

## Enkele observaties bij het nieuwe belastingverdrag met Duitsland

Drs Erik Jansen<sup>1</sup>

### I Inleiding

Op 12 april 2012 is in Berlijn na jarenlange onderhandelingen het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland ondertekend. Het nieuwe verdrag is gebaseerd op het OESO modelverdrag 2010. Het verdrag bevat echter een aanzienlijk aantal afwijkingen ten opzichte van deze standaard. Opmerkelijk is bijvoorbeeld dat beide landen hun eigen nationale anti-misbruikbepalingen kunnen toepassen. Op 22 april jl. is het wetsvoorstel tot goedkeuring van het verdrag bij de Tweede Kamer ingediend. Aangezien het nieuwe verdrag op relevante onderdelen de nodige onduidelijkheden bevat zou de fiscale praktijk met een parlementaire behandeling gebaat zijn. Dat is doorgaans een prima gelegenheid om bijvoorbeeld de uitleg van diverse in het verdrag gebruikte begrippen op te helderen. Voor zover mij bekend is een parlementaire behandeling van het verdrag nog niet geagendeerd.

Naar verwachting treedt het nieuwe verdrag op 1 januari 2014 in werking nadat in beide landen de parlementen met het verdrag hebben ingestemd. Aangezien de ruimte voor een bijdrage zijn beperkingen kent zal ik mij concentreren op de voor ondernemers, werknemers en beleggers meest relevante wijzigingen.

### II Algemene begripsomschrijvingen

In artikel 3 zijn Duitsland en Nederland beide gedefinieerd inclusief het continentale plat en de exclusieve economische zone. Onder 'Nederland' wordt alleen het Europese deel van het Koninkrijk der Nederlanden verstaan zodat inwoners van de BES eilanden geen aanspraak kunnen maken op de voordelen van het verdrag.

### III Inwoner

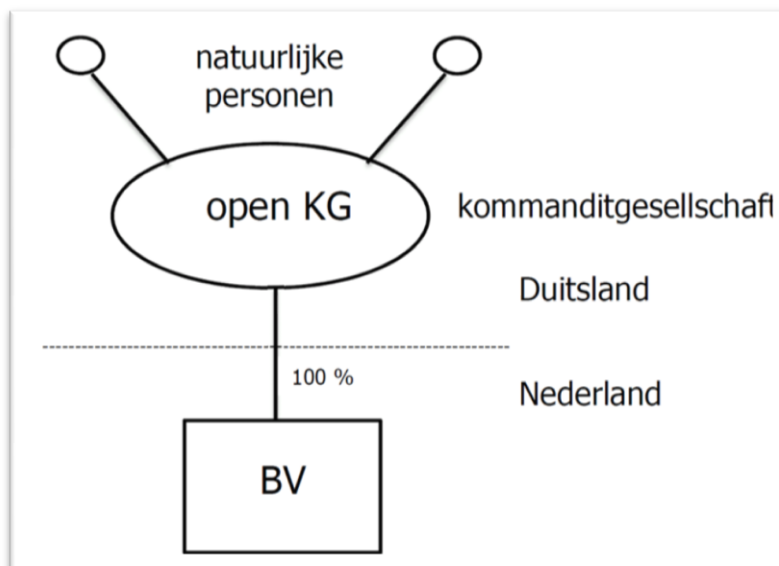
Als verdragsinwoner kwalificeert 'iedere persoon die, ingevolge de wetgeving van die staat, aldaar aan de belasting is onderworpen op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding, plaats van oprichting of enige andere soortgelijke omstandigheid'. Nieuw is dat de plaats van oprichting bepalend kan zijn voor het verdragsinwonerschap. Aanvullend is voor de toepassing van dit artikel in onderdeel II van het protocol nog opgenomen dat een persoon, niet zijnde een natuurlijk persoon geacht wordt in Nederland aan belasting te zijn onderworpen indien deze persoon voor de toepassing van de Wet op de vennootschapsbelasting (Wet Vpb) inwoner is van Nederland<sup>2</sup>. Ondanks dat de bepaling niet volstrekt helder is mag worden aangenomen dat naar Nederlandse interpretatie alle in art. 2 Wet Vpb opgenomen lichamen als verdragsinwoner kwalificeren, óók indien bijvoorbeeld een stichting of vereniging geen materiele onderneming uitoefent en dus vrijgesteld is. Het voorgaande druist in tegen het arrest van de Hoge Raad van 4 december 2009 dat is

<sup>1</sup> Drs Erik Jansen is werkzaam als belastingadviseur bij Innovative Tax in Nijmegen

<sup>2</sup> Deze bepaling komt goeddeels overeen met paragrafen 8.6 en 8.7 van het commentaar op artikel 4 van het OESO modelverdrag (2010)

opgenomen V-N 2009/63.17<sup>3</sup> Deze interpretatie past wel volledig in het nieuwe verdragsbeleid dat het ministerie van Financiën voert dat er op is gericht de verdragsgerechtigdheid van de in art. 5 Wet Vpb vrijgestelde pensioenfondsen en van alle instellingen (non-profitorganisaties) vast te leggen. Het voorgaande geldt blijkens de memorie van toelichting<sup>4</sup> ook voor de vrijgestelde beleggingsinstelling<sup>5</sup> (art 6a Wet Vpb) en de fiscale beleggingsinstelling (art 28 Wet Vpb) Het vorenstaande wijkt af van het huidige verdrag waarin bijvoorbeeld een vrijgestelde stichting geen verdragsinwoner is. Voor de fiscale praktijk zou het welkom zijn als door het parlement expliciet wordt bevestigd dat ook naar Duitse interpretatie voornoemde vrijgestelde personen gerechtigd zijn tot de voordelen van het nieuwe verdrag met Duitsland. Duitsland is immers niet aan de Nederlandse interpretatie gebonden.

Voor de verdragsgerechtigdheid van hybride entiteiten is in onderdeel I van het protocol een specifieke regeling opgenomen. Van een hybride entiteit is sprake indien staat A de rechtsvorm kwalificeert als transparant en staat B als niet-transparant. Doorgaans gaat het om personenvennootschappen. In het besluit van 11 december 2009, nr. CPP 2009/519M inzake de kwalificatie van buitenlandse samenwerkingsverbanden is vanuit Nederlands perspectief duidelijk wanneer bijvoorbeeld sprake is van een (niet transparante) open CV, GmbH & Co KG of open KG (Kommanditgesellschaft) Doorgaans is dat het geval als in de statuten is opgenomen dat de participaties vrij overdraagbaar zijn. Naar Duits recht wordt een personenvennootschap altijd als transparant gezien. In geval van een open KG ontstaat er dus (het risico op) een kwalificatieverschil.



In de situatie dat twee in Duitsland wonende natuurlijke personen gerechtigd zijn in een in Duitsland gevestigde open KG, deze open KG aandeelhouder is van een feitelijk in Nederland gevestigde BV en deze BV een dividenduitkering doet dan werkt de eerste alinea naar mijn mening als volgt uit. Nu het inkomensbestanddeel voor de belastingwetgeving van

<sup>3</sup> De Hoge Raad besliste in dit arrest dat een stichting die geen onderneming dreef niet kwalificeerde als inwoner voor het verdrag van Nederland met de Verenigde Staten aangezien er geen sprake was van onderworpenheid aan een winstbelasting.

<sup>4</sup> Tweede Kamer, vergaderjaar 2012-2013, 33.615, nr. 3

<sup>5</sup> Duitsland maakt in onderdeel XV, lid 5 van het protocol overigens een voorbehoud voor de VBI. Het is dus maar zeer de vraag of de VBI aanspraak kan maken op verlaging van Duitse Kapitalertragssteuer op dividenden.

Duitsland aan Duitsland als de woonstaat van de gerechtigden in de open KG wordt toegerekend dient de hybride entiteit als transparant beschouwt te worden. Er moet dus 'door de open KG heen gekeken worden'. De bronstaat (Nederland) volgt de kwalificatie van de hybride entiteit van woonstaat Duitsland. Het verdrag moet dus worden toegepast tussen de Nederlandse BV en de twee in Duitsland wonende natuurlijke personen aan wie het dividendinkomen wordt toegerekend. De Nederlandse BV zal ingevolge art 10, lid 2, onderdeel c van het verdrag 15% dividendbelasting mogen inhouden. De open KG zelf is geen verdragsinwoner. Indien overigens een van de gerechtigden een Duitse rechtspersoon ware geweest dan had de EU moeder-dochterrichtlijn kunnen worden toegepast; het recht van de Europese Unie heeft voorrang boven de verdragsbepalingen. Opgemerkt zij dat samenwerkingsverbanden blijkens art. 10, lid 2, onderdeel a van het verdrag geen aanspraak kunnen maken op de verlaging van het dividendbelastingtarief naar 5% indien het samenwerkingsverband een onmiddellijk belang heeft van tenminste 10% in het kapitaal van het dividend betalende lichaam.

In situaties met hybride entiteiten waarbij als gevolg van de kwalificatieverschillen dubbele belastingheffing of dubbele niet-belastingheffing dreigt zijn beide landen overeengekomen dat ingevolge art. 25 van het verdrag een onderlinge overlegprocedure tussen de bevoegde autoriteiten van beide landen zal plaatsvinden om een oplossing te vinden.

#### **IV Vaste inrichting**

Artikel 5 van het verdrag inzake de vaste inrichting komt buiten de buitengaatsbepaling (leden 4 tot en met 6) overeen met de vergelijkbare bepaling in het OESO modelverdrag. Overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid is eerst sprake van een vaste inrichting indien de activiteiten in de andere verdragsstaat een zekere omvang en duurzaamheid hebben bereikt. Door niet te snel te concluderen tot een vaste inrichting bespaar je bijvoorbeeld Nederlandse bouwbedrijven extra administratieve lasten (naast het verkrijgen van de noodzakelijke vergunningen in Duitsland) Zo vormt een plaats van uitvoering van een bouwwerk- of constructie- of installatiewerk eerst een vaste inrichting indien de werkzaamheden tenminste 12 maanden duren<sup>6</sup> (vergelijk: 6 maandstermijn OESO modelverdrag)

Geheel nieuw ten opzichte van het oude verdrag en afwijkend ten opzichte van de OESO standaard is de opgenomen buitengaatsbepaling voor werkzaamheden die verband houden met de opsporing en winning van natuurlijke rijkdommen op het continentale plat (en daarbuiten) van de andere verdragsluitende staat te belasten indien deze werkzaamheden een al dan niet aaneengesloten termijn van tenminste 30 dagen in een periode van twaalf maanden in beslag nemen. Alsdan is sprake van een vaste inrichting. Deze uitbreiding van het vaste inrichtingsbegrip kan nog wel eens ongewenste problemen gaan opleveren voor de Nederlandse bedrijven die momenteel grote windmolenparken aan het aanleggen zijn in de Duitse territoriale wateren. Onder het huidige verdrag wordt het recht om hierover een winstbelasting te heffen toegewezen aan Nederland. Dankzij het tonnageregime worden de

<sup>6</sup> In artikel III van het protocol bij het verdrag zijn enkele praktische regels opgenomen voor de berekening van de duur van twaalf maanden in het geval dat een onderneming op verschillende plaatsen van uitvoering van een bouwwerk of van constructie- of installatiewerkzaamheden in de andere staat exploiteert.

behaalde voordelen in Nederland redelijk vriendelijk in de vennootschapsbelasting betrokken. Door de komst van de buitengaatsbepaling zal het heffingsrecht vaak verschuiven naar Duitsland met als nadelige gevolgen dat dan vaak een complexe berekening moet worden uitgevoerd om het resultaat van de Duitse vaste 'offshore' inrichting te bepalen welke dan ook nog tegen hogere tarieven in de winstbelasting betrokken zullen worden. In dergelijke gevallen kan worden geopteerd voor het overgangsrecht (art 33, lid 6) van een jaar zodat deze nadelige uitwerking met nog een jaar wordt uitgesteld.

## **V Winst uit onderneming**

De artikelen over de winst uit onderneming (art. 7) en die over de gelieerde ondernemingen (art. 9) stemmen (nagenoeg) geheel overeen met het bepaalde in het OESO modelverdrag (2010) Uit de memorie van toelichting blijkt dat het verdrag met Duitsland het eerste verdrag van Nederland is waarin het nieuwe art. 7 OESO modelverdrag is opgenomen. Het gaat om een juiste en moderne invulling van de beginselen die altijd aan art. 7 OESO modelverdrag ten grondslag hebben gelegen.

Dat betekent dat voor de winstallocatie bij vaste inrichtingen de door de OESO ontwikkelde Authorised OECD Approach (AOA) die uitgaat van de 'functionally separate entity approach' (i.e. zelfstandigheidsfictie) als leidraad zal worden genomen. Deze methode komt er op neer dat de winst aan de vaste inrichting wordt toegerekend op basis van de door de medewerkers van de vaste inrichting verrichte bepalende functies, de hierbij gebruikte activa en risico's. Hierbij dient te worden gehandeld alsof de vaste inrichting een afzonderlijke ongelieerde onderneming is. Partijen dienen op volstrekt zakelijke basis te handelen bij grensoverschrijdende transacties tegen dezelfde voorwaarden als ze met derden doen.

Vervolgens worden het eigen- en vreemd vermogen aan de vaste inrichting gealloceerd. Vanuit het uitgangspunt dat de vaste inrichting dezelfde kredietwaardigheid moet hebben als het hoofdhuis spreekt de staatssecretaris in zijn besluit van 15 januari 2011<sup>7</sup> voor de toerekening van het eigen vermogen aan de vaste inrichting een voorkeur uit voor de capital allocation approach en voor een toerekening van rentelasten aan de fungibility approach. Beide methoden rekenen op risicogewogen wijze vermogen respectievelijk rentelasten toe aan de vaste inrichting. Voor mij is voornamelijk onduidelijk of Duitsland het AOA zal volgen dan wel andere methoden c.q. principes volgt voor de winstallocatie aan vaste inrichtingen. Een en ander kan een bron zijn voor correcties en/of onderling overlegprocedures waarvoor het verdrag overigens een dwingende arbitragebepaling biedt (art 25, lid 5 verdrag) Arbitrage staat open voor verdragsinwoners indien de belastingdiensten van Nederland en Duitsland er niet in slagen binnen twee jaar een fiscale kwestie tot een oplossing te brengen.

## **VI Vermogensinkomsten**

Het is Nederland niet gelukt Duitsland af te brengen van haar vaste inzet bij verdragsonderhandelingen om akkoord te gaan met een exclusieve woonstaatheffing voor deelnemingsdividenden (tenminste 10% deelneming) Er geldt een bronheffing op dergelijke dividenden van 5%. Bij het voldoen aan de vereisten voor de EU moeder-dochterrichtlijn zal desondanks geen dividendbelasting zijn verschuldigd. De verlaging van de (Duitse)

<sup>7</sup> Besluit 15 januari 2011, nr. IFZ2010/457M, V-N 2011/9.12

dividendbelasting (art 10, lid 2, onderdeel a verdrag) is bijvoorbeeld relevant in de situatie waarin een BV van de in Nederland wonende directeur-grotoaandehouder (DGA) door de toepassing van een Duitse anti-misbruikmaatregel (art 50d, lid 3 Einkommensteuergesetz) geen aanspraak kan maken op de voordelen van de EU moeder-dochterrichtlijn. Indien de Duitse fiscus geen vermindering wil toekennen zal zij krachtens onderdeel XV, lid 3 van het protocol moeten aantonen dat de Nederlandse holding om zuiver fiscale redenen is tussen geplaatst tussen de DGA en de Duitse dividend betalende vennootschap. Wanneer de BV over voldoende substance beschikt en de dividenden op het niveau van de DGA belast worden zal de Duitse fiscus in de praktijk de vermindering van Duitse dividendbelasting (moeten) verlenen.

Nederland kan op grond van art 10, lid 6 verdrag tot tien jaar na emigratie van belanghebbende uit Nederland dividendbelasting heffen over aanmerkelijk belangdividenden. In lijn met het Nederlandse verdragsbeleid geldt voor vervreemdingen door een emigrant van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen hetzelfde (art 13, lid 6 verdrag) Wat betreft het vermogenswinstartikel (art 13) verdient het bepaalde in lid 2 over de onroerendezaak aandelen ook aandacht. Indien een Nederlandse BV alle (niet-beursgenoteerde) aandelen in eigendom heeft van een Duitse GmbH wier vermogen voor tenminste 75% (on)middellijk bestaat uit in Duitsland gelegen onroerend goed dan mogen de voordelen bij vervreemding in Duitsland in de belastingheffing worden betrokken. Door de toepassing van de Duitse deelnemingsvrijstelling zal het vervreemdingsvoordeel voor 95% worden vrijgesteld. Het restant is in Nederland niet te verrekenen. Wanneer een van genoemde uitzonderingen van toepassing is zal het heffingsrecht bij de woonstaat van de aandeelhouder blijven.

Voor interest en royalty's geldt idem als in het huidige verdrag een exclusieve heffingsbevoegdheid voor de woonstaat van de uiteindelijk gerechtigde. Wat betreft het royaltyartikel is afwijkend van de OESO standaard het bepaalde in artikel XI van het protocol dat bij uitbreiding van de innovatiebox tot wetenschappelijk werk dat niet zelf door belastingplichtige is ontwikkeld Nederland en Duitsland in onderling overleg treden teneinde vast te stellen of wijziging van het royaltyartikel nodig is.

## **VII Arbeids- en pensioeninkomen**

Onder art. 14 verdrag vallen alle inkomsten uit dienstbetrekking exclusief de inkomsten van bestuurders en commissarissen, pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen, overheidsfuncties, hoogleraren en docenten. De regeling van art 14 is in overeenstemming met het bepaalde in het OESO modelverdrag behalve voor de bepaling van heffingsrecht aangaande dienstbetrekking aan boord van een zee- of binnenvaartschip en vliegtuig. Dit heffingsrecht is exclusief voor woonstaat van bijvoorbeeld de piloot.

Bij de bepaling van het aantal verblijfdagen (art 14, lid 2 onderdeel a verdrag) wordt in het huidige verdrag uitgegaan van het kalenderjaar. Onder het nieuwe verdrag moet worden gekeken naar de 'fysieke aanwezigheid gedurende enig moment van de dag' binnen een referentieperiode van twaalf aaneengesloten maanden. Bij zogenaamde 'pieken in het grensoverschrijdende werk' kan er eerder dan onder het huidige verdrag sprake zijn van een werkstaatheffing. Vraag die zich bij deze overgang voor doet is hoe de 183 dagenregeling

uitpakt indien een werknemer in 2013, 125 dagen werkt in Duitsland en in 2014 gedurende 65 dagen, deze inwoner van Nederland in 2014 over deze 65 dagen in Duitsland belast is? Zonder specifiek overgangsrecht zou er sprake kunnen zijn van een terugwerkende kracht.

Naast het bovenstaande is ook de interpretatie van Duitsland van een 'werkdag' relevant. Nederland volgt de OESO uitleg; alleen die werkdagen tellen mee waarop de werknemer in de ene staat werkte en in de andere staat woonde. Duitsland telt ook de dagen mee waarop de werknemer behalve in de andere staat ook werkte in de woonstaat.

Geheel nieuw in het verdrag is de bepaling (art. 15) over de beloningen van (statutair benoemde) directeuren en commissarissen. Het heffingsrecht over deze beloningen zal worden toegewezen aan het land waar de vennootschap waarvan hij/zij (uitvoerende) bestuurder/commissaris is feitelijk is gevestigd. Met het opnemen van "andere beloningen" is beoogd eenduidig te bepalen dat alle bestuurdersbeloningen onder het artikel vallen. Duitsland geeft een beperkte uitleg aan het bereik van het begrip bestuurder dan Nederland; zo is mij niet duidelijk of de Geschäftsführer nu wel of niet onder dit bestuurdersartikel gaat vallen? Wanneer een deel van de beloning van de directeur ziet op andere werkzaamheden zal een splitsing moeten worden gemaakt.

Artikel 12 van het protocol bevat een compensatieregeling voor grensarbeiders (vergelijkbaar met die in het verdrag met België) op grond waarvan een inwoner van Nederland die in Duitsland werkt (werknemer, directeur, sporter, artiest, ambtenaar) effectief dezelfde belastinglast draagt vergeleken met de situatie dat hij uitsluitend in Nederland had gewerkt. Aldus kan het niet vergelden van bijvoorbeeld de hypotheekrenteaf trek worden gecompenseerd.

Een ander novum is de opname van een bronstaatheffing in art 17, lid 2 verdrag voor pensioenen en andere soortgelijke beloningen zoals lijfrenten en uitkeringen krachtens het sociale zekerheidsstelsel van het ene land aan een inwoner van het andere land. De bronstaatheffing geldt indien deze bruto-uitkeringen in een kalenderjaar tezamen meer bedragen dan € 15.000. Niet relevant voor de bronstaatheffing is of de bronstaat een fiscale faciliteit heeft toegestaan. Afkoopsommen van pensioenen of soortgelijke beloningen mogen in alle gevallen in de bronstaat worden belast.

## **VIII Vermijden van dubbele belasting**

Uitgangspunt voor Duitsland voor de vermindering van dubbele belastingheffing over uit Nederland afkomstige inkomsten is de vrijstellingsmethode tenzij de relevante inkomsten (o.a. vervreemdingswinst op onroerende zaak aandelen, bestuurders-, artiesten- en sportersinkomsten) in art 22, lid 1 onderdeel b verdrag worden genoemd. Opmerkelijk is de zogenaamde 'subject to tax clause' die in art. 22, lid 1, onderdeel a is opgenomen; vrijstelling wordt door Duitsland uitsluitend verleend indien er daadwerkelijk sprake is van belastingheffing in Nederland.

Deze Duitse 'subject to tax' clause kan wat betreft de huidige discussies over de verenigbaarheid van de 150 kilometerzone met de vrijheid van werknemersverkeer bij de toepassing van de 30% regeling nog vervelende consequenties hebben. Een van de actuele procedures betreft een Duitse ingekomen werknemer die in Duitsland woont en die in

**Innovative Tax - Bijsterhuizen 3007E, 6604 LP Wijchen - Tel.:024-760 01 36**

**E-mail: [info@innovativetax.nl](mailto:info@innovativetax.nl) Website: [www.innovativetax.nl](http://www.innovativetax.nl)**

Nederland met toepassing van de 30% regeling werk(te). Wanneer deze werknemer zijn gelijk haalt bij de Hoge Raad dan heeft hij door de onderworpenheidseis een volgend probleem. Nu Duitsland alleen aftrek ter voorkoming van dubbele belasting verleent indien er in Nederland daadwerkelijk belasting is betaald. Over het voordeel van de 30% regeling is geen belasting betaald in Nederland en moet de Duitse werknemer dus alsnog Duitse inkomstenbelasting betalen.

Bij kwalificatieverschillen waardoor inkomsten mogelijk onbelast blijven en na adequate consultatie van de bevoegde autoriteit in Nederland kan Duitsland (eenzijdig) een 'switch-over' toepassen van vrijstellingsmethode naar verrekeningsmethode (art 22, lid 1, onderdeel e)

De wijze waarop Nederland voorkoming verleent in art 22, lid 2 is geheel overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid.

## **IX Anti-misbruikregels**

In artikel 23, lid 1 verdrag is conform vast Duits verdragsbeleid opgenomen dat het verdrag niet in de weg staat aan toepassing van nationale anti-misbruikregels. OP verzoek van Nederland is het tweede lid opgenomen. Als een belastingplichtige meent dat de toepassing van een anti-misbruikregel leidt tot dubbele belastingheffing die niet past bij doel en strekking van het verdrag dan kan belastingplichtige de bevoegde autoriteiten van beide landen verzoeken met elkaar in contact te treden.

## **X Overgangsrecht**

Het verdrag bevat ook een overgangstermijn van een periode van een jaar. Inwoners voor het verdrag die fiscaal nadeel hebben van het nieuwe belastingverdrag kunnen op grond van art 33, lid 6 verdrag één jaar extra het bepaalde in het oude verdrag toepassen. De vraag die rijst is of het overgangsrecht ook geldt indien een Nederlandse belastingplichtige nadeel heeft van de toepassing van een Duitse anti-misbruikbepaling?

## **XI Conclusie**

In het bovenstaande zijn een aantal onderdelen van het nieuwe belastingverdrag met Duitsland behandeld. Na dertig jaar onderhandelen is er nu een verdrag dat op vele onderdelen aan de meest actuele internationale standaarden voldoet. Voor de fiscale praktijk zou het zeer welkom zijn wanneer de diverse onduidelijkheden voor de verwachte inwerkingtreding per 1 januari 2014 worden opgehelderd.