

Protocol tot wijziging van het Verdrag van 12 april 2012 tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk der Nederlanden 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 en het Protocol van 24 maart 2021; 's-Gravenhage, 14 april 2025 (*Trb.* 2025, 37)

TOELICHTENDE NOTA

I. ALGEMEEN

I.1. Inleiding

Met het onderhavige op 14 april 2025 te 's-Gravenhage ondertekende Protocol (*Trb.* 2025, 37) hierna aangeduid als: 'het Wijzigingsprotocol') worden enkele wijzigingen aangebracht in het op 12 april 2012 te Berlijn tot stand gekomen Verdrag tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Koninkrijk der Nederlanden 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) en op 24 maart 2021 (*Trb.* 2021, 43).

Het onderhavige Wijzigingsprotocol betreft in de eerste plaats een herziening van de toewijzing van het heffingsrecht ter zake van inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 14 van het Verdrag) op het moment dat een werknemer die woonachtig is in de ene verdragsluitende staat en werkzaam is voor een werkgever in de andere verdragsluitende staat (incidenteel) thuiswerkt. Nederland en Duitsland zijn in dat kader een regeling met een beperkte dagendrempel (34 dagen) overeengekomen. De drempelregeling maakt het mogelijk dat een grenswerker in een kalenderjaar maximaal 34 dagen in het woonland kan (thuis)werken zonder dat dit gevolgen heeft voor het heffingsrecht over het inkomen. In de tweede plaats zorgt dit Wijzigingsprotocol ervoor dat geen dubbele belastingheffing meer ontstaat bij, in het bijzonder, natuurlijke personen in overheidsdienst die deels thuiswerken, doordat het Wijzigingsprotocol de gevolgen van een verschillende interpretatie door Duitsland en Nederland in een dergelijke situatie wegneemt. Deze wijziging voor natuurlijke personen die werkzaamheden voor de overheid verrichten (artikel 18 van het Verdrag) gaat gepaard met de introductie van een vergelijkbare 34-dagendrempelregeling. Daarnaast wordt geregeld dat de fiscale beleggingsinstelling als verdragsinwoner geen beroep kan doen op het verlaagde tarief voor deelnemingsdividenden en dat ook de aandeelhouders van de fiscale beleggingsinstelling

hierop geen beroep kunnen doen (artikel 10 van het Verdrag). Met betrekking tot bepaalde Duitse beleggingsfondsen wordt een vergelijkbare regeling opgenomen.

Tot slot voorziet het Wijzigingsprotocol nog in enkele (kleinere) wijzigingen van technische aard.

Het Wijzigingsprotocol valt binnen de kaders van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 (hierna: 'NFV 2020').

1.2. Een ieder verbindende bepalingen

Naar het oordeel van de regering bevatten de bepalingen van het Wijzigingsprotocol een ieder verbindende bepalingen in de zin van de artikelen 93 en 94 van de Grondwet, die aan de burger rechtstreeks rechten toekennen of plichten opleggen. Het gaat om de artikelen I tot en met V en artikel VI, eerste tot en met vierde lid en achtste lid, die materiële bepalingen bevatten tot wijziging van het Verdrag en het Protocol bij het Verdrag.

1.3. Aanleiding voor en verloop van de onderhandelingen

De aanleiding voor de onderhandelingen over een wijzigingsprotocol zijn de maatschappelijke ontwikkelingen rondom hybride werken. Door de coronacrisis is hybride werken (waaronder thuiswerken) in een stroomversnelling geraakt. Werkgevers en werknemers hebben ervaren welke voordelen hybride werken oplevert, waardoor hybride werken steeds vaker de norm is. Wanneer werknemers in een ander land werken dan waar hun werkgever is gevestigd, kunnen werknemer en werkgever geconfronteerd worden met belemmeringen op het gebied van onder meer de fiscaliteit. Dit komt regelmatig voor bij grenswerkers die een gedeelte van hun tijd thuiswerken. Op basis van de huidige afspraken betaalt een grenswerker belasting in zowel het woonland, voor het deel dat wordt thuisgewerkt, als het land van de werkgever, voor het overige deel van het inkomen (de zogenoemde 'salary split'). Een dergelijke verdeling kan juist gunstig zijn voor het netto-inkomen van de grenswerker vanwege het zogenoemde progressie-effect¹ en leidt daarmee voor hem vaak tot een hoger netto-inkomen in vergelijking met het netto-inkomen van een werknemer die in hetzelfde land woont en werkt, al dan niet deels vanuit huis. Daarentegen kan de grenswerker onzekerheid ervaren over het definitieve netto-inkomen (wanneer de grenswerker in afwachting is van belastingaanslagen in meerdere landen) en geconfronteerd worden met hogere administratieve lasten. Dat laatste geldt ook voor werkgevers, wat minder flexibiliteit in het thuiswerkbeleid tot gevolg kan

¹ Nederland en Duitsland kennen progressieve belastingtarieven. Dit betekent dat een hoger belastbaar inkomen tegen een hoger tarief wordt belast. Door de belastingheffing te verdelen zijn in beide landen lagere belastingsschijven van toepassing. Dit effect wordt enigszins getemperd door de manier waarop voorkoming van dubbele belasting wordt verleend door het woonland van de werknemer.

hebben.² Vanuit de praktijk en het parlement is er de afgelopen jaren regelmatig aandacht gevraagd voor bovengenoemde fiscale belemmeringen.

Om het thuiswerken voor grenswerkers toegankelijker te maken zijn eind 2022 de onderhandelingen gestart tussen Nederland en Duitsland, met als doel om bilateraal afspraken te maken over een duidelijke fiscale behandeling van het inkomen van grenswerkers die thuiswerken. De gesprekken zijn vervolgd in 2023 en in de eerste helft van dat jaar bleek Duitsland ruimte te zien om concrete afspraken te maken over de toepassing van het verdrag bij thuiswerken. De ruimte was echter wel beperkt: een eventuele thuiswerkregeling moest een zogenoemd de-minimiskarakter hebben. Dat wil zeggen dat de regeling beperkt in duur en omvang moet zijn, zodat deze beperkt impact heeft op de bestaande verdeling van heffingsrechten. Het was daarmee niet mogelijk om een regeling overeen te komen waarmee in lijn met de wens van Nederland aangesloten wordt bij de sociale zekerheid.³ Werknemers kunnen op basis van de Kaderovereenkomst telewerken⁴ thuiswerken in de woonstaat tot 50% van de totale arbeidstijd, zonder dat dit leidt tot een wijziging van de toepasselijke socialezekerheidswetgeving. Aangezien de inzet van Duitsland een oplossing kan bieden voor grenswerkers die incidenteel thuiswerken, is Nederland hiermee uiteindelijk akkoord gegaan.

De onderhandelingen zijn vervolgens ambtelijk afgerond in februari 2024. Om de thuiswerkproblematiek (deels) te adresseren zijn Nederland en Duitsland een drempelregeling met een beperkte dagendrempel (34 dagen) overeengekomen. De drempelregeling maakt het mogelijk dat een grenswerker in een kalenderjaar maximaal 34 dagen in het woonland kan (thuis)werken zonder dat dit gevolgen heeft voor het heffingsrecht over het inkomen. In dat geval blijft de belastingheffing over het inkomen volledig in het land van de werkgever. Het netto-inkomen is dan gelijk aan het netto-inkomen in de situatie dat de grenswerker in het geheel niet (thuis)werkt in het woonland. Voor de grenswerker die in beperkte mate (incidenteel) thuiswerkt, zal een drempelregeling gebaseerd op een beperkt aantal dagen resulteren in het voorkomen van extra administratieve lasten en meer zekerheid bieden over het definitieve netto-inkomen. De regeling kan wel een zeker negatief effect hebben op de hoogte van het netto-inkomen, omdat deze de voordelen van de hiervoor benoemde 'salary split' neutraliseert. Dit effect is over het algemeen kleiner bij een regeling met beperkte dagendrempel dan bij een hogere dagendrempel. In die situaties is overigens het netto-inkomen van een grenswerker gelijk aan een werknemer die geen grenswerker is (ongeacht de hoeveelheid thuiswerken).

² Brief van 28 maart 2024 'Onderzoek thuiswerkregelingen voor grenswerkers', Kamerstukken II 2023/24, 25087, nr. 328.

³ Brief "Ontwikkelingen grenswerkersproblematiek" van 11 december 2023, Kamerstukken I 2023/24, 35714, nr. I.

⁴ Kaderovereenkomst inzake de toepassing van artikel 16, lid 1, van Verordening (EG) nr. 883/2004 in gevallen van gewoonlijk grensoverschrijdend telewerk.

Idealiter was Nederland een verdergaande regeling overeengekomen, maar op dit moment is de overeengekomen regeling het hoogst haalbare.⁵ De regeling komt overeen met het wijzigingsprotocol dat Duitsland eerder (in 2023) met Luxemburg heeft ondertekend (eveneens een drempelregeling van 34 dagen).

Voorafgaand aan en tijdens de onderhandelingen hebben verschillende belanghebbenden aandacht gevraagd voor de problematiek rondom thuiswerkende grenswerkers en aangegeven dat er een regeling zou moeten komen.

Naast een oplossing voor grenswerkers is in het Protocol afgesproken dat geen beroep kan worden gedaan op het verlaagde tarief voor deelnemingsdividenden ten aanzien van (1) de (aandeelhouder(s) van de) fiscale beleggingsinstelling (FBI), (2) specifieke Duitse beleggingsinstellingen, (3) de Duitse zogenoemde real estate investment trust (hierna: REIT) voor wat betreft uitdelingen van deelnemingsdividenden en (4), mede met het oog op de wederkerigheid, een Nederlandse REIT (voor het – mogelijk hypothetische – geval dat Nederland in de toekomst een REIT regime introduceert). Dat laatste is ook conform de recente wijziging van het verdrag tussen Duitsland en Luxemburg.

De wijzigingen in artikel 22 (voorkoming dubbele belasting) en het Protocol zijn veelal van technische aard en hangen goeddeels samen met voornoemde wijzigingen.

Intentieverklaring

Naast het Wijzigingsprotocol hebben het Ministerie van Financiën van Nederland en het Ministerie van Financiën van de Bondsrepubliek Duitsland voor de lange(re) termijn een intentieverklaring ondertekend waarin staat dat beide landen zich zullen inspannen, wanneer de mogelijkheid zich voordoet, om tot een meer verregaande oplossing te komen voor grenswerkers die thuiswerken, in het bijzonder om op termijn door te praten over een thuiswerkregeling met meer dan 34 werkdagen per kalenderjaar. Daarnaast willen beide landen, waar mogelijk, meer zekerheid bieden aan werkgevers over het al dan niet ontstaan van een vaste inrichting van de werkgever in de staat waar door de grenswerker wordt thuisgewerkt. De planning van eventuele vervolggesprekken is mede afhankelijk van de inzet van Duitsland en ontwikkelingen in multilateraal verband.

I.4. Budgettaire gevolgen

De budgettaire gevolgen van het Wijzigingsprotocol zijn naar verwachting verwaarloosbaar. De thuiswerkregeling beoogt thuiswerken juist mogelijk te maken zonder verandering in

⁵ Brief "Beantwoording Kamervragen van de leden van de Eerste Kamerfracties van CDA en OPNL over brief fiscale ontwikkelingen rondom grenswerkers" van 16 februari 2024, Kamerstukken I 2023/24, 35714, nr. J.

heffingsrecht en betreft een gering aantal dagen. Het voorkomen van dubbele belastingheffing bij personen in overheidsdienst die deels thuiswerken zal relatief weinig voorkomen en sluit aan bij de reeds bestaande praktijk. Het uitsluiten van het verlaagde tarief voor deelnemingsdividenden bij fiscale beleggingsinstellingen en specifieke Duitse beleggingsinstellingen heeft naar verwachting verwaarloosbare budgettaire gevolgen. Enerzijds omdat het bij Nederlandse fiscale beleggingsinstellingen vrijwel niet voorkomt dat deze deelnemingen in in Duitsland gevestigde lichamen hebben, dan wel dat aandeelhouders in Duitsland deelnemingen in fiscale beleggingsinstellingen in Nederland hebben. Anderzijds omdat Nederlandse aandeelhouders van deelnemingen in Duitse instellingen een hogere Duitse dividendbelasting (onder het Verdrag gemaximeerd tot 15%) niet kunnen verrekenen met de vennootschapsbelasting, ervan uitgaande dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is.

1.5. Uitvoeringsgevolgen

De Belastingdienst heeft het Wijzigingsprotocol op uitvoerbaarheid getoetst door middel van een uitvoeringstoets. De voorgestelde wijzigingen leiden tot een verhoging van de complexiteit in de uitvoering door de Belastingdienst met betrekking tot de toepassing van de artikelen 14 en 18 (en bijbehorende Protocolbepalingen) van het Verdrag. Op basis van de voorgestelde aanpassingen is er sprake van een geringe structuurwijziging voor de informatievoorziening voor het middel inkomstenbelasting. De maatregel is uitvoerbaar per 1 januari 2026.

1.6. 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 worden voorgelegd.

1.7. Inbreng van derden

Tijdens de onderhandelingen zijn er regelmatig signalen uit de praktijk binnengekomen die zijn meegewogen bij de onderhandelingsinzet.

De onderhandelingen zijn opgestart naar aanleiding van signalen van belanghebbenden en uit het parlement om te onderzoeken of een oplossing kan worden gevonden om fiscale drempels bij hybride grenswerken weg te nemen. Om die reden is gedurende de onderhandelingen aanvullend een onderzoek ingesteld naar de omvang van de inkomensgevolgen van hybride werken door grenswerkers met onze buurlanden, België en Duitsland. Uit het onderzoeksrapport is gebleken dat inkomensgevolgen sterk afhankelijk zijn van onder meer het aantal thuiswerkdagen en de hoogte van het inkomen van de betreffende werknemer. Het beeld is ontstaan dat thuiswerkregelingen vaak minder gunstig uitpakken voor het netto-inkomen van grenswerkers die hybride werken. Dat wil niet zeggen dat een drempelregeling geen positieve effecten heeft voor de grenswerker. Uit het onderzoek blijkt dat een drempelregeling gepaard gaat met zekerheid voor de grenswerker die niet - (bijvoorbeeld) in afwachting van belastingaanslagen in meerdere landen - hoeft te wachten op vaststelling van het definitieve netto-inkomen. Uit het onderzoek blijkt ook dat een drempelregeling een postief effect kan hebben op de administratieve lasten bij met name de werknemer. Belangrijke conclusie is evenwel dat de gevolgen voor het netto-inkomen, en voor de administratieve lasten voor de werknemer (en de werkgever), sterk afhankelijk zijn van de specifieke omstandigheden van het concrete geval.⁶

Naar aanleiding van het onderzoeksrapport zijn gesprekken gevoerd met diverse stakeholders, waaronder werknemers- en werkgeversorganisaties, om de uitkomsten te bespreken. Tijdens de besprekingen werd met name gewezen op de bijkomende administratieve lasten voor werknemers en werkgevers en onzekerheid over de fiscale positie.

I.8. Toetsschema Standaardcriteria Fiscaal Verdragsbeleid 2020

In het schema ter uitvoering van de motie-Van Vliet⁷ zijn de voor Nederlandse bilaterale belastingverdragen relevante toetsingscriteria opgenomen, zoals geformuleerd en toegelicht in de NFV 2020. Dit schema wordt gevoegd bij toelichtingen bij nieuwe belastingverdragen. Omdat in dit geval sprake is van een (beperkt) wijzigingsprotocol met geen in het toetsschema te vermelden aangelegenheden is dat schema bij deze toelichting *niet* opgenomen.

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

II.1. Algemene begripsomschrijving (artikel I van het Wijzigingsprotocol, artikel 3 van het

⁶ Brief van 28 maart 2024 'Onderzoek thuiswerkregelingen voor grenswerkers', Kamerstukken II 2023/24, 25087, nr. 328.

⁷ Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 8 (Van Vliet, PVV).

Verdrag)

Artikel I van het Wijzigingsprotocol bevat een aanpassing van artikel 3, eerste lid, van het Verdrag waarin de definities die de beide Verdragsluitende Staten hanteren zijn opgenomen. In het nieuw toe te voegen onderdeel (m) wordt de uitdrukking “instelling voor collectieve belegging” gedefinieerd. In het geval van Nederland betekent dit een fiscale beleggingsinstelling voor de toepassing van de Nederlandse vennootschapsbelasting. In het geval van Duitsland betekent dit een investeringsfonds (“Investmentfonds”) en een bijzonder investeringsfonds (“Spezial-Investmentfonds”) in de zin van de Wet inzake belasting op investeringen (Investmentsteuergesetz). Hierbij wordt tevens voorzien in de mogelijkheid dat de bevoegde autoriteiten (in de toekomst) in onderlinge overeenstemming een vehikel aanwijzen als instelling voor collectieve belegging. De definitie van het begrip “instelling voor collectieve belegging” is relevant voor een van de in artikel II opgenomen aanpassingen (zie onder II.2).

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 bevat drie wijzigingen van dat artikel.

Met de eerste wijziging wordt de tekst van artikel 10, tweede lid, onderdeel a, van het Verdrag integraal vervangen waardoor, in overeenstemming met het OESO-modelverdrag, de zinsnede “(niet zijnde een samenwerkingsverband)” komt te vervallen. Voor de uitsluiting van een samenwerkingsverband bestaat geen grond, omdat ook een samenwerkingsverband als een lichaam in de zin van het Verdrag gekwalificeerd kan worden en dus onder omstandigheden in aanmerking kan komen voor het verlaagde tarief voor deelnemingsdividenden.

Met de tweede wijziging wordt in artikel 10, tweede lid, van het Verdrag een zin ingevoegd die regelt dat het verlaagde tarief van 5% niet geldt met betrekking tot deelnemingsdividenden *betaald door of betaald aan* een fiscale beleggingsinstelling. De nieuwe zin regelt hetzelfde voor specifieke Duitse beleggingsinstellingen waartoe onder meer het zogenoemde “Sondervermögen” behoort. De aanleiding voor deze wijziging is het uitgangspunt van beide landen dat een vrijstelling voor deelnemingsdividenden niet is bedoeld voor beleggingsdividenden. Tot slot regelt de nieuwe zin dat het verlaagde tarief van 5% ook niet geldt met betrekking tot deelnemingsdividenden *betaald door* de Duitse REIT. Daarbij is (mede met het oog op de wederkerigheid) rekening gehouden met de (hypothetische) situatie van een introductie van een Nederlands REIT regime in de toekomst (dat laatste is ook conform wijziging van het verdrag tussen Duitsland en Luxemburg).

Met de derde wijziging wordt in artikel 10, derde lid, van het Verdrag “een Duits Investeringsvermogen (“Investmentvermögen”)" vervangen door “een Duitse instelling voor collectieve belegging”. Reden hiervoor is dat de term “Investmentvermögen” niet meer overeenkomt met de relevante Duitse wet- en regelgeving. In plaats hiervan wordt met de term “Duitse instelling voor collectieve belegging” aansluiting gezocht bij de definitie die wordt opgenomen in artikel 3, eerste lid, onderdeel m, van het Verdrag. Zie de toelichting onder II.1.

II.3. Inkomsten uit dienstbetrekking (artikel III van het Wijzigingsprotocol, artikel 14 van het Verdrag)

Artikel III van het Wijzigingsprotocol wijzigt artikel 14 van het Verdrag waarin wordt bepaald welke Verdragsluitende Staat heffingsbevoegd is ten aanzien van inkomsten uit grensoverschrijdende arbeid in dienstbetrekking. Voor dit artikel geldt als ‘vertrekpunt’ dat het heffingsrecht over het door een inwoner genoten loon toekomt aan de andere verdragsstaat (de werkstaat)⁸ als de werknemer daar volledig werkt. Het nieuwe lid (1a) regelt dat het heffingsrecht over het loon in verband met in de woonstaat of eventueel in een derde rechtsgebied gewerkte dagen (hierna: ‘thuiswerkdagen’) eveneens toekomt aan de werkstaat op voorwaarde dat het aantal thuiswerkdagen in het kalenderjaar niet meer bedraagt dan 34. Dat zal er bijvoorbeeld toe leiden dat in de situatie van een in Duitsland woonachtige werknemer die in Nederland werkt maar ook in beperkte mate in Duitsland (thuis)werkt, het heffingsrecht over het loon volledig blijft toekomen aan Nederland. Voor de situatie dat een werknemer (ook) in een of meer derde rechtsgebieden⁹ werkt, is geregeld dat het heffingsrecht over het loon dat toerekenbaar is aan *die* werkdagen eveneens aan de hiervoor bedoelde werkstaat toekomt, tenzij een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting tussen de woonstaat en de betreffende derde staat het heffingsrecht over dat deel van het loon toekent aan die derde staat.

Artikel 14, tweede lid, van het Verdrag bevat de uitzondering, in de vorm van een woonstaatheffing, op de in artikel 14, eerste lid, van het Verdrag opgenomen hoofdregel van werkstaatheffing. Met de tweede wijziging van artikel 14 wordt de in genoemd tweede lid opgenomen verwijzing naar het eerste lid uitgebreid met een verwijzing naar het in te voegen lid 1a.

⁸ Hierbij zijn drie situaties denkbaar: a. de situatie waarin de werknemer in de andere Verdragsluitende Staat (werkstaat) meer dan 183 dagen in een twaalfmaandsperiode (die begint of eindigt in het betreffende belastingjaar) fysiek aanwezig is (en waarbij die aanwezigheid ten minste enig verband heeft met het uitoefenen van de dienstbetrekking in de werkstaat); b. de situatie waarin het loon wordt betaald door of namens een werkgever die een inwoner van de andere werkstaat is; of c. de situatie waarin het loon ten laste komt van een vaste inrichting die de werkgever in de werkstaat heeft.

⁹ Hierna: ‘derde staten’.

In (de nieuwe) protocolbepaling XII wordt nader geregeld wanneer een dag kwalificeert als thuiswerkdag voor de dagendrempel. Zie de toelichting onder II.6.

II.4. Overheidsfuncties (artikel IV van het Wijzigingsprotocol, artikel 18 van het Verdrag)

Artikel 18 van het Verdrag wijst het heffingsrecht over inkomsten die worden ontvangen door een natuurlijk persoon vanwege werkzaamheden die voor de overheid worden verricht toe aan de Verdragsluitende Staat van de overheid die de beloning betaalt (kasstaat). Met artikel IV van het Wijzigingsprotocol wordt in artikel 18, eerste lid, van het Verdrag een drempelregeling opgenomen die vergelijkbaar is met de regeling die is overeengekomen met betrekking tot inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 14 van het Verdrag). De drempelregeling in artikel 18, eerste lid, moet worden begrepen in samenhang met het eerste lid van (de nieuwe) protocolbepaling XVI. Laatstgenoemd lid regelt dat voor de toepassing van artikel 18, eerste lid, onderdelen b en c, van het Verdrag in situaties waarin de werkzaamheden voor de overheid niet uitsluitend in de woonstaat worden verricht, genoemde bepalingen kunnen resulteren in verdeling - of 'splitsing' - van het heffingsrecht over de beide Verdragsluitende Staten, al naargelang waar de diensten zijn verleend. Hiermee wordt de Duitse opvatting dat de toepassing van artikel 18, eerste lid, tweede zin, van het Verdrag kan leiden tot splitsing van het heffingsrecht in de tekst van het (Protocol bij het) Verdrag verankerd. De Nederlandse interpretatie van artikel 18 van het Verdrag is evenwel een andere en houdt in dat een dergelijke splitsing van het heffingsrecht in beginsel niet aan de orde is.¹⁰ Omdat het interpretatieverschil tussen Duitsland en Nederland leidt tot gevallen van dubbele belastingheffing (die alleen in het kader van een onderlinge overlegprocedure kunnen worden opgelost) is Nederland ermee akkoord gegaan om de Duitse interpretatie, waar Duitsland sterk aan hecht, in de verdragstekst neer te leggen. Dit betekent dat voor de toepassing van andere verdragen waarin een dergelijke splitsingsinterpretatie *niet* is verankerd de Nederlandse interpretatie dezelfde blijft, inhoudende dat géén splitsing van het heffingsrecht plaatsvindt.

Het gegeven dat voor de toepassing van *dit* Verdrag splitsing van het heffingsrecht over, kort gezegd, de overheidsbeloning mogelijk wordt, betekent dat ook voor overheidspersoneel de introductie van een drempelregeling, net als bij inkomsten uit dienstbetrekking, in de behoefte voorziet om te kunnen thuiswerken zonder dat dit direct leidt tot een splitsing van het heffingsrecht. De nieuwe tekst van artikel 18, eerste lid, van het Verdrag voorziet hier dus in.

Dit betekent in het geval van een in Duitsland woonachtige persoon in dienst van de

¹⁰ Zie onder meer Kamerstukken II 2019/20, 35420, nr. 77, p. 17 en 18. Voorts wordt verwezen naar Hof 's-Hertogenbosch 20 december 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:4256 en Hof 's-Hertogenbosch 20 december 2023, ECLI:NL:GHSHE:2023:4255.

Nederlandse overheid dat het heffingsrecht over de overheidsbeloning als 'vertrekpunt' volledig toekomt aan de kasstaat (Nederland), omdat de werknemer daar in principe volledig werkt. Op het moment dat er ook in beperkte mate in Duitsland wordt (thuis)gewerkt, komt het heffingsrecht over de overheidsbeloning in verband met in de woonstaat gewerkte dagen eveneens toe aan de kasstaat op voorwaarde dat het aantal (thuis)werkdagen in de woonstaat in het kalenderjaar niet meer bedraagt dan 34. Zie hiervoor het eerste lid, onderdeel c. Hetzelfde, maar dan in de omgekeerde situatie, geldt voor de situatie dat een in Duitsland woonachtige persoon in dienst is van de Nederlandse overheid in Duitsland (bijvoorbeeld bij de Nederlandse ambassade in Berlijn). Het heffingsrecht over de overheidsbeloning komt als 'vertrekpunt' volledig toe aan de woonstaat (Duitsland), omdat de werknemer daar in principe volledig werkt. Op het moment dat er ook in beperkte mate in Nederland wordt gewerkt, komt het heffingsrecht over de overheidsbeloning in verband met de in Nederland gewerkte dagen eveneens toe aan de woonstaat op voorwaarde dat het aantal buiten de woonstaat gewerkte dagen in het kalenderjaar niet meer bedraagt dan 34. Zie hiervoor de slotzin van het eerste lid, onderdeel b.

In (de nieuwe) protocolbepaling XVI wordt in het tweede en derde lid nader geregeld wanneer een dag kwalificeert als thuiswerkdag voor de dagendrempel. Zie de toelichting onder II.6.

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

Artikel V van het Wijzigingsprotocol wijzigt 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. In artikel 22, eerste lid, onderdeel a, van het Verdrag komt, in lijn met de wijziging van artikel 10, de zinsnede "(met uitzondering van samenwerkingsverbanden)" te vervallen.

Daarnaast worden in artikel 22, tweede lid, onderdeel b, van het Verdrag de verwijzingen naar de relevante bepalingen van de artikelen 14 en 18 van het Verdrag in lijn gebracht met de aanpassingen van deze artikelen.

Tot slot wordt van de gelegenheid gebruikgemaakt om - eveneens in artikel 22, tweede lid, onderdeel b, van het Verdrag - een verwijzing naar artikel 8, eerste en tweede lid, op te nemen. Met die wijziging wordt een omissie in het Verdrag hersteld.

II.6. Diverse protocolbepalingen (artikel VI van het Wijzigingsprotocol, onderdelen I, II en XII van het Protocol bij het Verdrag en de nieuwe onderdelen XIII, XIV, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX en XXI van het Protocol bij het Verdrag)

Artikel VI van het Wijzigingsprotocol wijzigt diverse bepalingen van het Protocol bij het Verdrag. Die aanpassingen zijn technisch van aard.

Protocolbepaling I

Deze protocolbepaling heeft betrekking op het Verdrag in zijn geheel. Artikel VI van het wijzigingsprotocol vervangt allereerst het tweede lid van protocolbepaling I door een nieuwe tekst. Daarmee wordt de tekst nader in lijn gebracht met de huidige tekst van het OESO-modelverdrag.

De tweede zin van de nieuwe tekst heeft echter een specifiek karakter. Die zin bevestigt dat het principe dat is neergelegd in de eerste zin ook wordt doorgetrokken voor de toepassing van artikel 10 van het Verdrag (Dividenden). Dat betekent dat bijvoorbeeld een dividend dat opkomt in Duitsland en dat via een fiscaal transparante entiteit wordt verkregen door een inwoner van Nederland en daar (in Nederland dus) ook wordt behandeld als het inkomen van die inwoner, door Duitsland ook voor de toepassing van specifiek artikel 10 wordt behandeld als het inkomen van die inwoner van Nederland. Dit kan bijvoorbeeld van belang zijn voor de vraag of Duitsland onder het Verdrag het verlaagde tarief voor deelnemingsdividenden dient toe te passen. Voor Duitsland was het van belang om deze fiscale behandeling uitdrukkelijk in de tekst van het Verdrag neer te leggen, omdat onder Duits recht twijfel bestaat over de wijze waarop artikel 10 toepassing vindt in het geval van inkomsten verkregen door of via transparante entiteiten. Nederland kon met dit verzoek van Duitsland instemmen. Naast de wijzigingen in het tweede lid, wordt eveneens op verzoek van Duitsland een derde lid toegevoegd aan protocolbepaling I. Dat lid verduidelijkt dat onder het begrip “inkomen” ook wordt verstaan “individuele bestanddelen van het inkomen”. Aanleiding voor deze verduidelijking is Duitse jurisprudentie waarin Duitsland de zogenoemde “subject-to-tax clause” niet kon toepassen in specifieke situaties waarin naast onbelaste inkomsten óók inkomsten werden genoten die wel daadwerkelijk belast werden. Niet-toepasbaarheid van de “subject-to-tax clause” in die situaties zou het gevolg zijn van het gegeven dat die bepaling uitgaat van het begrip “inkomen” en niet van “bestanddelen van het inkomen”.

Protocolbepaling II

Aan protocolbepaling II wordt een lid toegevoegd dat betrekking heeft op de artikelen 4 en 10 van het Verdrag. Het toevoegen van dat lid was een wens van Duitsland. Het toe te voegen lid stelt het verdragsinwonerschap van Duitse instellingen voor collectieve belegging en Duitse pensioenfondsen zeker.

Voor "Nederlandse" (vrijgestelde) lichamen is het inwonerschap al zeker gesteld met de huidige tekst van protocolbepaling II.

Protocolbepaling XII

Deze bepaling heeft betrekking op artikel 14 van het Verdrag (inkomsten uit dienstbetrekking). Hierin wordt geregeld dat, alleen voor het berekenen van de drempel van 34 dagen, een dag alleen wordt meegerekend als op de betreffende dag 30 minuten of meer wordt gewerkt in de woonstaat van de werknemer of in een of meer derde staten. Voorwaarde is dat de werknemer voor die dag betaald wordt. Daarnaast wordt omschreven wat Nederland en Duitsland verstaan onder het begrip "werkdagen". Het begrip werkdagen betekent daadwerkelijk gewerkte dagen. Dit zijn alle dagen in een kalenderjaar waarop de werknemer daadwerkelijk een dienstbetrekking uitoefent en voor welke hij een beloning ontvangt. Aanwezigheidsdiensten, zelfs wanneer de werknemer wordt opgeroepen om daadwerkelijk werk te verrichten, worden echter niet meegenomen bij het vaststellen van een werkdag. Tot slot wordt toegelicht hoe dient te worden omgegaan met dagen waarop een werknemer niet daadwerkelijk werk verricht, maar daarvoor wel een beloning ontvangt. Op het moment dat de werknemer niet daadwerkelijk werk verricht vanwege: 1) verlof na kennisgeving van beëindiging van de dienstbetrekking of 2) het thuis inactief doorbrengen van dagen in opdracht van de werkgever of een regering van een verdragsluitende staat, dan wordt de beloning geacht te zijn verstrekt voor het uitoefenen van een dienstbetrekking in de verdragsluitende staat waarin het werk feitelijk zou zijn verricht indien de hiervoor benoemde situaties zich niet hadden voorgedaan.

Protocolbepaling XVI

Deze bepaling heeft betrekking op de toepassing van artikel 18, eerste lid, onderdelen b en c, van het Verdrag. Zoals is toegelicht onder II.4 wordt in deze bepaling expliciet neergelegd dat, indien diensten niet uitsluitend in de woonstaat worden verricht, de inkomsten in beide staten in de belastingheffing kunnen worden betrokken, overeenkomstig de plaats waar de diensten zijn verricht (gesplitst heffingsrecht). Zoals eveneens onder II.4 is toegelicht wordt ook hiervoor een drempelregeling getroffen. In dat kader is verder in protocolbepaling XVI opgenomen dat, alleen voor het berekenen van de drempel van 34 dagen, een dag alleen wordt meegerekend als

op de betreffende dag 30 minuten of meer wordt gewerkt in de woonstaat; of buiten de woonstaat, al naargelang het geval. Voorwaarde is dat de werknemer voor die dag betaald wordt.

Tot slot wordt, overeenkomstig protocolbepaling XII, in onderhavige protocolbepaling ook nog omschreven wat Nederland en de Duitsland verstaan onder het begrip “werkdagen”.

II.7. Inwerkingtreding (artikel VII van het Wijzigingsprotocol)

In artikel VII is geregeld wat nodig is voor bekrachtiging van het Wijzigingsprotocol, wanneer het Wijzigingsprotocol in werking treedt en wanneer de bepalingen van het Wijzigingsprotocol van toepassing 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 a, 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 Minister van Financiën,

De Minister van Buitenlandse Zaken,