe relatie met Duitsland recht zou hebben op een verlaagd bronbelastingtarief. Dat is geregeld in artikel XIX, tweede lid, van het Protocol bij het Verdrag. Dat lid is tot stand gekomen nadat het eerste lid reeds was overeengekomen. Het eerste lid regelt in meer algemene zin dat beheerders van fiscaal als transparant behandelde rechtsvormen verdragsvoordelen voor de participanten kunnen invoeren.

³⁹ Verwezen wordt naar de Regeling van 27 juni 2012, nr. DGB 2012/3446M.

⁴⁰ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Canada en Nederland met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, IFZ2010/284M, *Stcrt.* 2010, 8567.

⁴¹ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Denemarken en Nederland met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, IFZ2011/35M, *Stcrt.* 2011, 2041.

⁴² Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Noorwegen en Nederland met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, IFZ2012/41M, *Stcrt.* 2012, 5658.

⁴³ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van het Verenigd Koninkrijk en Nederland met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, IFZ2010/534M, *Stcrt.* 2010, 13491.

⁴⁴ Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van de Verenigde Staten en Nederland met betrekking tot de fiscale kwalificatie van een fonds dat naar Nederlands belastingrecht kwalificeert als een besloten fonds voor gemene rekening, IFZ/2012/334M, *Stcrt.* 2012, 11247.

II.30. Diplomatieke en consulaire ambtenaren (artikel 30)

Artikel 30, eerste lid, van het Verdrag, waarin de relatie tussen het Verdrag en privileges voor diplomatieke en consulaire ambtenaren wordt geregeld, is geheel conform het OESO-modelverdrag. Het tweede en derde lid bevatten een nadere verduidelijking en aanscherping.

Artikel 30, tweede lid, van het Verdrag geeft aan dat natuurlijke personen als hiervoor genoemd voor de toepassing van het Verdrag geacht worden inwoner van de zendstaat te zijn als ze in die zendstaat in feite als binnenlands belastingplichtigen worden behandeld.

Artikel 30, derde lid, van het Verdrag stelt vast, deels in aanvulling op het tweede lid, dat internationale organisaties et cetera, alsmede de voornoemde ambtenaren, niet van verdragsvoordelen gebruik kunnen maken als ze niet in één van de Verdragsluitende Staten als inwoner belastingplichtig zijn. In de paragrafen 3 en 4 van het commentaar op artikel 28 van het OESO-modelverdrag worden regels langs de lijnen van het tweede en derde lid in overweging gegeven aan de lidstaten.

Nederland heeft in diverse andere verdragen vergelijkbare bepalingen opgenomen. Als voorbeelden worden genoemd de verdragen met: België (*Trb.* 2001, 136), Japan (*Trb.* 2010, 249)⁴⁵, de Verenigde Staten (*Trb.* 1993, 158) en Zwitserland (*Trb.* 2010, 98).

II.31. Bijlage en Protocol (artikel 31)

In artikel 31 van het Verdrag is expliciet vastgelegd dat de Bijlage (over grensoverschrijdende bedrijventerreinen), het Protocol en de Onderlinge Overeenkomst een integrerend onderdeel van het Verdrag als zodanig uitmaken.

De Bijlage is aan te merken als zijnde van uitvoerende aard. Verdragen tot wijziging van de Bijlage behoeven op grond van artikel 7, onderdeel f, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen geen parlementaire goedkeuring, tenzij de Staten-Generaal zich thans het recht tot goedkeuring ter zake voorbehouden.

In de preambule op de Onderlinge Overeenkomst worden de bevoegde autoriteiten gemachtigd om de Overeenkomst aan te passen.

Verdragen tot wijziging van het Verdrag of het Protocol zullen uiteraard aan het parlement ter goedkeuring worden voorgelegd.

II.32. Uitbreiding tot andere gebieden (artikel 32)

In onderdeel I.6 van deze memorie van toelichting (Koninkrijkspositie) is uitgelegd dat het Verdrag alleen is aangegaan voor het Europese deel van Nederland. In artikel 32 van het Verdrag is evenwel bepaald dat het Verdrag onder voorwaarden kan worden uitgebreid tot de delen van het Koninkrijk der Nederlanden die niet in Europa zijn gelegen. Indien in de toekomst alsnog tot uitbreiding wordt overgegaan naar één of meer van de andere delen van het Koninkrijk, heeft die uitbreiding een afzonderlijke overeenstemming met Duitsland en nadere formele vastlegging in een verdrag.

Ten behoeve van het Caribische deel van Nederland zal een uitbreidingsverdrag worden gesloten zodra Duitsland daarmee akkoord gaat. Dat uitbreidingsverdrag zal ook aanpassingen van het Verdrag bevatten, bijvoorbeeld waar het gaat om de verwijzing naar de voor die eilanden geldende belastingen. Dat uitbreidingsverdrag zal daarom ook separaat ter goedkeuring aan het parlement dienen te worden voorgelegd. Ook eventuele uitbreidingsverdragen ten behoeve van Aruba, Curaçao of Sint Maarten zullen uiteraard de goedkeuring van het parlement behoeven.

⁴⁵ Met dien verstande dat dit verdrag alleen een pendant bevat van het eerste lid, inzake het niet-aantasten van fiscale voorrechten.

II.33. Inwerkingtreding (artikel 33)

In artikel 33 van het Verdrag is een inwerkingtredingsbepaling opgenomen. Het Verdrag treedt in werking op de eerste dag van de tweede maand na de uitwisseling van de akten van bekrachtiging door de Verdragsluitende Staten, die de bevestiging inhoudt dat de nationale goedkeuringsprocedures zijn doorlopen. Als hoofdregel geldt vervolgens in beide Verdragsluitende Staten dat het Verdrag van toepassing is op of na 1 januari van het kalenderjaar volgend op het jaar waarin het Verdrag in werking is getreden. Het derde lid maakt duidelijk dat het oude verdrag tussen Duitsland en Nederland dan zijn toepassing verliest.

In artikel 33, vierde lid, van het Verdrag is nog een bijzonderheid opgenomen. Onder het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959 kon enige onzekerheid bestaan, zo is gebleken, over de vraag of ABP-overheidspensioenen in alle gevallen als publiekrechtelijk pensioen (overheidspensioen) zouden moeten worden behandeld. De onderhavige protocolbepaling maakt duidelijk dat die pensioenen voor het heden en verleden inderdaad als publiekrechtelijk pensioen (overheidspensioen) moeten worden gezien. Door middel van de relevante protocolbepalingen wordt immers de relatie gelegd met de ambtelijke dienstbetrekking tijdens welke het pensioen is opgebouwd. Zie ook eerder bij de toelichting op artikel 17 van het Verdrag.

In artikel 33, vijfde lid, van het Verdrag wordt bevestigd dat het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959 van toepassing blijft op belastingen, belastingjaren- en tijdvakken waarop het Verdrag (ingevolge het tweede lid) nog geen toepassing vindt.

In artikel 33, zesde lid, van het Verdrag, ten slotte, is op verzoek van Nederland een overgangsregeling opgenomen. Als een persoon door het nieuwe Verdrag in een nadeliger fiscale positie komt dan onder het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 1959, dan kan die persoon ervoor kiezen nog een jaar gebruik te maken van dit oude verdrag. Als de desbetreffende keuze wordt gemaakt onder deze bepaling, geldt deze voor de gehele periode van twaalf maanden. Na dat jaar gelden de nieuwe verdragsregels onverkort.

II.34. Beëindiging (artikel 34)

Het Verdrag wordt in beginsel voor onbepaalde tijd aangegaan. Beëindiging is niet mogelijk vóór het eerste kalenderjaar na het verstrijken van een tijdvak van vijf jaar na de datum van inwerkingtreding. Na de bedoelde periode kan het Verdrag door elk van beide Verdragsluitende Staten, langs diplomatieke weg, worden beëindigd. In de tweede en derde volzin van artikel 34 is vervolgens uiteengezet op welk moment het Verdrag ophoudt van toepassing te zijn. Indien het Verdrag in de eerste helft van een kalenderjaar wordt beëindigd, 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 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. Ten slotte vermeldt artikel 34 in de afsluitende

volzin dat kennisgeving van beëindiging wordt geacht te zijn gedaan door een Verdragsluitende Staat op de datum van ontvangst van de kennisgeving door de andere Verdragsluitende Staat.

De staatssecretaris van Financiën,
F.H.H. Weekers

De minister van Buitenlandse Zaken,
F.C.G.M. Timmermans