

Protocol tot wijziging van het Verdrag van 12 april 2012 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 zoals gewijzigd door het Protocol van 11 januari 2016; 's-Gravenhage, 24 maart 2021 (Trb. 2021, 43)

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

I.1. Inleiding

Met het onderhavige op 24 maart 2021 te 's-Gravenhage ondertekende Protocol (Trb. 2021, 43, hierna aangeduid als: 'het Wijzigingsprotocol') worden enkele wijzigingen aangebracht in 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, met Protocol (Trb. 2012, 123, hierna aangeduid als: 'het Verdrag', respectievelijk 'het Protocol bij het Verdrag') zoals gewijzigd op 16 februari 2016 (Trb. 2016, 19).

Het onderhavige Wijzigingsprotocol betreft in het bijzonder een herziening van de toewijzing van het heffingsrecht ter zake van socialezekerheidsuitkeringen (artikel 17 van het Verdrag). Daarnaast wordt met dit Wijzigingsprotocol het Verdrag in lijn gebracht met de door Nederland en Duitsland gemaakte keuzes bij het op 24 november 2016 te Parijs tot stand gekomen Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (Trb. 2017, 86) (hierna: 'het MLI').

Tot slot wordt het Protocol bij het Verdrag gewijzigd teneinde onduidelijkheden over de uitleg en toepassing van het Verdrag te voorkomen in verband met de invoering van de Wet normalisering rechtspositie ambtenaren ('WNRA')¹ en de Algemene verordening gegevensbescherming ('AVG').²

Het Wijzigingsprotocol valt binnen de kaders van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 (hierna: 'NFV 2020'). In onderdeel I.7 van deze toelichtende nota is het Toetschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2020 opgenomen (Bijlage bij Kamerstukken II 2019/20, 25087, nr. 256).

¹ Wet van 9 maart 2017 tot wijziging van de Ambtenarenwet en enige andere wetten in verband met het in overeenstemming brengen van de rechtspositie van ambtenaren met die van werknemers met een arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht (Wet normalisering rechtspositie ambtenaren), *Stb.* 2017, 123.

² Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming), *PbEU* 2016, L 119/1.

Naar het oordeel van de regering bevatten alle artikelen, afgezien artikel X, van het Wijzigingsprotocol eenieder verbindende bepalingen in de zin van de artikelen 93 en 94 van de Grondwet, die aan de burger rechtstreeks rechten toekennen of plichten opleggen.

1.2. Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

De aanleiding voor de onderhandelingen over een wijzigingsprotocol is gelegen in de onevenwichtige uitkomsten van artikel 17 van het Verdrag met betrekking tot een aantal specifieke Duitse kortdurende socialezekerheidsuitkeringen.³ Vanuit verschillende belangengroepen, in het rapport "Grenswerkers in Europa; Een onderzoek naar de fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken" van de Vereniging voor Belastingwetenschap⁴ en in de Tweede Kamer⁵ is hier aandacht voor gevraagd.

Het heffingsrecht over loon uit dienstbetrekking van grensarbeiders die in Nederland wonen en in Duitsland werken, wordt op grond van het Verdrag in beginsel toegekend aan de werkstaat. Als deze grensarbeiders (kortdurende) socialezekerheidsuitkeringen uit Duitsland ontvangen en deze in een kalenderjaar (tezamen met bepaalde andere uitkeringen, pensioenen en lijfrenten) niet meer bedragen dan € 15.000, is het heffingsrecht daarover toegewezen aan de woonstaat: Nederland. Bijvoorbeeld bij een socialezekerheidsuitkering die een dergelijke grensarbeider ontvangt in verband met ziekte vindt er een verschuiving van het heffingsrecht plaats van de werkstaat naar de woonstaat.

Veel Duitse socialezekerheidsuitkeringen worden afgestemd op het nettoloon en zijn in Duitsland onbelast. Doordat het Verdrag het heffingsrecht over deze uitkeringen in bepaalde gevallen aan de woonstaat toewijst, kan de situatie ontstaan dat een in Duitsland op het nettoloon afgestemde en onbelaste uitkering in Nederland als bruto-inkomen wordt belast. Voorts is het tijdens de onderhandelingen duidelijk geworden dat Nederlandse socialezekerheidsuitkeringen die vergelijkbaar zijn met Duitse uitkeringen in Duitsland worden vrijgesteld. Beide uitkomsten zijn onevenwichtig.

Nederland en Duitsland zijn daarom een wijziging van artikel 17 van het Verdrag overeengekomen die er in essentie op neerkomt dat socialezekerheidsuitkeringen (niet zijnde socialezekerheidspensioenen) voortaan in alle gevallen ter heffing worden toegewezen aan de staat waaruit deze afkomstig zijn. Het bedrag van de socialezekerheidsuitkering (al dan niet tezamen met de bedragen van bepaalde andere uitkeringen) in een kalenderjaar is derhalve hiervoor niet meer relevant. Deze oplossing

³ Het betreft het Duitse 'Elterngeld', 'Krankengeld' en 'Mutterschaftsgeld'.

⁴ *Grenswerkers in Europa; Een onderzoek naar de fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, 2017, no. 257.

⁵ Meest recentelijk tijdens het Algemeen Overleg Belasting- en socialezekerheidspositie van grensarbeiders, Kamerstukken II 2019/20, 26834, nr. 48.

is niet beperkt tot de specifieke - Duitse - socialezekerheidsuitkeringen waarvoor aandacht is gevraagd. Hierdoor wordt voorkomen dat dezelfde onevenwichtigheid zich (later) voordoet met betrekking tot andere socialezekerheidsuitkeringen (niet zijnde socialezekerheidspensioenen). Daarnaast wordt bewerkstelligd dat Nederlandse socialezekerheidsuitkeringen (op brutobasis) die nu mogelijk in Duitsland worden vrijgesteld in Nederland kunnen worden belast.

Voorafgaand aan en tijdens de onderhandelingen hebben verschillende belanghebbenden aandacht gevraagd voor de gevolgen van de € 15.000-grens in artikel 17 van het Verdrag voor inwoners van Nederland die een klein pensioen uit Duitsland ontvangen. Deze inwoners die ten tijde van het van toepassing worden van het Verdrag reeds een klein pensioen uit Duitsland ontvingen, hebben aangekaart dat deze grens in het Verdrag voor hen tot negatieve inkomenseffecten heeft geleid ten opzichte van de situatie onder het oude belastingverdrag uit 1959. Het Wijzigingsprotocol laat de € 15.000-grens ten aanzien van (socialezekerheids)pensioenen echter ongemoeid, omdat met die grens de administratieve lasten worden beperkt. Doordat het Verdrag het heffingsrecht over (socialezekerheids)pensioenen en lijfrenten van bij elkaar € 15.000 of minder per kalenderjaar toewijst aan het woonland, hoeven bijvoorbeeld inwoners van Nederland met, kort gezegd, een klein pensioen uit Duitsland namelijk alleen in Nederland aangifte te doen. Dergelijke administratieve lasten ontstaan niet of slechts zeer beperkt bij een bronstaatheffing voor socialezekerheidsuitkeringen (niet zijnde socialezekerheidspensioenen), omdat in gevallen waarin dergelijke uitkeringen worden ontvangen er vaak al een aangifteverplichting geldt in de bronstaat in verband met in die staat verrichte arbeid. Verder geldt voor (socialezekerheids)pensioenen dat Duitsland deze ook belast, waardoor de hierboven beschreven onevenwichtigheid ten aanzien van socialezekerheidsuitkeringen (niet zijnde socialezekerheidspensioenen) zich niet voordoet met betrekking tot (socialezekerheids)pensioenen. Op dit moment bestaat er daarom geen voornemen om het Verdrag op dit punt te wijzigen. Voorts zou het laten vervallen van de € 15.000-grens voor verschillende groepen tot - positieve of negatieve - inkomensgevolgen leiden.

Bij de aanvang van de onderhandelingen is op verzoek van Duitsland besloten om de materiële bepalingen van het MLI, voor zover Nederland en Duitsland in dat kader dezelfde keuzes hebben gemaakt, direct te verwerken in het Verdrag. Nederland is hiermee akkoord gegaan, omdat hiermee hetzelfde resultaat wordt bereikt als via het MLI.

Nederland en Duitsland hebben verkend of het nodig zou zijn om een protocolbepaling overeen te komen over de behandeling van ontslagvergoedingen voor de toepassing van artikel 14 van het Verdrag (inkomsten uit dienstbetrekking). Omdat Duitsland net als Nederland uitgaat van de uitgangspunten die hierover zijn opgenomen

in het commentaar bij het OESO-modelverdrag⁶ en Duitsland dit ook heeft vastgelegd in zijn nationale wetgeving, is echter geconcludeerd dat een nadere protocolbepaling hierover niet noodzakelijk is.

Tijdens het Algemeen Overleg over de belasting- en socialezekerheidspositie van grensarbeiders van 5 maart 2020 is gevraagd om te kijken naar, kort gezegd, een drempelregeling voor thuiswerkdagen, waardoor een beperkt aantal thuiswerkdagen niet direct zou leiden tot verschuiving van het heffingsrecht naar het woonland.⁷ Dit is tijdens de onderhandelingen met Duitsland aan de orde gekomen. Nu een dergelijke regeling de nodige complexiteit met zich brengt en tevens nader onderzoek vergt, worden de gesprekken hierover met Duitsland los van dit Wijzigingsprotocol voortgezet.

1.3. Budgettaire gevolgen

De wijzigingen die met het Wijzigingsprotocol worden aangebracht in het Verdrag en het Protocol bij het Verdrag betreffen met name een aanpassing van het heffingsrecht over socialezekerheidsuitkeringen, het verwerken van de door Nederland en Duitsland gemaakte keuzes bij het MLI en redactionele aanpassingen. De implementatie van het MLI heeft naar verwachting per saldo geen budgettaire gevolgen.

Doordat het heffingsrecht over socialezekerheidsuitkeringen (niet zijnde socialezekerheidspensioenen) tot een bedrag van € 15.000 aan het bronland wordt toegewezen, verliest Nederland het heffingsrecht over Duitse uitkeringen tot € 15.000 aan inwoners van Nederland, maar verkrijgt Nederland het heffingsrecht over Nederlandse uitkeringen tot € 15.000 aan inwoners van Duitsland. In het laatste geval gaat het om meeropbrengst in de loon- en inkomstenbelasting van enkele miljoenen euro, op basis van gegevens uit de loonaangiften en afhankelijk van de persoonlijke situatie. Het is op basis van de aangiften inkomstenbelasting niet precies af te leiden over welk bedrag het heffingsrecht verloren gaat, maar aangezien het aantal grenswerkers dat in Nederland woont en in Duitsland werkt lager ligt dan omgekeerd,⁸ en er dus waarschijnlijk een lager bedrag aan socialezekerheidsuitkeringen vanuit Duitsland naar Nederland uitgekeerd wordt dan omgekeerd, is het aannemelijk dat de derving in ieder geval niet groter is dan de extra opbrengst. Per saldo zijn de budgettaire effecten naar verwachting verwaarloosbaar.

1.4. Uitvoeringsgevolgen

De Belastingdienst heeft het Wijzigingsprotocol op uitvoerbaarheid beoordeeld door middel van een Uitvoeringstoets. Hieruit volgt dat de maatregel uitvoerbaar is per 2022

⁶ Paragraaf 2.7 van het commentaar bij artikel 15 van het OESO-modelverdrag.

⁷ Algemeen Overleg Belasting- en socialezekerheidspositie van grensarbeiders, Kamerstukken II 2019/20, 26834, nr. 48.

⁸ Zie bijvoorbeeld voornoemd rapport *Grenswerkers in Europa*, p. 325.

en een beperkte impact heeft.

1.5. Koninkrijkspositie

Het Wijzigingsprotocol zal, net als het Verdrag en het Protocol bij het Verdrag zelf, alleen gelden voor het Europese deel van Nederland. Het Verdrag, met Protocol, kan ook in gewijzigde vorm uitgebreid worden tot de Caribische delen van het Koninkrijk, ingevolge artikel 32 van het Verdrag. Indien in de toekomst 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. Een dergelijk uitbreidingsverdrag zal 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.

1.6. Inbreng van derden

In de "Rapportage van fiscale knelpunten van grensarbeiders 2019"⁹ en tijdens het Algemeen Overleg over de belasting- en socialezekerheidspositie van grensarbeiders van 5 maart 2020¹⁰ is aangekondigd dat het Ministerie van Financiën in overleg met Duitsland onderzoekt of er een oplossing kan worden gevonden voor de onevenwichtige uitkomsten van artikel 17 van het Verdrag met betrekking tot een aantal specifieke Duitse kortdurende socialezekerheidsuitkeringen.

In het kader van voorgenoemde knelpuntenrapportage heeft er overleg plaatsgevonden met de Vereniging Europese Grenslandbewoners. Bij die bespreking is ook gewezen op de onevenwichtige uitkomsten van artikel 17 van het Verdrag met betrekking tot een aantal specifieke Duitse kortdurende socialezekerheidsuitkeringen. Daarnaast heeft ook een enkele belanghebbende aandacht gevraagd voor deze problematiek die speelt bij Duitse kortdurende socialezekerheidsuitkeringen.

1.7. Toetschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2020

In onderstaand schema met toetsingscriteria voor Nederlandse bilaterale belastingverdragen zijn de voor dit Wijzigingsprotocol relevante toetsingscriteria opgenomen zoals geformuleerd en toegelicht in de NFV 2020. Dit schema biedt uitvoering aan de motie-Van Vliet¹¹ en wordt gevoegd bij elke toelichting bij nieuwe belastingverdragen. Omdat sprake is van een (beperkt) wijzigingsprotocol is het

⁹ Rapportage van fiscale knelpunten van grensarbeiders 2019, bijlage bij Kamerstukken II 2019/20, 26834, nr. 46.

¹⁰ Verslag van een algemeen overleg, gehouden op 5 maart 2020, over de belasting- en socialezekerheidspositie van grensarbeiders, Kamerstukken II 2019/20, 26834, nr. 48.

¹¹ Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 8 (Van Vliet, PVV).

toetsschema ingekort en beperkt tot de in het Wijzigingsprotocol opgenomen wijzigingen van het Verdrag. Per onderdeel wordt aangegeven of de inzet geconcretiseerd is in het Wijzigingsprotocol en wordt verwezen naar de relevante passage in de toelichting.

| NFV 2020 | | Ja | Nee | Deels | N.v.t. | Paragraaf toelichting |
|----------|---|----------|-----|----------|--------|--|
| I | Voorkoming dubbele heffing - bepalingen in afwijking of ter aanvulling op het OESO MV volgens het Nederlands verdragsbeleid | | | | | |
| | Arbeid | | | | | |
| 4.10 | Opname van een bronstaatheffing voor gefacilieerd opgebouwde pensioenen en voor socializekerheidsuitkeringen | | | X | | II.4 |
| 4.12 | Opname van een bepaling op basis waarvan de bepalingen over de uitwisseling van informatie en bijstand bij de invordering van belastingen eveneens van toepassing zijn op de Nederlandse inkomensafhankelijke regelingen (toeslagen) | | | X | | Par. II.7 |
| | Minimumstandaarden | | | | | |
| 3.2 | Opname van de minimumstandaarden van het BEPS-project | X | | | | Par. II.6 |
| | Overige maatregelen BEPS-project | | | | | |
| 3.3 | Opname van de overige aanvullende maatregelen van het BEPS-project | X | | | | Par. II.1, II.2, II.3 en II.5 |
| | Zo ja, het betreft de volgende overige maatregelen van het BEPS-project: | | | | | Par. II.1: aanpassing artikel 5 m.b.t. situaties waarin geen sprake is van een vaste inrichting. Par. II.2: introductie minimale houdstertermijn voor verlaagd tarief deelnemingsdividend. Par. II.3: introductie 365 dagen toetsperiode voor kwalificatie onroerendezaaklichaam |

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.1. Vaste inrichting (artikel I van het Wijzigingsprotocol, artikel 5 van het Verdrag)

Artikel I van het Wijzigingsprotocol heeft betrekking op artikel 5, zevende lid, van het Verdrag dat een aantal activiteiten omschrijft waarbij geen vaste inrichting aanwezig wordt geacht. Ingevolge het nieuwe zevende lid is vereist dat deze activiteiten van voorbereidende aard zijn of het karakter van hulpactiviteit hebben. In de huidige bepaling is dit een aanname. Het nieuwe zevende lid komt overeen met artikel 5, vierde lid, van het OESO-modelverdrag. Het opnemen van deze bepaling is tevens in lijn met de positie die Nederland op dit punt heeft ingenomen in het kader van het MLI.

II.2. Dividenden (artikel II van het Wijzigingsprotocol, artikel 10 van het Verdrag)

Artikel 10 van het Verdrag betreft de verdeling van heffingsrechten over dividenden. Artikel II van het Wijzigingsprotocol heeft betrekking op het tweede lid, onderdeel a, van dat artikel. Op grond van die bepaling geldt een beperkt heffingsrecht van 5% indien de uiteindelijk gerechtigde een lichaam is dat minimaal 10% van het kapitaal van het dividenduitkerende lichaam bezit. In het nieuwe tweede lid, onderdeel a, wordt als aanvullende voorwaarde opgenomen dat ten minste 365 dagen aan het vereiste bezitspercentage (bezit van minimaal 10% van het kapitaal) moet worden voldaan. Deze voorwaarde is ook opgenomen in artikel 10, tweede lid, onderdeel a, van het OESO-modelverdrag. Het opnemen van deze voorwaarde is tevens in lijn met de positie die Nederland op dit punt heeft ingenomen in het kader van het MLI.

II.3. Vermogenswinsten (artikel III van het Wijzigingsprotocol, artikel 13 van het Verdrag)

Artikel 13 van het Verdrag heeft betrekking op de verdeling van heffingsrechten over vermogenswinsten. Artikel III van het Wijzigingsprotocol heeft betrekking op het tweede lid van dat artikel. Die bepaling kent een heffingsrecht over winsten behaald met de vervreemding van aandelen en daarmee vergelijkbare belangen in zogenoemde onroerendezaaklichamen toe aan de staat waarin de onroerende zaken zijn gelegen ('situsstaat'). Onroerendezaaklichamen in de zin van genoemd tweede lid zijn lichamen die hun waarde voor meer dan 75% (drempelwaarde) ontleen aan in de situsstaat gelegen onroerende zaken. In het nieuwe tweede lid is een toetsperiode opgenomen.

Deze toetsperiode houdt in dat de bepaling van toepassing kan zijn, en dus het heffingsrecht wordt toegekend aan de situsstaat, als op enig moment gedurende een periode van 365 dagen voorafgaand aan de vervreemding aan de drempelwaarde wordt voldaan. Deze aanvullende voorwaarde is ook opgenomen in artikel 13, vierde lid, van het OESO-modelverdrag. Het opnemen van deze aanvullende voorwaarde is tevens in lijn met de positie die Nederland op dit punt heeft ingenomen in het kader van het MLI.

II.4. Pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen (artikelen IV, VII en VIII van het Wijzigingsprotocol, het nieuwe artikel 17 van het Verdrag en de nieuwe artikelen XIII en XIV van het Protocol bij het Verdrag)

Artikel 17 van het Verdrag heeft betrekking op de verdeling van heffingsrechten over pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen. Met artikel IV van het Wijzigingsprotocol wordt artikel 17 integraal vervangen door een nieuw artikel 17 op grond waarvan het heffingsrecht over socialezekerheidsuitkeringen (socialezekerheidspensioenen daar niet onder begrepen) in alle gevallen wordt toegewezen aan de bronstaat. Op grond van het huidige artikel 17 geldt als uitgangspunt een woonstaatheffing en wordt het heffingsrecht over dergelijke socialezekerheidsuitkeringen toegewezen aan de bronstaat, indien de door een inwoner van één van beide verdragsluitende staten uit de andere verdragsluitende staat in een kalenderjaar genoten pensioen of andere soortgelijke beloningen, lijfrenten en uitkeringen ingevolge het socialezekerheidsstelsel tezamen meer bedragen dan € 15.000. De hiervoor benodigde wijzigingen zijn opgenomen in het eerste tot en met derde lid van het nieuwe artikel 17. Hieronder wordt het nieuwe artikel 17 per lid nader toegelicht.

Het eerste lid bepaalt dat voor pensioenen en andere soortgelijke beloningen, lijfrenten en uitkeringen betaald krachtens de bepalingen van een socialezekerheidsstelsel van een verdragsluitende staat als uitgangspunt een woonstaatheffing geldt.

Ingevolge het tweede lid mogen pensioenen en andere soortgelijke beloningen, lijfrenten, alsmede pensioenen betaald krachtens de bepalingen van het Nederlandse of Duitse socialezekerheidsstelsel ('socialezekerheidspensioen') die worden genoten door een inwoner van een verdragsluitende staat ook in de andere verdragsluitende staat worden belast als het gezamenlijke brutobedrag van de door de belastingplichtige in een kalenderjaar genoten pensioenen en andere soortgelijke beloningen, alsmede lijfrenten en socialezekerheidspensioenen uit die andere staat (de bronstaat) meer bedraagt dan € 15.000. De woonstaat voorziet dan in het vermijden van dubbele belasting (zie de toelichting op artikel V van het Wijzigingsprotocol). Met deze wijziging wordt bereikt dat socialezekerheidsuitkeringen, anders dan een socialezekerheidspensioen, niet langer binnen de reikwijdte van artikel 17, tweede lid, van het Verdrag vallen. In het nieuwe

artikel XIII van het Protocol bij het Verdrag (Ad artikel 17) is een omschrijving opgenomen van wat moet worden verstaan onder een 'socialezekerheidspensioen' (zie hierna).

Het derde lid bepaalt dat socialezekerheidsuitkeringen, niet zijnde een socialezekerheidspensioen, in alle gevallen ook mogen worden belast in de bronstaat.

In het vierde tot en met achtste lid van het nieuwe artikel 17 zijn wijzigingen aangebracht ten opzichte van de tekst van die leden van het huidige artikel 17. Deze wijzigingen houden verband met de wijzigingen die zijn opgenomen in het eerste tot en met derde lid van het nieuwe artikel 17 en zijn redactioneel van aard.

Met artikel VII van het Wijzigingsprotocol wordt artikel XIII van het Protocol bij het Verdrag integraal vervangen.

Om de uitvoeringspraktijk handvatten te geven bij de toepassing van het nieuwe artikel 17 van het Verdrag geeft het nieuwe artikel XIII, eerste lid, een invulling aan het begrip 'socialezekerheidspensioen'. Dit begrip omvat in het geval van Nederland elk bedrag betaald krachtens de Nederlandse Algemene Ouderdomswet of de Algemene nabestaandenwet. In het geval van Duitsland gaat het om bedragen die worden betaald door de instellingen (zowel federaal als regionaal) van de 'Deutsche Rentenversicherung' en de 'Landwirtschaftliche Alterskasse' en bedragen betaald krachtens een pensioenregeling voor vrije beroepen ('berufsständische Versorgungseinrichtungen'), met dien verstande dat de desbetreffende bedragen:

- periodiek betaalbaar moeten zijn op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak;
- verschuldigd moeten zijn ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen; en
- moeten worden beschouwd als een lijfrente of soortgelijke betaling volgens artikel 22, nummer 1, derde zin, van de Duitse Wet inkomstenbelasting ('Einkommensteuergesetz').

Het nieuwe tweede lid stemt overeen met het huidige artikel XIII van het Protocol bij het Verdrag en bevestigt dat alle uitkeringen die onder (het nieuwe) artikel 17, tweede lid, van het Verdrag vallen per belastingplichtige tezamen worden genomen om te bepalen of de grens van € 15.000 is overschreden.

Tijdens de onderhandelingen bleek dat het Duitse 'Elterngeld' vanuit Duits perspectief niet als uitkering op basis van het (Duitse) socialezekerheidsstelsel wordt beschouwd en zonder nadere regeling in beginsel onder artikel 21 van het Verdrag (Overige inkomsten) zou vallen op grond waarvan het heffingsrecht zou zijn toegewezen aan de woonstaat. Om die uitkomst te voorkomen, bepaalt het nieuwe artikel XIII, derde lid, van het Protocol bij het Verdrag dat (het nieuwe) artikel 17, derde lid, van het Verdrag van overeenkomstige toepassing is op het Duitse 'Elterngeld'.

Met artikel VIII van het Wijzigingsprotocol wordt artikel XIV van het Protocol bij het

Verdrag (Ad artikelen 17 en 18) integraal vervangen. Met het nieuwe artikel XIV van het Protocol bij het Verdrag wordt beoogd onduidelijkheid als gevolg van de invoering van de WNRA over de uitleg van de huidige bepaling weg te nemen. Voor de invoering van de WNRA werd in de uitvoeringspraktijk voor de vraag of sprake is van een dienst die valt onder het overheidsartikel aangesloten bij de aanwezigheid van een ambtelijke aanstelling bij een publiekrechtelijk lichaam. Als gevolg van de inwerkingtreding van de WNRA is dit niet langer een bruikbaar criterium, omdat die aanstelling voor veel ambtenaren vervangen wordt door een privaatrechtelijke arbeidsovereenkomst.¹² Na de inwerkingtreding van de WNRA wordt daarom beoordeeld of er sprake is van een (dienst)betrekking bij een publiekrechtelijke rechtspersoon. De huidige tekst van artikel XIV van het Protocol bij het Verdrag kan leiden tot onduidelijkheid vanwege het gebruik van het begrip 'publiekrechtelijke dienstbetrekking'. Hierin zou gelezen kunnen worden dat het hebben van een ambtelijke aanstelling nog steeds van belang is voor de vraag of het overheidsartikel van toepassing is. Om iedere onduidelijkheid hierover weg te nemen is in het nieuwe artikel XIV van het Protocol bij het Verdrag de zinsnede 'publiekrechtelijke dienstbetrekking' vervangen door de zinsnede 'diensten verleend aan een verdragsluitende staat of een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam daarvan (overheidsdiensten)'.

II.5. Vermijding van dubbele belasting (artikel V van het Wijzigingsprotocol, artikel 22 van het Verdrag)

In artikel 22 van het Verdrag is neergelegd op welke manier beide verdragsluitende staten voor hun inwoners dubbele belasting vermijden.

Vanwege de wijzigingen ingevolge het nieuwe artikel 17 van het Verdrag voorziet artikel V van het Wijzigingsprotocol in wijzigingen van artikel 22, eerste lid, onderdeel b, tweede lid, onderdeel b, en tweede lid, onderdeel c, van het Verdrag. Concreet betekenen deze wijzigingen dat de Nederlandse belasting over socialezekerheidsuitkeringen die op grond van het nieuwe artikel 17, derde lid, in Nederland mogen worden belast, in Duitsland met de aldaar geheven belasting kan worden verrekend. In het omgekeerde geval verleent Nederland een vrijstelling (met progressievoorbehoud) van de in Duitsland belastbare socialezekerheidsuitkeringen.

In artikel 22, tweede lid, onderdeel b, van het Verdrag wordt thans abusievelijk verwezen naar tevens het tweede lid van artikel 13 van het Verdrag. Met artikel V van het Wijzigingsprotocol wordt door de verwijzing naar genoemd tweede lid te verwijderen duidelijk gemaakt dat Nederland ter voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot de betreffende voordelen de verrekeningsmethode toepast.

¹² Zie hierover ook de Rapportage van fiscale knelpunten van grensarbeiders 2019, bijlage bij Kamerstukken II 2019/20, 26834, nr. 46.

Met het nieuwe artikel 22, tweede lid, onderdeel e, wordt een bepaling toegevoegd die overeenkomt met artikel 23A, vierde lid, van het OESO-modelverdrag. Het opnemen van deze bepaling is tevens in lijn met de positie die Nederland op dit punt heeft ingenomen in het kader van het MLI. Met deze bepaling wordt voorkomen dat de vrijstellingsmethode wordt toegepast als inkomen in Duitsland niet of lager belast wordt als gevolg van een verschillende interpretatie van het Verdrag of de feiten. In die gevallen past Nederland in plaats van de vrijstellingsmethode de verrekeningsmethode toe. Hiermee wordt dubbele niet-belasting voorkomen. Omdat Duitsland op grond van het Verdrag alleen de vrijstellingsmethode toepast als bepaalde inkomensbestanddelen in Nederland werkelijk belast worden (*subject to tax*), heeft een dergelijke bepaling voor Duitsland geen toegevoegde waarde.

II.6. Voorkomen van verdragsmisbruik (artikel VI van het Wijzigingsprotocol, artikel 23 van het Verdrag)

Artikel 23 van het Verdrag betreft de toepassing van het Verdrag in bijzondere gevallen. Artikel VI van het Wijzigingsprotocol voegt twee antimisbruikbepalingen toe aan dat artikel.

Het nieuwe derde lid bevat een maatregel die in essentie voorkomt dat heffingsrechten van een verdragsluitende staat worden beperkt in de situatie dat inkomensbestanddelen in de andere verdragsluitende staat worden vrijgesteld en worden toegerekend aan een vaste inrichting in een derde jurisdictie waar deze niet of slechts beperkt worden belast. Van dat laatste is sprake als de belastingheffing in de jurisdictie waarin de vaste inrichting zich bevindt minder is dan 60% van de belasting die zou worden geheven in de verdragsluitende staat van de onderneming. Onder de actieve uitoefening van een bedrijf door een vaste inrichting wordt niet verstaan het verrichten, beheren of gewoon in bezit houden van beleggingen voor eigen rekening van de onderneming, tenzij deze activiteiten bestaan uit bank- of verzekeringsactiviteiten of effectenhandel die respectievelijk uitgeoefend worden door een bank, een verzekeringsmaatschappij of een geregistreerd effectenbedrijf.

Op grond van het nieuwe vierde lid is deze regel echter niet van toepassing op inkomensbestanddelen die toerekenbaar zijn aan de actieve uitoefening van een bedrijf door de vaste inrichting.

Het nieuwe vijfde lid voorziet in de mogelijkheid voor de bevoegde autoriteit van de bronstaat om – op verzoek van de belastingplichtige – toch verdragsvoordelen toe te kennen als die bevoegde autoriteit dat gerechtvaardigd voorkomt. Voorafgaand aan het weigeren of inwilligen van het verzoek zal die bevoegde autoriteit de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende staat raadplegen.

Deze bepalingen zijn ook opgenomen in artikel 29, achtste lid, van het OESO-

modelverdrag. Het opnemen van deze bepalingen is tevens in lijn met de positie die Nederland op dit punt heeft ingenomen in het kader van het MLI.

In het nieuwe zesde lid is de zogenoemde *principal purposes test* (hierna: 'PPT') opgenomen. Op grond van deze bepaling worden verdragsvoordelen niet toegekend indien het verkrijgen van een verdragsvoordeel één van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die tot dat voordeel heeft geleid, tenzij wordt vastgesteld dat het toekennen van dat voordeel – rekening houdend met alle relevante feiten en omstandigheden – in overeenstemming is met het doel en de strekking van de relevante bepalingen uit het Verdrag. Deze bepaling is onderdeel van de BEPS-minimumstandaard tegen verdragsmisbruik en is opgenomen in artikel 29, negende lid, van het OESO-modelverdrag. Bij het MLI heeft Nederland naast de keuze voor de PPT ook gekozen voor de toepassing van de zogenoemde vangnetbepaling bij die bepaling. Deze bepaling is opgenomen in artikel 7, vierde lid, van het MLI en biedt bevoegde autoriteiten onder bepaalde voorwaarden de mogelijkheid om alsnog verdragsvoordelen toe te kennen. Duitsland heeft bij het MLI niet gekozen voor deze bepaling en was ook niet bereid om deze bepaling bilateraal overeen te komen. Verder heeft Nederland, conform het Nederlandse verdragsbeleid, voorgesteld om een bepaling op te nemen op grond waarvan bevoegde autoriteiten elkaar raadplegen bij het voornemen om de PPT toe te passen. Duitsland was echter niet bereid deze bepaling op te nemen.

II.7. Uitwisseling van informatie (artikel IX van het Wijzigingsprotocol, het nieuwe artikel XVIII van het Protocol bij het Verdrag)

In het huidige artikel XVIII, eerste lid, van het Protocol bij het Verdrag (Ad artikel 27) is op verzoek van Duitsland een aantal, op grond van Duitse formeelrechtelijke overwegingen noodzakelijke, bepalingen opgenomen. Met de inwerkingtreding van de AVG zijn deze bepalingen overbodig geworden. Daarom komt op verzoek van Duitsland, ook om mogelijke verwarring over de toepasselijke regels met betrekking tot gegevensbescherming te voorkomen, met artikel IX van het Wijzigingsprotocol het huidige artikel XVIII, eerste lid, van het Protocol bij het Verdrag te vervallen.

In het nieuwe artikel XVIII, eerste en tweede lid, wordt de tekst opgenomen van het huidige artikel XVIII, tweede en derde lid, van het Protocol bij het Verdrag, met dien verstande dat daarbij de in het tweede lid (nieuw) opgenomen verwijzing wordt aangepast naar aanleiding van het vervallen van genoemd eerste lid.

II.8. Inwerkingtreding (artikel X van het Wijzigingsprotocol)

In artikel X is geregeld wanneer het Wijzigingsprotocol in werking treedt en wanneer de bepalingen van het Wijzigingsprotocol van toepassing worden.

Op grond van het eerste lid dient het Wijzigingsprotocol te worden bekrachtigd en

dienen de akten van bekrachtiging zo spoedig mogelijk uitgewisseld te worden.

Op grond van het tweede lid treedt het Wijzigingsprotocol in werking op de laatste dag van de maand volgend op de maand waarop de akten van bekrachtiging zijn uitgewisseld. De bepalingen van het Wijzigingsprotocol zijn vervolgens van toepassing voor Nederland en Duitsland voor belastingjaren en –tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het jaar waarin het Wijzigingsprotocol in werking treedt. Voor Duitsland is in onderdeel b, subonderdeel aa, nader toegelicht dat de bepalingen van het Wijzigingsprotocol van toepassing zijn op bronbelastingen geheven over betalingen op of na 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin het Wijzigingsprotocol in werking treedt.

De Staatssecretaris van Financiën,

De Minister van Buitenlandse Zaken