

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs  
Commissie Wetsvoorstellen

mr. drs. S.A.W.J. Strik  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

Aan de Vaste commissie voor Financiën van de  
Tweede Kamer der Staten-Generaal  
**mr. R.F. Berck**  
Postbus 20018  
2500 EA DEN HAAG

Amsterdam, 6 juni 2013

**Betreft:      Commentaar van de Commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs bij het wetsvoorstel Goedkeuring van 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 (Trb. 2012, 123)**

Geachte leden van de Commissie,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de Orde) heeft met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel Goedkeuring van 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 ('het Verdrag').

Het Verdrag geeft de Orde aanleiding tot het maken van een aantal opmerkingen. Deze opmerkingen zijn hieronder per relevant verdragsartikel opgenomen.

*Algemeen*

De Orde constateert dat er inhoudelijke afwijkingen bestaan tussen de verschillende taalversies. Enkele afwijkingen zullen hierna specifiek worden benoemd. Naar verluidt hebben de onderhandelingen in het Engels plaatsgevonden, terwijl het Verdrag officieel bekend is gemaakt in het Nederlands en het Duits.

*De Commissie Wetsvoorstellen van de NOB toetst fiscale wetsvoorstellen op strijdigheid met het recht, effectiviteit en efficiency, terugwerkende kracht, uitvoerbaarheid, administratieve lastendruk en fiscaal vestigingsklimaat.*

1

De Orde vraagt om meer duidelijkheid over de onderlinge verhouding van de verschillende taalversies, in het bijzonder welke rol de Engelse onderhandelingsversie speelt bij onenigheid over de interpretatie van de verdragstekst.

*Artikel 10 - Dividenden (met artt. VIII, IX en X van het Protocol)*

1. Het lijkt de Orde achterhaald dat in deze tijd tussen lidstaten van de Europese Unie nog bronheffingen op deelnemingsdividenden worden afgesproken. Dit bevreemdt temeer nu Duitsland zich expliciet het recht heeft voorbehouden om haar nationale anti-misbruikbepalingen toe te passen (zie hierna onder artikel 23), daaronder expliciet § 50d, derde lid Einkommensteuergesetz. Dit is materieel een eenzijdige ‘limitation on benefits’-bepaling: op basis van haar nationale wet verleent Duitsland de verminderingen van bronbelastingen op basis van belastingverdragen en Europese richtlijnen slechts dan indien de gerechtigde tot die verminderingen aan de aanvullende voorwaarden van § 50d, derde lid Einkommensteuergesetz voldoet. Weliswaar zijn in het Protocol twee specifieke uitzonderingen voor bonafide gevallen opgenomen die voor de praktijk van grote waarde zijn, maar voor het overige blijft de Duitse nationale ‘treaty override’-bepaling van toepassing. De Orde is van mening dat bonafide gevallen een beroep moeten kunnen doen op een vrijstelling (conform de EU Moeder-Dochter-Richtlijn) en niet op een 5% tarief zoals dat nu in het Verdrag is voorzien.
2. Met betrekking tot de verlaagde bronheffing van 10% voor Nederlandse pensioenfondsen in artikel 10, tweede lid, onderdeel b, is de Orde van mening dat Nederland in de onderhandelingen meer druk had moeten zetten om deze bronheffing naar 0% te verlagen. Nederland heft in de omgekeerde situatie immers geen bronheffing over dividenden betaald door een lichaam gevestigd in Nederland aan een Duits pensioenfonds. Daar komt bij dat het begrip “pensioenfonds” in artikel VIII van het Protocol zeer eng is gedefinieerd, waarbij de Duitse wetgeving integraal is overgenomen. Een ruimere definitie, die tegemoet komt aan de typische kenmerken van Nederlandse pensioenfondsen, was hier op zijn plaats geweest. In dit kader betreurt de Orde dat Nederlandse levensverzekeringsmaatschappijen niet in aanmerking komen voor een verlaagde bronheffing van 10%.
3. De Orde vraagt zich gezien de toevoeging “*niet zijnde een samenwerkingsverband*” in art. 10, tweede lid, onderdeel a, van het Verdrag af, of een open CV een beroep kan doen op de verlaagde bronbelasting van 5%. De Orde verzoekt een toelichting op dit punt.
4. In artikel IX van het Protocol is neergelegd dat in geval van bepaalde ‘hybride’ financieringsvormen, afwijkend van de regelingen in artikel 10 en artikel 11 van het Verdrag, het heffingsrecht toekomt aan de verdragsluitende staat waar de schuldenaar zijn woonplaats heeft indien de betaalde interest of dividend in deze verdragsluitende staat aftrekbaar is. Deze bepaling is naar mening van de Orde tweezijdig geformuleerd en geldt derhalve ook indien de schuldenaar in Nederland is gevestigd. In de Protocolbepaling zijn weliswaar enkele Duitse financieringsvormen expliciet genoemd, doch lijkt de bepaling niet tot deze financieringsvormen beperkt te zijn. In de Memorie van Toelichting wordt onder II.10 echter ervan uitgegaan dat artikel IX van het Protocol (slechts?) bepaalde financieringsvormen naar Duits recht betreft. Volgens de Memorie van Toelichting wil Duitsland in overeenstemming

met het nationale recht over interest en dividenden ter zake van deze financieringsvormen de Duitse bronheffing kunnen toepassen. De Orde vraagt zich af of artikel IX van het Protocol daadwerkelijk slechts eenzijdig werkt. Het komt de Orde voor dat de Protocolbepaling ook voor Nederland geldt. In dat geval zou Nederland het heffingsrecht hebben met betrekking tot interest en dividend ter zake van de in artikel IX Protocol gespecificeerde financieringsvormen ontvangen door een persoon met woonplaats in Duitsland die in Nederland buitenlands belastingplichtig is. De Orde verzoekt om meer duidelijkheid ten aanzien van dit punt.

5. Daarnaast merkt de Orde op dat de voorkoming van dubbele belasting in geval van toepassing van artikel IX van het Protocol niet in art. 22 van het Verdrag is geregeld. De Orde verneemt graag een toelichting.

#### *Artikel 10 en 13 - Emigratie*

1. De emigratie van een natuurlijke persoon van Nederland naar Duitsland is specifiek geregeld in artikel 10, zesde lid en artikel 13, zesde lid van het Verdrag. Volgens artikel 13, zesde lid blijft het land van vertrek het heffingsrecht houden over de waardevermeerdering van onder meer aandelen gehouden door een natuurlijke persoon tot het moment van emigratie. Het andere land is verplicht om een step-up met betrekking tot de waarde van de aandelen te verlenen, indien de vertrekstaat de waardevermeerdering belast. De Orde vraagt zich af of deze step-up mag worden teruggenomen ingeval de waardevermeerdering uiteindelijk niet daadwerkelijk wordt belast omdat de conserverende aanslag ter zake van deze waardevermeerdering wordt kwijtgescholden. Als dat zo is, wenst de Orde meer duidelijkheid over de berekening van de step-up in het geval dat vóór de kwijtschelding dividenduitkeringen hebben plaatsgevonden die op basis van artikel 10, zesde lid van het Verdrag door de betreffende verdragsluitende staat naar het volle nationale tarief zijn belast.
2. Artikel 10, zesde lid van het Verdrag bevat een verschil tussen de Duitse en de Nederlandse taalversie. Het laatste deel van de laatste volzin luidt in de Nederlandse versie: “voor zover er van de aanslag ter zake van de waardevermeerdering nog een bedrag openstaat”. De Duitse versie luidt: “soweit die Veranlagung des Vermögenszuwachses noch nicht abgeschlossen ist”. Aangezien de *Veranlagung* naar Duits recht al *abgeschlossen*, dus geëindigd is op het moment dat een (conserverende) aanslag is opgelegd en niet pas als deze volledig is voldaan dan wel kwijtgescholden, is sprake van een materieel verschil tussen de taalversies. Immers, indien de Duitse taalversie wordt gevolgd heeft artikel 10, zesde lid van het Verdrag geen effect. De Orde vraagt zich af of de verdragsluitende staten zich hiervan bewust zijn en of een gezamenlijke eensluidende uitleg bestaat en verzoekt om een toelichting op dit punt.

#### *Artikel 13 – Vermogenswinsten*

1. Op grond van artikel 13, lid 2 van het Verdrag wordt het heffingsrecht bij vervreemding van aandelen in een ‘vastgoedvennootschap’ toegekend aan het land waarin de onroerende zaken zich bevinden (de situsstaat). Onder het huidige verdrag is het heffingsrecht toegewezen aan de woonstaat van de vervreemder. De Orde begrijpt dat deze nieuwe bepaling op aandringen van Duitsland is opgenomen, waarbij Nederland heeft kunnen bewerkstelligen dat (ten opzichte van het OESO-modelverdrag) minder snel heffingsrechten aan de situsstaat worden

gegeven. Desalniettemin betekent dit in voorkomende gevallen een verschuiving van het heffingsrecht van de woonstaat naar de situsstaat. De Orde vraagt om een bevestiging dat Nederland verdragscompartimentering zal toepassen, in die zin dat Nederland als situsstaat slechts zal heffen over de vervreemdingswinst op de aandelen voor zover de waardeangroei ziet op de periode vanaf de inwerkingtreding van het Verdrag. De Orde verwijst hierbij naar het arrest van de Hoge Raad van 12 juli 2002, BNB 2002/402.

De Orde heeft deze vraag ook gesteld tijdens de behandeling van het wetsvoorstel ter goedkeuring van het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk. Destijds is in de Nota naar aanleiding van het verslag (Tweede Kamer, vergaderjaar 2009-2010, 32 145, nr. 6) hierop door de Staatssecretaris geantwoord dat hij in het kader van het verdrag tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk vooralsnog geen reden ziet voor compartimentering vanwege het geringe praktische belang. De Orde constateert echter dat Duitsland en Nederland een ruime heffingsmogelijkheid hebben over vermogenswinsten en ziet dan ook graag een concrete toezegging ter vermijding van dubbele heffing. Voor dergelijke situaties kan naar de mening van de Orde niet worden volstaan met een verwijzing naar de mogelijkheid tot onderling overleg (zoals bij het Verdrag met het Verenigd Koninkrijk). Dit geldt temeer nu Duitsland klaarblijkelijk bij het verliezen van heffingsrecht vanwege verdragswijziging op grond van haar nationale wetgeving in beginsel heft over reeds opgebouwde reserves. De Staatssecretaris wordt tevens verzocht voor deze situaties een verduidelijking te geven.

2. In artikel 13, tweede lid, van in de Nederlandse verdragstekst wordt een ‘vastgoedvennootschap’ gedefinieerd als een lichaam waarvan de aandelen hun waarde voor meer dan 75 percent “*middellijk of onmiddellijk ontleenen aan onroerende zaken gelegen in de andere verdragsluitende staat*”. De Duitse tekst van het verdrag spreekt echter van “*einer Gesellschaft [...], deren Aktivvermögen zu mehr als 75 Prozent mittelbar oder unmittelbar aus unbeweglichem Vermögen besteht*”. Met andere woorden: Nederland spreekt van aandelen, waarvan de waarde voor meer dan 75% dient te zijn bepaald door vastgoed, terwijl Duitsland spreekt over activa van de vastgoedvennootschap zelf die voor meer dan 75% uit onroerende zaken dienen te bestaan. Deze afwijkende formuleringen kunnen tot verschillende uitkomsten leiden, bijvoorbeeld indien een vordering op de balans van de vastgoedvennootschap staat die 25% of meer bedraagt van de totale activa. Indien met een dergelijke vordering een rendement wordt gemaakt dat lager ligt dan het rendement van het vastgoed, dan bestaat de kans dat onder de Duitse tekst geen sprake is van een vastgoedvennootschap en onder de Nederlandse tekst wel. De Nederlandse tekst sluit volgens de Orde meer aan bij het OESO-modelverdrag, dat spreekt over “*shares [...] deriving more than 50% of their value directly or indirectly from immovable property[...]*”. Graag verneemt de Orde hoe de bepaling op dit punt dient te worden geïnterpreteerd.
3. Op basis van de tekst van artikel 13, tweede lid, valt verder niet op te maken of de vastgoedvennootschap inwoner dient te zijn van de situsstaat of de inwonerstaat (in artikel 14, eerste lid, letter b, van het belastingverdrag met de Verenigde Staten is bijvoorbeeld expliciet opgenomen dat de vastgoedvennootschap moet zijn gevestigd in de situsstaat). De Orde vraagt om verduidelijking van deze bepaling aan de hand van de volgende situaties:



- a. Een inwoner van Nederland vervreemdt aandelen in een in Nederland gevestigd lichaam dat uitsluitend Duitse onroerende zaken houdt;
- b. Een inwoner van Nederland vervreemdt aandelen in een in Luxemburg gevestigd lichaam dat uitsluitend Duitse onroerende zaken houdt;
- c. Een inwoner van Nederland vervreemdt aandelen in een lichaam dat uitsluitend Duitse onroerende zaken houdt en dat is gevestigd in een land dat een belastingverdrag met Duitsland heeft gesloten, waaronder het heffingsrecht over vervreemdingswinsten op aandelen in vastgoedvennootschappen uitsluitend aan de situsstaat is toegewezen indien deze vennootschap daar is gevestigd (in overeenstemming met het belastingverdrag NL-VS).

#### *Artikel 15 – Bestuurdersartikel*

1. Volgens de Duitse verdragstekst van het eerste lid is artikel 15 van toepassing op “*Aufsichtsrats- oder Verwaltungsratsvergütungen und sonstige Vergütungen*”. Dit betekent dat artikel 15 niet van toepassing zou zijn op de beloningen van de ‘Geschäftsführer’ en het ‘Vorstandsmitglied’. In het tweede lid is bepaald dat dit zowel de personen betreft die zijn belast met de algemene leiding van het lichaam als personen die zijn belast met het toezicht daarop. De Orde acht een uitdrukkelijke bevestiging van de Nederlandse *en* Duitse autoriteiten dat de beloning van de Geschäftsführer en het Vorstandsmitglied ook onder artikel 15 valt, gewenst.
2. Ten aanzien van de beloning van de Geschäftsführer past Duitsland het ‘attractiebeginsel’ toe. De volledige beloning, die een persoon ontvangt van een GmbH waarbij hij de functie van Geschäftsführer vervult, wordt aangemerkt als beloning in de hoedanigheid van Geschäftsführer. Nederland zal voor zijn inwoner, op grond van de tekst van artikel 15, slechts aftrek ter voorkoming van dubbele belasting verlenen in zoverre de beloning wordt genoten in de hoedanigheid van Geschäftsführer. De Orde pleit ervoor dat wordt kenbaar gemaakt of hierover uitdrukkelijk afstemming heeft plaatsgevonden met de Duitse autoriteiten en op welke wijze Nederland in een dergelijke situatie toepassing zal geven aan het hoedanigheidsvereiste als Duitsland het attractiebeginsel toepast. Aangezien dergelijke situaties zich vaker kunnen voordoen, acht de Orde een verwijzing naar de mogelijkheid van onderling overleg in dezen onvoldoende.

#### *Artikel 17 - Pensioenen*

1. Artikel 17, tweede lid hanteert een grens van € 15.000 voor de toewijzing van de belastingheffing over pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidspensioenen aan de bronstaat in plaats van de woonstaat van de pensioengenieter. Niet duidelijk is, of die grens geldt per afzonderlijk pensioen e.d. dan wel voor het totaal van alle betalingen. Lid 2 (en ook lid 3) spreekt over “*een pensioen*”, “*een lijfrente*” en vervolgens “*het totale bedrag ervan*”, dus van een pensioen e.d., en daarmee per afzonderlijk pensioen. De Duitse tekst spreekt van “*ein Ruhegehalt, eine ähnliche Vergütung, Rente*”. Ook hier kan het enkelvoud bedoeld zijn. De Engelse tekst noemt “*a pension*” e.d. en vervolgens: “*if their total gross amount exceeds*”. Die Engelse onderhandelingsversie is echter niet de officiële tekst.

In de Memorie van Toelichting staat de volgende passage, die erop duidt dat het toch zou gaan om het totaal van alle pensioenuitkeringen e.d. gezamenlijk. *“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 socialezekerheidsstelsel 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)”*.

De Orde pleit voor een door beide landen onderschreven eenduidige toelichting op de toepassing van de grens van € 15.000. Daarbij merkt de Orde op dat wanneer de grens van € 15.000 moet worden opgevat als het totaal van de ontvangen pensioenen, lijfrenten e.d., dit bij een zeer gering heffingsbelang al leidt tot (te) gecompliceerde inkomstenbelastingposities voor belastingplichtigen. Dit acht de Orde ongewenst. Een grens van € 15.000 per pensioen doet voldoende recht aan het bronlandbeginsel en voorkomt onnodig ingewikkelde aangiften inkomstenbelasting in beide staten.

2. Het vijfde lid van artikel 17 zegt ten aanzien van het hier gebezigde begrip ‘bronstaat’ (de staat waaruit het pensioen afkomstig is): *“Een pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente wordt geacht afkomstig te zijn uit een verdragsluitende staat voor zover de met het pensioen of een andere soortgelijke beloning of lijfrente samenhangende bijdragen of betalingen, dan wel de aanspraken op dit pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente in die staat in aanmerking zijn gekomen voor een fiscale facilitering”*. Dit betekent dat niet uitsluitend de grens van € 15.000 bepalend is voor de toewijzing, maar dat bovendien van belang is of er tijdens de opbouw van het pensioen fiscale faciliteiten werden genoten in de andere Staat. Zo niet, dan kan dit geen staat zijn waaruit het pensioen afkomstig is. De Memorie van Toelichting gaat hierop onvoldoende in. De Orde acht het wenselijk dat deze bepaling nader wordt toegelicht, in het bijzonder in samenhang met het € 15.000 criterium.
3. Uit de Memorie van Toelichting en de verdragstekst wordt niet duidelijk wat in artikel 17 wordt bedoeld met *“uitkeringen betaald krachtens de bepalingen van een socialezekerheidsstelsel van een verdragsluitende staat”*. Dit begrip wordt in de tekst namelijk nader aangeduid als *“socialezekerheidspensioenen”*. De Orde pleit ervoor dat duidelijk en specifiek wordt toegelicht welke Nederlandse en welke Duitse socialezekerheidsuitkeringen onder de toepassing van artikel 17 vallen.

#### *Artikel 22 – Voorkomingsmethoden*

Hoewel Duitsland in beginsel van de vrijstellingsmethode uitgaat, constateert de Orde dat – mede met inachtneming van artikel 23 van het Verdrag, zie hierna – er voor vrijstelling aan een groot aantal voorwaarden moet worden voldaan en feitelijk veelal de verrekeningsmethode zal gelden. Op grond van artikel 22, eerste lid, letter a verleent Duitsland in ieder geval slechts een

vrijstelling voor “*het inkomen dat afkomstig is uit Nederland dat, volgens dit Verdrag, werkelijk wordt belast in Nederland*”. De Duitse tekst spreekt van “*Einkünfte (...) die nach diesem Abkommen tatsächlich in den Niederlanden besteuert werden*”. Deze formulering is in zoverre onduidelijk dat het Verdrag geen heffingsmogelijkheden kan creëren, maar slechts heffingsrechten kan toewijzen. Daadwerkelijke heffing van belasting kan slechts op basis van nationale wetgeving en niet op basis van een belastingverdrag plaatsvinden. De Orde meent dat subjectieve onderworpenheid voldoende is voor de toepassing van de vrijstellingsmethode en niet hoeft te worden aangetoond dat daadwerkelijke belastingbetaling heeft plaatsgevonden. Een andere interpretatie zou een veelheid van vragen opleveren, bijvoorbeeld als gevolg van verschillen in het tijdstip waarop winstneming dient plaats te vinden. Voorbeeld: een Duits lichaam vervreemdt een Nederlandse onroerende zaak en vormt in haar Nederlandse aangifte een herinvesteringsreserve voor de vervreemdingswinst. De winst wordt op dat moment dus niet ‘werkelijk’ belast, maar wel in de toekomst (dan wel door vrijval, dan wel door afboeking op een nieuwe investering). Als Duitsland vanwege de vorming van de herinvesteringsreserve het standpunt zou innemen dat niet ‘tatsächlich besteuert’ wordt en dus geen vrijstelling verleent, dan zou dat tot dubbele belastingheffing leiden. Verder kunnen in dit verband als voorbeelden worden genoemd: de heffing van inkomstenbelasting in box 3, de tonnageregeling en de toepassing van de deelnemingsvrijstelling in gevallen waar de Duitse deelnemingsvrijstelling niet van toepassing zou zijn.

De uitleg dat subjectieve onderworpenheid voldoende is, zou ook stroken met de opmerking in de Memorie van Toelichting dat “*van Duitse zijde is bevestigd dat niet iedere beperkte Nederlandse nationale vrijstelling voor bepaalde inkomensbestanddelen afbreuk hoeft te doen aan effectieve belastingheffing*” in de zin van artikel 22, eerste lid, letter a. De Orde verzoekt in dit verband om een nadere toelichting.

### *Artikel 23 – Bijzondere gevallen*

De Orde constateert dat Nederland bereid is te accepteren dat Duitsland haar nationale wet toepast om te toetsen of sprake is van oneigenlijk gebruik van het Verdrag, ondanks dat de Duitse nationale anti-misbruikbepalingen ook bonafide gevallen kunnen treffen en dus een gevaar van ‘overkill’ met zich meebrengen (punt I.3 van de Memorie van Toelichting). Dit roept vragen op met betrekking tot de toepassing van het eerder genoemde artikel 50d Einkommensteuergesetz (zie hiervoor punt I onder Dividenden), maar ook met betrekking tot de toepassing van het Duitse Außensteuergesetz. Deze wet geeft onder meer regels die leiden tot een Duitse (bij)heffing over winsten van buiten Duitsland gevestigde lichamen voor zover die bestaan uit passieve, laagbelaste inkomsten. Het Außensteuergesetz definieert laagbelast als onderworpen aan een effectief tarief van minder dan 25% (beoordeeld naar Duitse maatstaven). Door het opstapje in de Nederlandse vennootschapsbelasting (20% over winsten tot € 200.000) zijn winsten van in Nederland gevestigde vennootschappen in beginsel per definitie laagbelast in de zin van het Duitse Außensteuergesetz. Dit terwijl het tarief van de federale winstbelasting in Duitsland (Körperschaftsteuer) 15% bedraagt. De Orde pleit ervoor dat van Duitsland de toezegging wordt verkregen dat voor de toepassing van het Verdrag geen sprake is van laagbelast in bovenbedoelde zin zolang in Nederland naar een effectief belastingtarief van 15% wordt geheven.

### *Artikel 24 - Non-discriminatie*

Op grond van artikel 24, lid 6, komt aan bijdragen aan een in de andere staat dan de werkstaat erkende pensioenregeling eenzelfde behandeling toe in de werkstaat als aan een bijdrage betaald in die werkstaat voor een aldaar erkende pensioenregeling. Een van de voorwaarden is dat de bevoegde autoriteit van de werkstaat ermee instemt dat de pensioenregeling over het algemeen gelijkwaardig is aan een door die staat voor de belastingheffing erkende pensioenregeling.

De Memorie van Toelichting houdt het vaag: “*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*”. In de literatuur is men duidelijker. In het Vakblad Financiële Planning schrijft mr. C.L.J.R. Douven (op persoonlijke titel)<sup>1</sup>: “*Voor situaties waarbij Duitse werknemers in Nederland komen werken en de Duitse pensioenregeling voortzetten, zal een beroep moeten worden gedaan op het besluit inzake internationale aspecten van pensioen*”. Kortom, in zijn visie is een rechtstreeks beroep op de non-discriminatiebepaling uit het Verdrag niet mogelijk.

De Orde pleit ervoor dat duidelijk wordt toegelicht of, en zo ja in hoeverre, de in Duitsland gebruikelijke pensioenregelingen (2<sup>e</sup> pijler) in Nederland worden erkend als een pensioenregeling die “*over het algemeen gelijkwaardig is aan een door*” Nederland erkende pensioenregeling. Hierbij doet de Orde de suggestie om meteen toe te lichten wat de invloed is op de praktische waarde van de non-discriminatiebepaling van artikel 24, lid 6 van de invoering van de Wet verlaging maximum opbouw- en premiepercentages pensioenen en maximering pensioengevend loon<sup>2</sup>. De Orde vraagt zich af of de (vooralsnog beoogde) invoering hiervan deze (en vergelijkbare, in andere belastingverdragen opgenomen non-discriminatiebepalingen) de facto tot een dode letter aan de Nederlandse kant en verzoekt om een toelichting op dit punt.

### *Art. XVI Protocol – Splittingverfahren*

In de Memorie van Toelichting is meerdere keren opgemerkt dat Nederland een goed onderhandelingsresultaat heeft bereikt door Duitsland te verplichten om het *Splittingverfahren* ook toe te passen op in Nederland woonachtige echtgenoten indien slechts één van beide echtgenoten zijn inkomen nagenoeg uitsluitend in Duitsland verwerft. De Orde vraagt zich af of deze tegemoetkoming, die vermoedelijk slechts in een beperkt aantal gevallen kan worden toegepast, opweegt tegen de kosten die gemoeid zijn met de breed toepasbare (eenzijdige) compensatieregeling die in art. XII is opgenomen.

<sup>1</sup> Mr. C.L.J.R. Douven, Het Nieuwe belastingverdrag met Duitsland, Vakblad Financiële Planning, oktober 2012, nr. 10. Het bedoelde besluit betreft het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 31 januari 2008, nr. CPP2007/98M.

<sup>2</sup> Wijziging van de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de loonbelasting 1964, de Pensioenwet, de Wet verplichte beroepspensioenregeling en de Invoerings- en aanpassingswet Pensioenwet in verband met de aanpassing van het fiscale kader voor oudedagsvoorzieningen (Wet verlaging maximumopbouw- en premiepercentages pensioen en maximering pensioengevend inkomen), Tweede Kamer, vergaderjaar 2012-2013, Kamerstuk 33 610.



*Artikel 33 – Inwerkingtreding*

In artikel 33, zesde lid, is een overgangsregeling opgenomen die voorziet in een keuzemogelijkheid voor toepassing van het huidige belastingverdrag voor de periode van één jaar na inwerkingtreding van het nieuwe Verdrag als dat nieuwe Verdrag nadeliger voor de belastingplichtige is. De Orde heeft in dat verband de volgende vragen en verzoekt om een toelichting hierop:

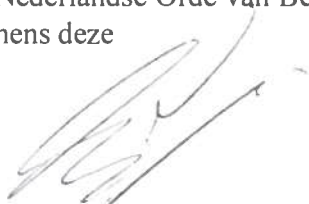
- a. In hoeverre moet een belastingplichtige aantonen dat het continueren van het huidige verdrag inderdaad voordeliger voor hem is?
- b. Hoe moet deze keuze kenbaar worden gemaakt? Worden daarvoor bijvoorbeeld speciale formulieren beschikbaar gesteld?
- c. Wanneer moet deze keuze uiterlijk worden gemaakt? Kan dat middels bezwaar en beroep tegen de aanslag?

Een afschrift van deze brief is heden verzonden aan de Staatssecretaris van Financiën.

Uiteraard is de Orde graag bereid het bovenstaande nader toe te lichten.

Hoogachtend,

de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs,  
namens deze



mr. drs. S.A.W.J. Strik  
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen