

Grenseffectenrapportage 2016

Dossier 1A: Belastingverdrag Nederland-Duitsland: Arbeid



Het Institute for Transnational and Euregional cross border cooperation and Mobility / ITEM is de spil van wetenschappelijk onderzoek, advisering, kennisuitwisseling en trainingsactiviteiten omtrent grensoverschrijdende samenwerking en mobiliteit.

Universiteit Maastricht

Cross-border impact assessment 2016

Dossier 1A: Belastingverdrag Nederland-Duitsland: Arbeid

Kilian Heller, LL.M.

Prof. Anouk Bollen-Vandenboorn

Dr. Marjon Weerepas

Het Institute for Transnational and Euregional cross border cooperation and Mobility / ITEM is de spil van wetenschappelijk onderzoek, advisering, kennisuitwisseling en trainingsactiviteiten omtrent grensoverschrijdende samenwerking en mobiliteit.

ITEM is een initiatief van Universiteit Maastricht (UM), het Nederlands Expertise en Innovatiecentrum Maatschappelijke Effecten Demografische krimp (NEIMED), Zuyd Hogeschool, de Gemeente Maastricht, de Euregio Maas-Rijn (EMR) en de Provincie Limburg (NL).



Gemeente Maastricht

EUREGIO



Zuyd
Hogeschool

ZU
YD



Maastricht University



provincie limburg

gesubsidieerd door de Provincie Limburg



Inhoudsopgave

1. Introduction.....	1
2. Objective of the Research, Definitions, Subject, Indicators	2
2.1 Effects today or in the Future, Objective: Ex-Post or Ex-Ante	2
2.2 Effects on which Geographical Area? Definition of the ‘Cross-border Region	3
2.3 Cross-Border Effects on? What are the Focus Points of the Research, The Principles, Benchmarks and Indicators.....	9
2.3.1 Dossier: Tax Treaty Germany – Netherlands and effects on? What is the main Focus, the main points of Research?	9
2.3.2 Dossier: Tax Treaty Germany – Netherlands – What are the Principles, Objectives and Benchmarks for a Positive Situation in the Cross-border Region	9
3. Does the New Tax Treaty Foster or Limit European Integration and what does it imply for the Population of the Cross-Border Region?.....	10
3.1 Changes applicable for active frontier workers and retired frontier workers	10
3.1.1 Non-discrimination in respect of the ‘Splittingverfahren’	10
3.2 Changes in the Area of Frontier workers	13
3.2.1 General Provision for Taxation of Employment Income in Art. 14	14
3.2.2 Changes for Director’s Fees in Art. 15.....	16
3.2.3 Changes in Art. 19 on Students and Professors	17
3.2.4 Changes for Personnel Aboard Ships, Aircrafts and International traffic in Art. 14(4)	18
3.2.5 Changes for Artists and Sportsmen in Art. 16.....	19
3.2.6 Adoption of Compensation Scheme for Art. 14, 15, 16	20
3.2.7 Concluding Remarks Concerning the Changes in the New Tax Treaty.....	22
3.2.8 Case examples for Frontier Workers.....	22
3.2.9 Conclusion Parliamentary Examples	35
4. Conclusion and Suggestions from a Eurogional Perspective.....	37

1. Inleiding

De volgende grensoverschrijdende effectenbeoordelingsrapportage analyseert de gevolgen van het nieuwe belastingverdrag (hierna te noemen: nieuw belastingverdrag) tussen Nederland en Duitsland, dat onlangs in werking is getreden op 1 januari 2016.¹ De focus van de effectenbeoordeling ligt op de wijzigingen in het nieuwe belastingverdrag met betrekking tot huidige en gepensioneerde voormalige grensarbeiders. In dit verband moet erop worden gewezen dat een van Nederlands grootste zorgen met betrekking tot het oude belastingverdrag de ongunstige situatie van Nederlandse, in Duitsland werkzame, ingezetenen was.²

Belastingverdragen worden gewoonlijk gesloten tussen staten die sterke economische, financiële en politieke samenwerking kennen. In het geval van Duitsland en Nederland bestaat er niet alleen een sterke relatie maar, als directe burenen, ook een geografische nabijheid.³ Deze nauwe relatie roept veel vragen op over grensoverschrijdend werken en grensoverschrijdende pensioenen.

Het nieuwe belastingverdrag werd op 12 april 2012 in Berlijn ondertekend. Het vervangt het oude dubbel-belastingverdrag van 16 juni 1959, gesloten in Den Haag (hierna: oude belastingverdrag). Het onderliggende belang van de onderhandelingen over een nieuw belastingverdrag was voornamelijk dat het oude belastingverdrag niet voldeed aan de normen die zijn vastgesteld door de OESO Modelconventie.⁴ Het oude belastingverdrag met Duitsland dateert uit 1959 en is, met het belastingverdrag met Malawi, een van de oudste belastingverdragen gesloten door Nederland. Daarnaast is het oude belastingverdrag niet langer een afspiegeling van de recente economische banden tussen de twee landen, waardoor aanpassing onvermijdelijk was.⁵

Naast deze gemeenschappelijke belangen van beide lidstaten, hadden Nederland als Duitsland ook elk hun eigen redenen voor het nieuwe verdrag. Het voornaamste belang van Duitsland was het tegengaan van oneigenlijk gebruik van het belastingverdrag.⁶ Voor Nederland was de grootste zorg het versterken van de fiscale situatie van Nederlandse ingezetenen die als grensarbeiders werken⁷ - onderzocht in dit verslag - en het verbeteren van de fiscale positie van de pensioenfondsen van Nederlandse ingezetenen.⁸

¹ Jahrgang Bundesgesetzblatt 2012 Teil II nr. 38; Tractatenblad van het Koninkrijk der Nederlanden Jaargang 2012, nr. 123.

² Er staat een paragraaf in de parlementaire memorie die de situatie van grensarbeiders als expliciet doel van de onderhandelingen over het nieuwe belastingverdrag benoemt (zie : *Kamerstukken II 2013/14*, 33 615, nr. 3 (MvT), punt 1.4 Grensarbeiders). Deze paragraaf werd ingevoegd overeenkomstig de concessies van voormalig staatssecretaris van Financiën De Jager om expliciete overwegingen over de gevolgen van het nieuwe belastingverdrag voor grensarbeiders op te nemen (zie hiervoor het Kabinetsstandpunt met betrekking tot de aanbevelingen van de Commissie grensarbeider, 9 januari 2009 BCPP 2008/2455 met verwijzing naar : *Kamerstukken II 2000/2001*, 26 834, nr. 5); terwijl Nederland vooral bezorgd was over grensarbeiders, was Duitsland veeleer bezorgd over grensoverschrijdende investeringsstructuren en misbruik van de voordelen van het verdrag.

³ Is uitdrukkelijk vermeld in *Kamerstukken II 2013/14*, 33 615, nr. 3 (MvT), hoofdstuk 1.1; voor de sterke relatie, zie Statistisches Bundesamt, statistisches Jahrbuch 2011, blz. 474.

⁴ *Kamerstukken II 2013/14*, 33 615, nr. 3 (MvT), onderdeel 1.1.

⁵ Zie Deutscher Bundestag, 17. Wahlperiode, Gesetzentwurf der Bundesregierung, Drucksache 17/10752, A. Problem und Ziel.

⁶ *Kamerstukken II 2013/14*, 33 615, nr. 3 (MvT), onderdeel 1.1. Denk hierbij met name aan 'treaty shopping', waarbij een inwoner van een derde land zich via kunstmatige constructies toegang verschafft tot een voordeel uit het belastingverdrag.

⁷ *Kamerstukken II 2013/14*, 33 615, nr. 10, p. 1-2; *Kamerstukken II 2010/11*, 25 087, bijlage bij nr. 7, paragraaf 2.14.

⁸ *Kamerstukken II 2013/14*, 33 615, nr. 3 (MvT), onderdeel 1.1.

Voor Nederland waren vooral de voorwaarden van het Duitse 'Splittingverfahren' en een compensatieregeling voor in Nederlandse wonende grensarbeiders van vitaal belang. Een dergelijk compensatiestelsel was reeds opgenomen in het Nederlands-Belgische belastingverdrag van 2001. Naar dit voorbeeld beoogden de onderhandelingen de invoering van een soortgelijke regeling ter compensatie van hogere belastingen en sociale zekerheidspremies in Duitslands voor gevallen waarin het niet mogelijk is van voordelen die in Nederland beschikbaar zijn, te genieten.

Deze grensoverschrijdende effectenbeoordeling onderzoekt in hoeverre het nieuwe belastingverdrag de situatie van grensarbeiders verandert en welke mogelijke gevolgen dit kan hebben. Hierbij dient echter te worden opgemerkt dat er een algemene overgangperiode van één jaar van kracht is, die de belastingbetaler toestaat de oude verdragsbepalingen te volgen tot januari 2017.⁹ Hiermee is direct al één van de beperkingen van deze effectenrapportage blootgelegd. Omdat grensarbeiders nog kunnen kiezen voor toepassing van het oude verdrag, zullen slechts enkelen die van het nieuwe verdrag kunnen profiteren, er gebruik van maken. Dit maakt de beschikbare gegevens en expertise schaars en moeilijk te verkrijgen.

2. Doel van het Onderzoek, Definities, Onderwerp, Indicatoren

2.1 Effecten Vandaag of in de Toekomst, Doelstelling: Ex-Post of Ex-Ante

De grensoverschrijdende effectenbeoordeling levert een bijdrage in de vorm van een ex-post analyse van de negatieve grensoverschrijdende effecten van het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland, dat op 1 januari 2016 in werking trad. Aangezien het verdrag pas korte tijd van kracht is, zijn er geen of slechts zeer weinig effecten voor de grensregio meetbaar. Bovendien rijzen moeilijkheden bij het meten van de effecten van het nieuwe verdrag vanwege de algemeen geldende overgangsbepaling in het verdrag, die toepassing van het oude verdrag uit 1959 nog voor het gehele jaar 2016 toestaat. Deze overgangperiode, alsmede het gebrek aan bewustwording onder grensarbeiders van de wijzigingen in het nieuwe belastingverdrag, staan een uitwerking van de daadwerkelijke gevolgen van het nieuwe belastingverdrag in de weg. Om deze redenen kunnen duidelijke effecten voor grensarbeiders pas gemeten worden vanaf het einde van 2018, zodra de overgangperiode voorbij is en de eerste aangiften zijn ingeleverd, en dan nog slechts met behulp van verzamelde gegevens.

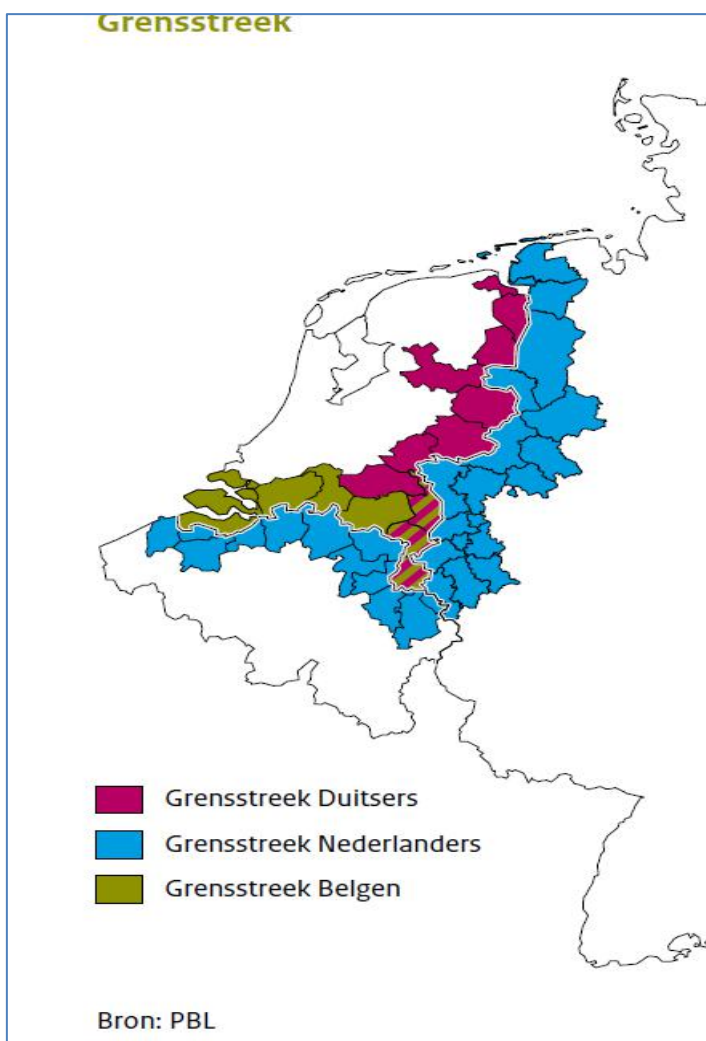
Rekening houdend met bovengenoemde beperkingen kan een voorgenomen ex-post evaluatie in deze fase nog niet plaatsvinden. Het is echter mogelijk de veranderingen van het nieuwe belastingverdrag voor grensarbeiders en mogelijke vooruitzichten eruit te lichten op basis van beschikbare berekeningen over grensarbeiders die door het Nederlandse parlement zijn verstrekt,

⁹ Art. 33, lid 6 van het verdrag: "Niettegenstaande het tweede en derde lid, indien een persoon uit hoofde van de Overeenkomst van 1959 recht zou hebben op grotere voordelen dan uit hoofde van dit Verdrag, blijft de Overeenkomst van 1959 naar keuze van een dergelijke persoon met betrekking tot deze persoon volledig van toepassing gedurende een tijdvak van één jaar, te rekenen vanaf de datum waarop de bepalingen van dit Verdrag van toepassing zouden zijn uit hoofde van het tweede lid."

hetgeen de facto neerkomt op een ex-ante prognose voor de komende jaren met behulp van gegevens uit het verleden. Dergelijke voorspellingen kunnen op hun beurt weer geïntensifieerd, versterkt of weersproken worden in een volgende effectenbeoordeling.

2.2 Effecten: op welk geografisch gebied? Definitie van de "grensregio"

De effecten die in dit verslag worden geanalyseerd betreffen de Duits-Nederlandse grensstreek. Actieve werknemers zijn werkzaam in een gebied met een bepaalde afstand tot de grens, die door politieke entiteiten (zoals Landkreise, gemeenten, Arrondissementen, enz.) wordt vastgesteld. De onderstaande figuur is een illustratie van de Duits-Nederlandse grens. De Nederlands-Belgische grensstreek is van deze beoordeling uitgesloten.



Ter illustratie van de relevantie van grensoverschrijdende kwesties, worden in het volgende gedeelte enkele cijfers met betrekking tot grensarbeiders opgevoerd. Daarbij moet echter wel worden opgemerkt dat deugdelijke verzameling van de nodige gegevens voor de grensoverschrijdende effectenbeoordeling nog ontbreekt. Hierdoor kunnen slechts openbaar beschikbare gegevens worden gepresenteerd. De accuratesse van deze gegevens kan twijfelachtig zijn en kan in sommige gevallen eerder geschat dan nauwkeurig lijken, vooral in gevallen waar slechts ronde getallen beschikbaar zijn. Een suggestie die reeds nu moet worden gedaan is dat voortdurend en passend toezicht op de werkzaamheden van grensarbeiders noodzakelijk is voor het verkrijgen van een representatief beeld van de effecten die wetswijzigingen op hen hebben.

Zoals hierboven uiteengezet: gegevens over grensarbeiders zijn schaars en wellicht weinig nauwkeurig. Volgens een schatting van de Europese Commissie waren er in 2014 ongeveer 1,1 miljoen grensarbeiders binnen de EU.¹⁰ Deze schatting suggereert dat het aantal grensarbeiders binnen de EU met 41% is toegenomen ten opzichte van 2006. Voor de specifieke regio's Euregio Maas-Rijn, Euregio Rijn-Waal, Euregio Rijn-Maas-Noord en Euregio Rijn-Waddenzee bedroeg het aantal forenzende grensarbeiders in totaal naar schatting 35.692 in 2006/2007 volgens het verslag van de Commissie (zie tabel 1).¹¹

Tabel 1: aantal forenzende grensarbeiders DE-NL 2006/2007

Naam van de Eures regio	Aantal forenzende grensarbeiders 2006/2007
Rijn-Waddenzee Duitsland - Nederland	9.194
Euregio Rijn-Waal & Euregio Rijn-Maas- Noord Duitsland - Nederland	17.626
Euregio Maas-Rijn België - Duitsland - Nederland	8.872
Totaal	35.692

Bron: Bijlage van Europese Commissie D Werkgelegenheid en Sociale Zaken, Verslag 2008, blz. 16-17

Meer recente gegevens over actieve grensarbeiders zijn te vinden in diverse publicaties gebaseerd op gegevens verzameld door het Centraal Bureau voor de Statistiek (CBS). Echter, bij vergelijking van de cijfers van het CBS met publicaties van de Europese Commissie, zijn de verschillen in beschikbare gegevens significant. In het bovengenoemde verslag van de Commissie

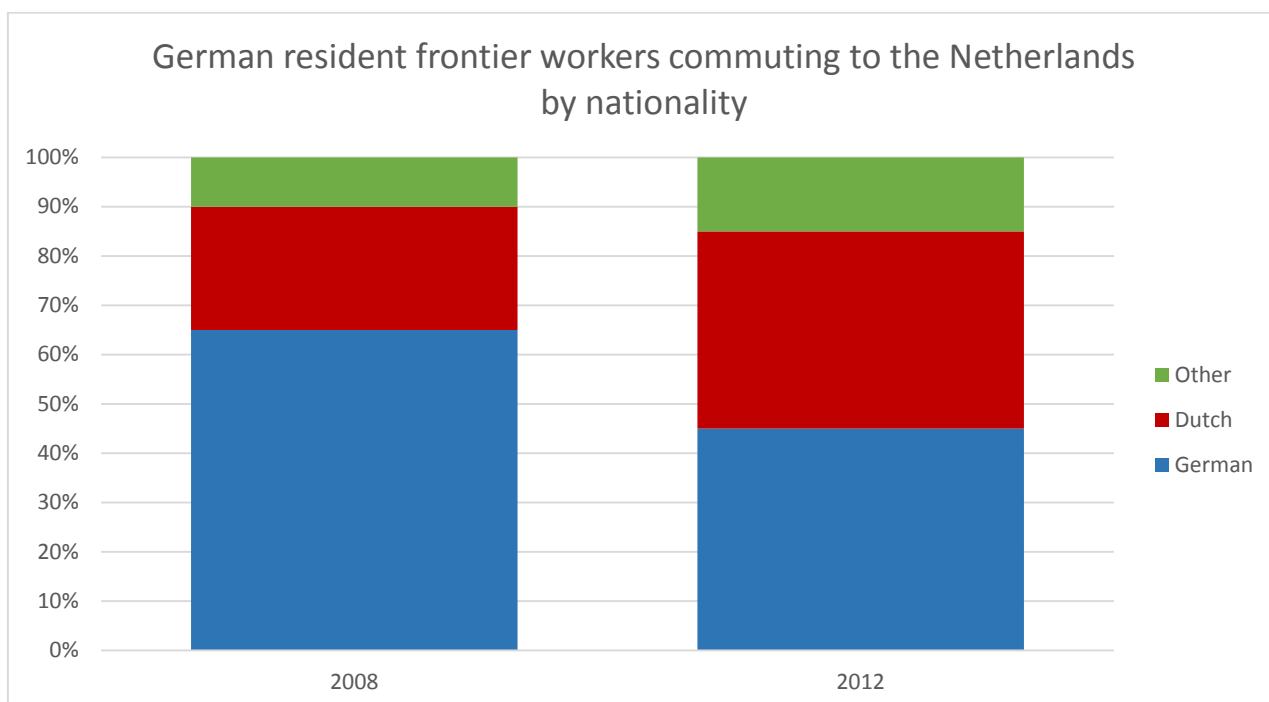
¹⁰ Michele Alessandrini c.s., Labour mobility and Local and Regional Authorities: benefits, challenges and solutions, 2016, p.40; European Commission (2015), 'Comparative report – Frontier workers in the EU', p. 9; European Commission (2014), 'Labour mobility within the EU', p. 4; Eurostat, LFS, 2012.

¹¹ AEBR (2012), Overall Report -Information services for cross-border workers in European border regions, p. 30-31 van: http://borderpeople.info/wp-content/uploads/2014/10/aebr_cb_information_provision.pdf; Europese Commissie D Werkgelegenheid en Sociale Zaken: Wetenschappelijk Verslag over de mobiliteit van grensarbeiders binnen de EU-27/EER/EVA-landen, 2008 Bijlage, blz. 16-18.v

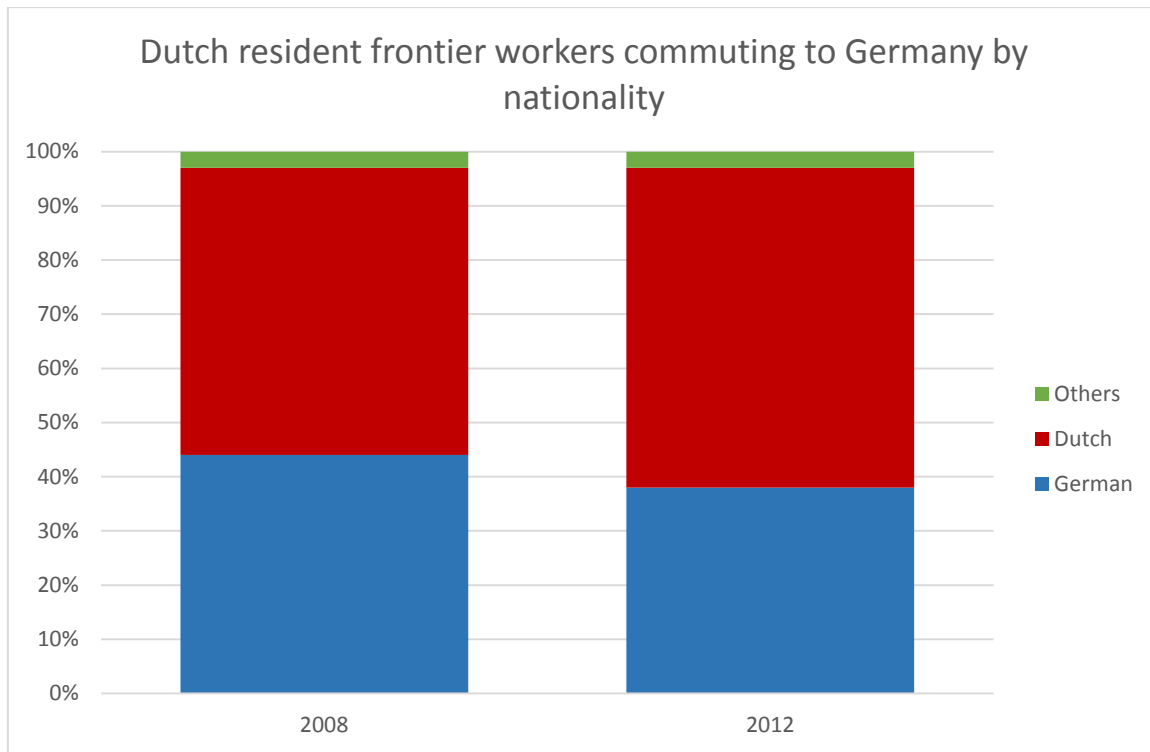
bedraagt het totale aantal grensoverschrijdende forensen in totaal 35.692 in het jaar 2006/2007. In 2009 publiceerde het CBS een paper waarin gesuggereerd werd dat er alleen vanaf begin 2007 tot eind 2007 al 40.000 - 49.000 grensarbeiders actief waren. Hierbij werd slechts gekeken naar Duitse ingezetenen die in Nederland werkten. Dit zou duiden op een veel hoger aantal grensarbeiders.¹² Afwijkingen in de openbaar beschikbare cijfers kunnen gemakkelijk worden verklaard door de verschillende benaderingen voor het verzamelen van gegevens. Een belangrijke suggestie voor toekomstige evaluaties is dan ook te komen tot een coherente aanpak voor het verzamelen en volgen van grensarbeiders. Coherente gegevensverzameling leidt tot een meer representatieve analyse, die een toekomstige evaluatie van stijgende of dalende grensoverschrijdende mobiliteit, en daarmee ook van het succes van het Europese integratieproject, bevordert.

De volgende twee grafieken vergelijken de ontwikkeling qua nationaliteiten van Nederlandse en Duitse grensarbeiders tussen 2008 en 2012.

Bron: CBS 2014; gewijzigd overgenomen uit: CBS 2015 Arbeidsmarkt zonder Grenzen, p. 19.



¹² Corpelijn, A. (2009), Grensoverschrijdende Arbeid: Werken in Nederland, Wonen in het Buitenland. CBS, Sociaaleconomische trends 4e kwartaal 2009, p. 45.

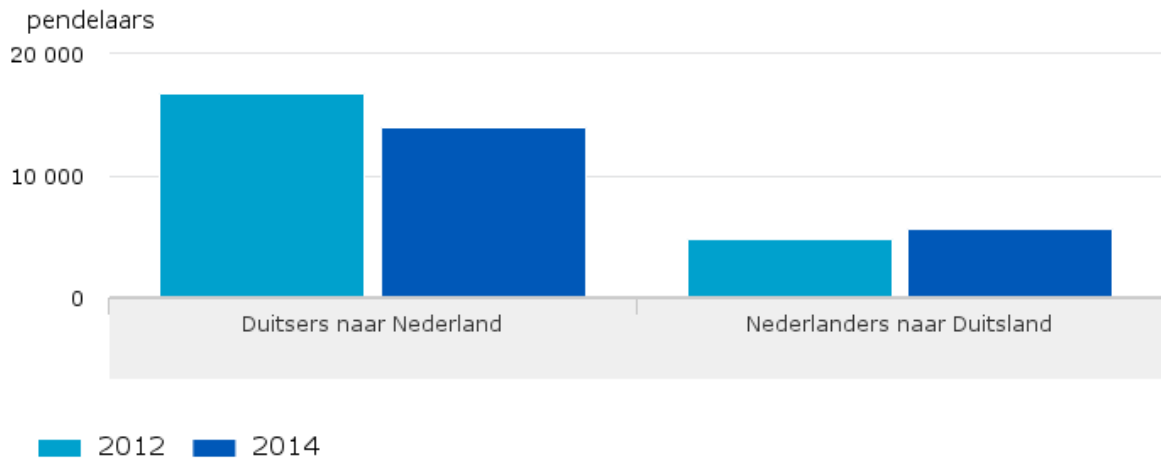


Bron: Kruispunt 2014 RSZ 2014; IAB 2014; gewijzigd overgenomen uit: CBS 2015 Arbeidsmarkt zonder Grenzen, p. 23.

De meest recente publicatie van het CBS van 15 september 2016¹³ (zie afbeelding hieronder) bevat een vergelijking van de aantallen Duitse staatsburgers werkzaam in Nederland en Nederlandse staatsburgers werkzaam in Duitsland tussen 2012 en 2014. Volgens de afbeelding op de website is er een toename (van 819) in het aantal Nederlandse onderdanen dat in Duitsland werkt naar 5689 en een daling (van 2,877) in het aantal Duitse staatsburgers dat in Nederland werkzaam is naar 13.961.

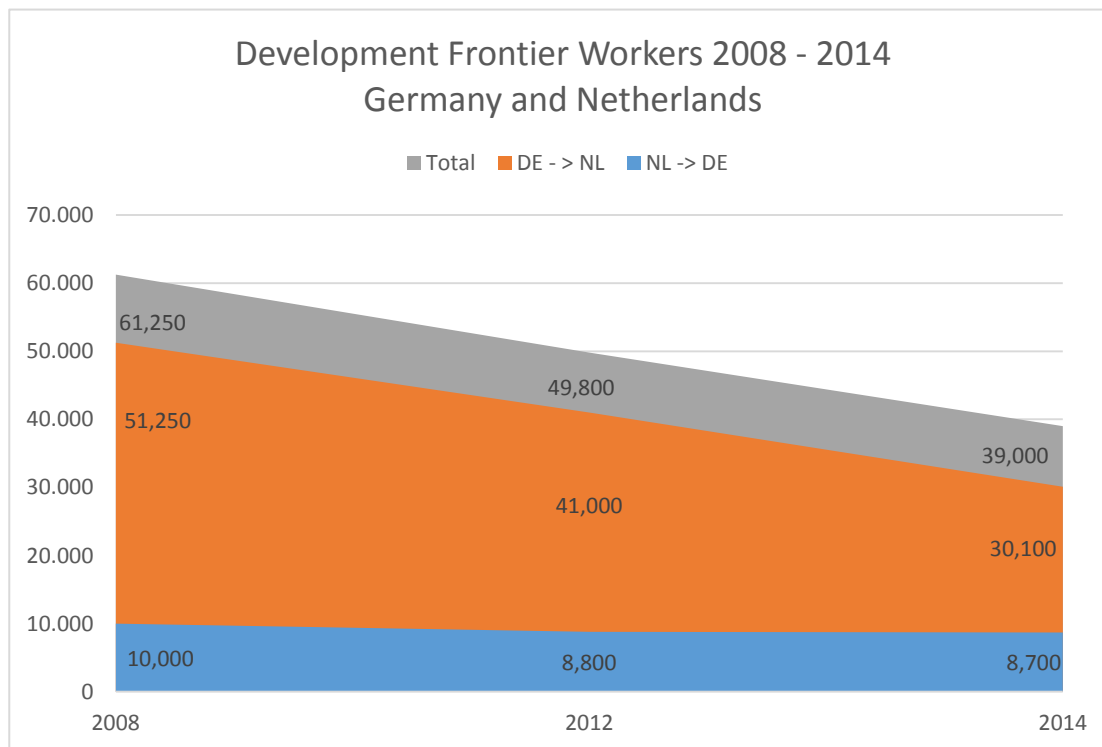
¹³ <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2016/37/meer-duitsers-pendelen-naar-nederland-dan-andersom>

Grenspendel Nederland-Duitsland



Bron: IAB, PBL, CBS

Om een goed overzicht te kunnen verschaffen van het totale aantal grensarbeiders, hebben we gebruik gemaakt van de beschikbare gegevens van het CBS. Alle gevonden gegevens zijn gebundeld en geven zo het aantal grensarbeiders tussen Duitsland en Nederland weer in tijdsspanne 2008-2014.



Bron: Internationaliseringsmonitor 2016 – Derde kwartaal, p. 24; CBS 2015 Arbeidsmarkt zonder grenzen, p. 18, 22, 33; Feiten en Cijfers / Zahlen und Fakten, Overijssel-Duitsland in de grensstreek, 8 februari 2016, p. 26; Maatwerktabel - Grenspendel en migratie via <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2016/37/meer-duitsers-pendelen-naar-nederland-dan-andersom>

Hoewel duidelijk kan worden vastgesteld dat er sprake is van een algemene daling van het aantal grensarbeiders tussen Duitsland en Nederland van meer dan 60,000 tot minder dan 40,000, wordt deze verandering hoofdzakelijk veroorzaakt door een scherpe daling van het aantal werknemers dat in Duitsland woont en werkt in Nederland. De belangrijkste reden hiervoor is dat mensen die in Nederland werken en in Duitsland wonen dat doorgaans niet doen vanwege de grensoverschrijdende arbeidsmarkt zelf, maar veeleer wegens de aantrekkelijke woningmarkt, een beter fiscaal klimaat of om persoonlijke redenen.¹⁴

¹⁴ Internationaliseringsmonitor 2016 - Derde kwartaal, blz. 25; <http://www.noz.de/deutschland-welt/niedersachsen/artikel/780083/mehr-pendler-zwischen-niedersachsen-und-den-niederlanden>; <http://www.noz.de/lokales/papenburg/artikel/611679/niederlander-zieht-es-ins-nordliche-emsland#gallery&0&0&611679>.

2.3 Grensoverschrijdende effecten op? Kernpunten van het Onderzoek, Beginselen, Benchmarks en Indicatoren

2.3.1 Dossier: Belastingverdrag Duitsland - Nederland en Effecten op? Wat is de Belangrijkste Focus, Wat Zijn de Voornaamste Punten van het Onderzoek?

De focus van deze effectenbeoordeling ligt op de effecten van grensoverschrijdende situaties vanuit het perspectief van burgers, verenigingen en bedrijven, in het licht van de doelstellingen en beginselen van het Europese integratieproject (vrijheden, burgerschap en non-discriminatie). Van bijzonder belang zijn de grensoverschrijdende effecten vanuit het perspectief en de fiscale positie van burgers/belastingbetalers.

2.3.2 Dossier: Belastingverdrag Duitsland - Nederland - Wat zijn de Beginselen, Doelstellingen en Benchmarks voor een Positieve Situatie in de Grensoverschrijdende Regio?

Beginselen	Benchmarks	Methode
Internationaal Recht: a. Logica van het belastingverdrag: voorkoming van juridische dubbele belastingheffing. b. Art. 24 OESO-Model Conventie en Commentaar → non-discriminatie.	Geen juridische dubbele belastingheffing: één object (inkomen uit arbeid) en één subject (grensarbeider) worden belast door twee staten.	Onderzoeken onder welke omstandigheden het nieuwe belastingverdrag leidt tot dubbele belastingheffing of dubbele niet-belastingheffing (in dit verband tevens rekening houdend met binnenlandse wetgeving en richtlijnen voor de interpretatie zoals verstrekt door nationale overheden). ¹⁵
Werk: Vrij verkeer van arbeid Art. 45 VWEU en art. 7, lid 2, van Verordening 492/2011/EU: geen fiscaal discriminerende behandeling van grensarbeiders.	De fiscale positie van de Nederlandse grensarbeider onder het oude en het nieuwe belastingverdrag. De fiscale positie van een Duitse grensarbeider onder het oude en het nieuwe belastingverdrag.	Een algemene vergelijking van de veranderingen tussen het oude en het nieuwe belastingverdrag dat grensarbeiders aangaat, vooral met betrekking tot de gewone grensarbeider, inclusief algemene prognoses over mogelijke veranderingen in het netto salaris.

¹⁵ Bijvoorbeeld de doorwerking van de Nederlandse nettopensioenregeling onder het nieuwe belastingverdrag.

3. Bevordert of Beperkt het Nieuwe Belastingverdrag de Europese Integratie en wat Betekent Dit voor de Bevolking van de Grensregio

In de volgende subsecties wordt beschreven in hoeverre het nieuwe belastingverdrag Europese integratie kan bevorderen en wat dat betekent voor burgers in de grensregio's. Zoals vermeld in paragraaf 2.3, berust deze analyse op de beginselen, benchmarks en indicatoren zoals hierboven beschreven. Startpunt, of liever, benchmarks hiervoor zijn de veranderingen in de fiscale positie van de actieve Nederlandse grensarbeider onder het oude en het nieuwe belastingverdrag enerzijds en van de gepensioneerde grensarbeider anderzijds. Met andere woorden, uit het onderzoek zal blijken in hoeverre de fiscale omstandigheden zijn veranderd voor beide categorieën grensarbeiders. Dit ex-ante (vroeg-stadium ex-post) overzicht is gebaseerd op de veranderingen in het nieuwe belastingverdrag en ramingen van potentiële inkomsten zoals verwacht vóór de inwerkingtreding van dit verdrag. Beide fungeren als indicatoren. Met behulp van de thans beschikbare informatie zal een raming van het toekomstige inkomen een inschatting van de mogelijke grensoverschrijdende effecten van het nieuwe belastingverdrag in bepaalde algemene situaties mogelijk maken. De inkomstenramingen maken de toename of afname van het nettosalaris of netto-AOW-pensioen - niet te verwarren met 'nettopensioenen' - zichtbaar. Aan de hand van deze resultaten kunnen voorlopige conclusies worden getrokken, die duiden op mogelijke belemmeringen voor grensarbeid.

Hier dient nogmaals te worden benadrukt dat er geen exacte gegevens beschikbaar zijn over de toename of afname in het aantal grensarbeiders / gepensioneerde grensarbeiders in de periode 2014-2016. In de toekomst, wanneer zorgvuldige meting plaatsvindt, zullen zich betere gelegenheden voordoen om de impact van het nieuwe belastingverdrag op grensarbeid en pensioenen te beoordelen.

3.1 Wijzigingen die van toepassing zijn op actieve grensarbeiders en gepensioneerde grensarbeiders

3.1.1 Non-discriminatie onder het 'Splittingverfahren'

Het non-discriminatiebeginsel speelt een belangrijke rol bij de wijzigingen die worden onderzocht in deze effectenbeoordeling. Daarom wordt meegenomen in hoeverre de naleving ervan is verbeterd. In het nieuwe belastingverdrag is het non-discriminatiebeginsel vastgelegd in art. 24, welk is gebaseerd op art. 24 van het OESO Model Belastingverdrag en tevens in overeenstemming met het Nederlandse beleid voor de onderhandelingen over het nieuwe belastingverdrag.¹⁶

¹⁶ Zie Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011.

De nieuwe verdragstekst van art. 24 luidt als volgt:

(1) Onderdanen van een verdragsluitende staat worden in de andere verdragsluitende staat niet aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting onderworpen, die anders of zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen waaraan onderdanen van die andere staat onder dezelfde omstandigheden, in het bijzonder met betrekking tot woonplaats, zijn of kunnen worden onderworpen. Deze bepaling is, niettegenstaande het bepaalde in artikel 1, ook van toepassing op personen die geen inwoner zijn van een of van beide verdragsluitende staten.

(2) Staatlozen die inwoner zijn van een verdragsluitende staat worden in geen van de verdragsluitende staten aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting onderworpen, die anders of zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen waaraan onderdanen van de desbetreffende staat onder dezelfde omstandigheden, in het bijzonder met betrekking tot de woonplaats, zijn of kunnen worden onderworpen.

(3) De belastingheffing over een vaste inrichting die een onderneming van een verdragsluitende staat in de andere verdragsluitende staat heeft, is in die andere staat niet ongunstiger dan de belastingheffing over ondernemingen van die andere staat die dezelfde werkzaamheden uitoefenen. Deze bepaling mag niet aldus worden uitgelegd, dat zij een verdragsluitende staat verplicht aan inwoners van de andere verdragsluitende staat bij de belastingheffing de persoonlijke aftrekken, tegemoetkomingen en verminderingen uit hoofde van de burgerlijke staat, de samenstelling van het gezin of gezinslasten te verlenen, die eerstbedoelde verdragsluitende staat aan zijn eigen inwoners verleent.

(4) Behalve indien de bepalingen van artikel 9, eerste lid, artikel 11, vierde lid, of artikel 12, vierde lid, van toepassing zijn, zijn interest, royalty's en andere uitgaven betaald door een onderneming van een verdragsluitende staat aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat, bij de vaststelling van de belastbare winst van die onderneming onder dezelfde voorwaarden aftrekbaar als wanneer zij betaald waren aan een inwoner van de eerstbedoelde staat.

(5) Ondernemingen van een verdragsluitende staat, waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk, onmiddellijk of middellijk, in het bezit is van of wordt beheerst door een of meer inwoners van de andere verdragsluitende staat, worden in de eerstbedoelde staat niet aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting onderworpen, die anders of zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen waaraan andere soortgelijke ondernemingen van de eerstbedoelde staat zijn of kunnen worden onderworpen.

(6) Bijdragen die door of namens een natuurlijke persoon die een dienstbetrekking uitoefent of als zelfstandige werkzaam is in een verdragsluitende staat, zijn betaald aan een voor de belastingheffing in de andere verdragsluitende staat erkende pensioenregeling, worden voor de belastingheffing in de eerstbedoelde staat op dezelfde wijze behandeld als een bijdrage betaald aan een in die eerstbedoelde staat voor de belastingheffing erkende pensioenregeling, mits:

- a) die natuurlijke persoon reeds bijdroeg aan de pensioenregeling voordat hij een dienstbetrekking ging uitoefenen of als zelfstandige werkzaam werd in de eerstbedoelde staat; en
- b) de bevoegde autoriteit van de eerstbedoelde staat ermee instemt dat de pensioenregeling over het algemeen gelijkwaardig is aan een door die staat voor de belastingheffing erkende pensioenregeling. Voor de toepassing van dit lid omvat "pensioenregeling" mede een pensioenregeling die in het leven is geroepen uit hoofde van een publiekrechtelijk

socializekerheidsstelsel.

(7) De bepalingen van dit artikel zijn, niettegenstaande de bepalingen van artikel 2, van toepassing op belastingen van elke soort en benaming.

Een verandering die kan worden toegeschreven aan het non-discriminatie beginsel is terug te vinden in Art. XVI, eerste alinea van het protocol ter aanvulling van het nieuwe belastingverdrag.

De nieuwe tekst van het protocol luidt als volgt:

1) De beperkingen van de tweede volzin van artikel 1, lid 3, juncto artikel 1a, lid 2, van de Duitse wet op de inkomstenbelasting (“Einkommensteuergesetz”) zijn niet van toepassing op echtgenoten die in Nederland wonen. Hierbij wordt voorondersteld dat de echtgenoot die belastingplichtig is in de Bondsrepubliek Duitsland persoonlijk voldoet aan de voorwaarden van artikel 1, lid 3, van de Duitse Wet op de inkomstenbelasting (“Einkommensteuergesetz”). 51

2) Het vijfde lid van artikel 24 belet een verdragsluitende staat niet belastingheffing van inkomen op geconsolideerde grondslag (“Organschaft” of “fiscale eenheid”) te beperken tot personen die inwoner zijn van die staat of tot vaste inrichtingen in die staat.

In deze bepaling doet Duitsland concessies aan Nederlandse ingezetenen die inkomsten uit Duitsland genieten (uit loondienst of pensioenen). Deze concessies vinden uitdrukking in een vereenvoudiging van de toepassing van het 'Splittingverfahren', in art. 1, lid 3 van het EStG. Op basis van dit 'Splittingverfahren' kunnen echtparen onder bepaalde voorwaarden gezamenlijk worden beoordeeld voor de Duitse inkomstenbelasting. De belastingplicht wordt dan berekend over de helft van het gezamenlijk inkomen van beide echtgenoten. De berekende inkomstenbelastingplicht per echtgenoot is dan ook gebaseerd op de helft van het totale inkomen, hetgeen leidt tot een gunstige belastingschijf.

De belangrijkste eis voor niet-inwoners van Duitsland die in Duitsland belastingplichtig zijn was voorheen dat minstens 90% van de inkomsten van beide echtgenoten belastingplichtig in Duitsland moesten zijn om in aanmerking te komen voor het 'Splittingverfahren', of dat het in Duitsland belastbaar inkomen niet hoger was dan het 'Grundfreibetrag' van €17.304.¹⁷

De vereenvoudiging van het nieuwe belastingverdrag bestaat uit een loslaten van de 90%-voorwaarde en het absolute inkomensvereiste voor beide echtgenoten.¹⁸ Nu hoeft nog slechts één echtgenoot die belastingplichtig is in Duitsland persoonlijk aan deze eisen te voldoen. Dus als één van de echtgenoten voldoet aan de 90%-voorwaarde of het absolute inkomensvereiste, mag het gehele inkomen van beide echtgenoten bij elkaar op worden geteld om in gebruik te maken van de gunstigere progressie van het belastingtarief op basis van het 'Splittingverfahren'.

¹⁷ Par. 1, lid 3 jo. par. 1a, lid 2 jo. par. 32a, lid 1, sub 2, nummer 1 EStG.

¹⁸ In artikel XVI, lid 1 van het Protocol bij het verdrag worden de beperkingen van de tweede volzin van artikel 1, lid 3, jo. artikel 1a, lid 2, van de Duitse wet op de inkomstenbelasting (“Einkommensteuergesetz”) niet van toepassing verklaard op echtgenoten die in Nederland wonen.

Deze nieuwe voordelige behandeling maakt het mogelijk dat één van de twee echtelieden extra inkomen buiten Duitsland verdient (bijv. in Nederland) en beide toch nog steeds profiteren van het 'Splittingverfahren' in Duitsland.¹⁹ In bepaalde gevallen heeft de toepassing van het Duitse 'Splittingverfahren' opmerkelijk positieve gevolgen voor de belastingdruk in Duitsland. Ervan uitgaande dat het inkomen van de echtgenoot die in Nederland werkzaam is de 90%-drempel zou overtreffen, zou het inkomen van de hoofdkostwinner vervolgens blootstaan aan een relatief hogere belastingdruk. Dat vereist vervolgens een hogere compensatie om gelijke behandeling tussen burens in Nederland veilig te stellen.²⁰ Met de vereenvoudiging van het 'Splittingverfahren' levert Duitsland zijn bijdrage aan het garanderen van "gelijkheid op de werkvloer" en koestert wat dit betreft het non-discriminatiebeginsel.

Duitsland was echter niet bereid tot het garanderen van volledige gelijkheid van mannen en vrouwen op de werkplek, aangezien het 'Splittingverfahren' slechts werd vereenvoudigd. Er werden geen concessies gedaan op het gebied van andere persoonlijke toelagen, zoals andere aftrekposten voor gezinnen, die in Duitsland toegekend worden en deel uitmaken van de Duitse regelgeving.²¹ Gezien de complexiteit van een dergelijke regeling op pro-ratabasis, is Duitsland niet van plan alle obstakels uit de weg te ruimen. Duitsland is van mening dat het met de bovengenoemde wijzigingen aan zijn verplichtingen ten aanzien van de fiscale behandeling van grensarbeiders heeft voldaan en rekening heeft gehouden met de uitspraken van het HJEU.²²

3.2 Veranderingen voor Grensarbeiders

Deze paragraaf vergelijkt de voor de effectenbeoordeling relevante veranderingen in het nieuwe fiscale verdrag betreffende de toewijzing van heffingsbevoegdheden aan actieve grensarbeiders met de tekst van het oude verdrag. Eerst wordt de nieuwe algemene bepaling betreffende belastingheffing op inkomsten uit arbeid beschreven. Hoewel de nieuwe bepalingen betreffende de toewijzing van heffingsbevoegdheden met betrekking tot inkomsten uit arbeid niet substantieel zijn veranderd, kunnen toch enkele wijzigingen worden waargenomen, met name betreffende de toewijzingsregels voor directeursvergoedingen en personeel van schepen en vliegtuigen in art. 14²³ en 15²⁴, alsmede kleine wijzigingen voor artiesten, sporters, docenten en professoren. De grootste veranderingen voor Nederlandse grensarbeiders liggen besloten in het protocol dat is toegevoegd aan het verdrag en hebben betrekking op de nieuwe vergoedingsregeling en bovengenoemde nieuwe voorwaarden voor het verdelingstarief. Elke verandering wordt hieronder kort besproken, maar de focus van de hier besproken berekeningen

¹⁹ *Kamerstukken II 2013/14*, 33 615, nr. 3 (MvT), onderdeel II.24 Non-discriminatie.

²⁰ M.G.H. Schaper en R.G. Prokisch, *Onderzoek naar een algemene compensatieregeling voor Nederlands-Duitse grenswerknemers*, Univeriteit Maastricht 2009, p. 30.

²¹ *Kamerstukken II 2013/14*, 33 615, nr. 3 (MvT), onderdeel I.4 Grensarbeiders. Een dergelijke bepaling is overigens wel opgenomen in art. 26, lid 2 van het belastingverdrag met België.

²² HvJ EG 14 februari 1995, C-279/93, *ECLI:EU:C:1995:31* (Schumacker).

²³ Tweede Kamer, vergaderjaar 2012–2013, 33 615, nr. 3, p. 23.

²⁴ *Ibid*, p. 25

die door het Nederlandse parlement zijn verstrekt zal liggen op een aantal algemene situatie van enkel grensarbeiders.

3.2.1 Algemene Bepaling voor Belastingheffing op Inkomen uit Arbeid in art.14

De algemene bepaling voor belastingheffing op inkomen uit arbeid is te vinden in art. 14 van het nieuwe belastingverdrag. De bepalingen in het nieuwe belastingverdrag zijn in zekere mate gewijzigd en corresponderen voornamelijk met art.10 van het oude belastingverdrag. Voor het overzicht van deze bepaling worden noch art.10, lid 3 van het oude, noch art.14, lid 4 van het nieuwe belastingverdrag hier behandeld, aangezien de wijzigingen in beide specifiek in een afzonderlijke sectie behandeld worden.

De oude verdragstekst van art. 10 luidt als volgt:

- (1) Indien een natuurlijk persoon met woonplaats in een van de Staten inkomsten verkrijgt uit niet-zelfstandige arbeid, heeft de andere Staat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten, indien de arbeid in de andere Staat wordt uitgeoefend.
- (2) In afwijking van het eerste lid kunnen inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid slechts in de Staat worden belast, waar de werknemer zijn woonplaats heeft, indien deze werknemer
 1. tijdelijk in totaal niet meer dan 183 dagen gedurende een kalenderjaar, in de andere Staat verblijft,
 2. voor zijn gedurende deze tijd uitgeoefende werkzaamheden vergoeding ontvangt van een werkgever, die zijn woonplaats niet in de andere Staat heeft en
 3. voor zijn werkzaamheden niet ten laste van een zich in de andere Staat bevindende vaste inrichting of duurzame inrichting van de werkgever vergoeding ontvangt.

De nieuwe verdragstekst van art. 14 luidt als volgt:

- (1) Onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 15, 17, 18 en 19 zijn salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat ter zake van een dienstbetrekking slechts in die staat belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in de andere verdragsluitende staat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend, mag de ter zake daarvan verkregen beloning in die andere staat worden belast.
- (2) Niettegenstaande de bepalingen van het eerste lid, is de beloning verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat ter zake van een in de andere verdragsluitende staat uitgeoefende dienstbetrekking slechts in de eerstbedoelde staat belastbaar, indien:
 - a) de genierter in de andere staat verblijft gedurende een tijdvak dat of tijdvakken die in een tijdvak van twaalf maanden beginnend of eindigend in het desbetreffende belastingjaar een totaal van 183 dagen niet te boven gaat of gaan; en
 - b) de beloning wordt betaald door of namens een werkgever die geen inwoner van de andere staat is, en
 - c) de beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting die de werkgever in de andere staat heeft.

(3) Niettegenstaande de voorgaande bepalingen van dit artikel, zijn beloningen verkregen ter zake van een dienstbetrekking van een natuurlijke persoon die inwoner is van een van de verdragsluitende staten, die ten laste komen van een op een grensoverschrijdend bedrijventerrein gelegen vaste bedrijfsinrichting, waar de gemeenschappelijke grens tussen de verdragsluitende staten doorheen loopt, uitsluitend belastbaar in de staat waarvan de natuurlijke persoon inwoner is, tenzij deze persoon ingevolge Verordening (EEG) 1408/71 van de Raad van 14 juni 1971, Verordening (EG) 883/2004 van de Raad van 29 april 2004 of ingevolge een verordening van de Europese Unie die na de ondertekening van dit Verdrag daarvoor in de plaats komt, aan de rechtsregels van de andere staat is onderworpen. Indien de persoon ingevolge Verordening (EEG) 1408/71 van de Raad van 14 juni 1971, Verordening (EG) 883/2004 van de Raad van 29 april 2004 of ingevolge een verordening van de Europese Unie die na de ondertekening van dit Verdrag daarvoor in de plaats komt, aan de rechtsregels van de andere staat is onderworpen, mogen deze beloningen in die andere staat worden belast.

Uit een directe vergelijking tussen de bepalingen van het oude art. 10 en het nieuwe art. 14 komen enkele wijzigingen duidelijk naar voren. Ten eerste is de tekst van het nieuwe art. 14 in overeenstemming met die van art. 15 van de OESO MC. Met name de hiërarchische volgorde tussen art. 14 en art. 15, 16, 17 en 18 is verduidelijkt. Een andere wijziging betreft de berekening van de 183-dagen-grens in art. 14, lid 2, onder a), waarbij het nieuwe belastingverdrag iedere periode van twaalf maanden als maatstaf neemt, in tegenstelling tot een kalenderjaar volgens het oude belastingverdrag. Als gevolg hiervan neemt de nieuwe berekening van de 183 dagenperiode om belastingheffing in de staat van residentie te behouden niet meer het einde van een kalenderjaar als maatstaf, maar begint deze periode met de eerste dag van arbeidsactiviteit in het land. Vanaf die dag wordt een tijdvak van twaalf maanden in acht genomen bij het bepalen van het aantal gewerkte dagen in de andere verdragsluitende staat. Deze nieuwe rekenperiode is in overeenstemming met de aanpak van de OESO Model-Belastingconventie.

De nieuwe derde alinea van art. 14 in het nieuwe belastingverdrag betekent de formele implementatie van het derde protocol dat is toegevoegd aan het oude belastingverdrag. Het betreft de belasting van werknemers die werken in grensoverschrijdende bedrijfsruimten. In dergelijke gevallen wordt de procedure van Verordening 883/2004/EG gevolgd, hetgeen betekent dat belastingheffing moet plaatsvinden in de staat waar de werknemer sociaal verzekerd is.²⁵

Een bijzonder interessante sector voor wat betreft belastingheffing en fiscale inkomensgevolgen, die niet is genoemd en die ook geen nieuwe bepaling in het nieuwe belastingverdrag heeft gekregen, is die van grensoverschrijdende vrachtwagenchauffeurs. Vanwege het feit dat vrachtwagenchauffeurs vaak in verschillende rechtsgebieden werken, hebben zij ook te maken met verschillende fiscale rechtsgebieden en dubbele belastingverdragen. Het is dan moeilijk te bepalen welk deel van het inkomen aan welke jurisdictie te onderwerpen voor belastingheffing.²⁶ Het Belgische Hooggerechtshof²⁷ classificeert vrachtwagenchauffeurs volgens de bepaling

²⁵ Tweede Kamer, vergaderjaar 2012–2013, 33 615, nr. 3, p. 23; Drucksache 17/10752, p. 58.

²⁶ Weerepas, M. (2011), NTFR-B 2011/13 Notitie Fiscaal Verdragsbeleid: arbeidsartikelen, part 2.3, p. 3.

²⁷ Belgisch Hooggerechtshof, Besluit van 6 november 2000, FJF 2000/76 en Besluit van 28 mei 2004, FJF 2004/244.

opgenomen in art. 14, lid 4, en stelt hen gelijk aan het personeel aan boord van schepen en vliegtuigen. De Duitse en de Nederlandse rechtbanken volgen deze zienswijze echter niet. Zij volgen veeleer de redenering dat de vrachtwagenchauffeur belast moet worden in de staat waar hij heeft gewerkt en aan deze staat ook diens inkomsten zou moeten worden toegewezen.²⁸ Het nieuwe belastingverdrag had een goed moment kunnen zijn voor het opnemen van een specifieke clause voor vrachtwagenchauffeurs, echter de bepalingen van het nieuwe belastingverdrag zwijgen over hun fiscale behandeling.

3.2.2 Wijzigingen in Directeursvergoedingen in art. 15

Een belangrijke wijziging die van invloed is op de grensarbeid van grensarbeiders is het nieuwe art. 15 van het nieuwe belastingverdrag inzake de toewijzing van heffingsbevoegdheden over directeursvergoedingen. Voorheen was er alleen lid 4 van art. 9 dat de toewijzing van heffingsbevoegdheden over inkomsten van bestuursleden regelde, maar enkel met betrekking tot de raad van commissarissen.

De oude verdragstekst van art. 9, lid 4, luidt als volgt:

(4) Indien een natuurlijk persoon met woonplaats in een van de Staten als lid van de raad van commissarissen of als niet aan de bestuurstaak deel hebbend lid van soortgelijke organen, vergoedingen verkrijgt van een rechtspersoon, die zijn woonplaats in de andere Staat heeft, heeft de andere Staat het recht tot belastingheffing voor deze vergoedingen.

Dit is veranderd in het recentelijk ingevoerde art. 15. Waar het oude belastingverdrag geen apart artikel bevatte over de toewijzing van directeursinkomens, is in het nieuwe belastingverdrag daartoe art. 15 opgenomen. Het geldt voor directeuren, leden van Raden van Bestuur en leden van Raden van Commissarissen.

De nieuwe verdragstekst van art. 15 luidt als volgt:

(1) Directeursbeloningen en andere beloningen verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat in zijn hoedanigheid van lid van de raad van beheer van een lichaam dat inwoner is van de andere verdragsluitende staat, mogen in die andere staat worden belast.
(2) De uitdrukking "lid van de raad van beheer" omvat zowel personen die zijn belast met de algemene leiding van het lichaam als personen die zijn belast met het toezicht daarop.

De benadering die de nieuwe bepaling hanteert is vergelijkbaar met de aanbevolen benadering in de OESO Modelconventie en derhalve is eventueel inkomen van een directeur, toezichthoudend of uitvoerend, belastbaar in de staat waar het bedrijf waarvoor de directeur actief is zich bevindt.²⁹

Deze wijziging betekent dat geen van de activiteiten van de directeur kunnen vallen onder het artikel over arbeidsinkomen (het huidige art. 14). Derhalve is de toepassing van de 183-dagen-

²⁸ Den Haag Hof van Appel, besluit van 26 april 2002, V-N 2002/52.9; BFH, 22 januari 2002, BFH/NV 2002, p.902.

²⁹ Tweede Kamer, vergaderjaar 2012–2013, 33 615, nr. 3, p. 25.

regel niet van toepassing en het volledige genot van de 30%-regeling is nu beperkt voor bestuurders die in Duitsland resideren en werken voor een Nederlands bedrijf.

3.2.3 Wijzigingen in art. 19 over Studenten en Professoren

Art. 19 van het nieuwe belastingverdrag omvat een speciale regel voor de verdeling van heffingsbevoegdheden over het arbeidsinkomen. Het behelst in principe dezelfde behandeling van inkomsten van docenten en professoren als vastgelegd in art. 17 van het oude belastingverdrag. Derhalve worden leraren en professoren die doceren in de andere staat voor een periode van maximaal twee jaar belast in de staat waar zij verblijven, zoals kan worden waargenomen in de verdragsteksten hieronder. Daarna gaat de heffingsbevoegdheid over op de staat waar zij werken.³⁰

De oude verdragstekst van art. 17 luidt als volgt:

Hoogleraren of andere docenten met woonplaats in een van de Staten, die beloning ontvangen voor het geven van onderwijs gedurende een tijdelijk verblijf van hoogstens twee jaren aan een universiteit, hogeschool, school of andere onderwijsinstelling in de andere Staat, worden ter zake van deze beloning slechts in de woonstaat belast.

De nieuwe verdragstekst van art. 19 luidt als volgt:

(1) Vergoedingen en andere beloningen die een hoogleraar of docent, die inwoner is van een verdragsluitende staat en die in de andere verdragsluitende staat verblijft met het doel gedurende een tijdvak van ten hoogste twee jaar, te rekenen vanaf de datum waarop het onderwijs of de wetenschappelijke activiteiten daadwerkelijk aanvangen, onderwijs te geven of zich met wetenschappelijk onderzoek bezig te houden aan een universiteit, hogeschool of andere inrichting voor onderwijs of wetenschappelijk onderzoek in die andere staat, voor dat onderwijs of dat onderzoek ontvangt, zijn vrijgesteld van belasting in de andere verdragsluitende staat indien deze vergoedingen of andere beloningen niet afkomstig zijn uit die andere verdragsluitende staat.

(2) Dit artikel is niet van toepassing op inkomsten uit het verrichten van wetenschappelijk onderzoek, indien dit onderzoek niet wordt verricht in het algemeen belang, maar in de eerste plaats voor het persoonlijk nut van een bepaalde persoon of bepaalde personen.

Nederland was niet geïnteresseerd in een dergelijke bepaling en waren tegen de invoering ervan in het nieuwe belastingverdrag. Duitsland stond er echter op. Dit artikel was over het algemeen niet in lijn met de Nederlandse onderhandeldoelen en is één van de Nederlandse concessies.³¹ Volgens het nieuwe artikel heeft de staat van verblijf gedurende de eerste twee jaar het recht heeft om belasting te heffen over het inkomen van gastprofessoren en -docenten. Dat betekent dat een inwoner van Duitsland die in Nederland woont en werkt voor een Duitse werkgever belastbaar is in Duitsland. Zou deze persoon voor een Nederlandse werkgever werken, dan zou dit onder art. 14 van het nieuwe belastingverdrag vallen en zou bijgevolg de belastingplicht in

³⁰ 17/10752 Drucksache, p. 59.

³¹ Tweede Kamer, vergaderjaar 2012–2013, 33 615, nr. 3, p. 29.

Nederland liggen. Derhalve hebben de regels vastgelegd in art. 19 voornamelijk betrekking op korte-termijn detacheringen en het verrichten van onderzoek.³²

Een specifiek voorbeeld, dat ook tot uitdrukking komt in het nieuwe lid 2 betreft het volgende: onderzoek voor projecten betreffende de ontwikkeling van farmaceutische producten mag onder deze bepaling niet in de eerste plaats uit eigenbelang gedaan worden³³ Daarnaast ontstaat er langzaam discussie over de invoering van een nieuwe regel, in de vorm van een grensoverschrijdende test om te bepalen of onderzoek primair ten behoeve van eigenbelang wordt uitgevoerd.³⁴

3.2.4 Wijzigingen voor Personeel van Schepen en Vliegtuigen en Internationaal Verkeer in art. 14, lid 4

Een andere belangrijke verandering in het nieuwe belastingverdrag, betreft de toewijzing van heffingsbevoegdheden over personeel aan boord van schepen of luchtvaartuigen. In het oude belastingverdrag werden de inkomsten uit dergelijke arbeid op grond van art. 10, lid 3 belast in de staat waar het daadwerkelijk bestuur van de scheepvaart- of luchtvaartmaatschappij zetelde. Dit is ingrijpend gewijzigd in het nieuwe verdrag. Het nieuwe art. 14, lid 4 stelt dat de inkomsten van personeel aan boord van een schip of luchtvaartuig uitsluitend mogen worden belast in de staat waarvan de werknemer ingezetene is.³⁵ Deze wijzigingen zijn terug te vinden in onderstaande fragmenten uit de verdragstekst.

De oude verdragstekst van art. 10, lid 3 luidt als volgt:

(3) Indien een natuurlijk persoon voortdurend of overwegend aan boord van schepen of luchtvaartuigen van een scheepvaart- of luchtvaartonderneming diensten verricht, wordt de arbeid geacht te zijn uitgeoefend in de Staat, waar de plaats van de leiding van de onderneming zich bevindt. Zolang deze Staat de inkomsten uit zodanige arbeid niet belast, heeft de woonstaat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten.

De nieuwe verdragstekst van art. 14, lid 4 luidt als volgt:

(4) Niettegenstaande de voorgaande bepalingen van dit artikel is de beloning verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat ter zake van een dienstbetrekking uitgeoefend aan boord van een schip of luchtvaartuig dat in internationaal verkeer wordt geëxploiteerd of aan boord van een binnenschip, slechts in die staat belastbaar.

³² Tweede Kamer, vergaderjaar 2013–2014, 33 615, nr. 5, p. 37.

³³ Eerste Kamer, vergaderjaar 2014–2015, 33 615, nr. C, p. 8.

³⁴ Zie bij voorbeeld Handelingen II 2014–2015, nr. 50, p. 50-9-1 e.v.; Zo was er de motie-Nijboer/Kerstens over in kaart brengen van de gevolgen van werken over de grens voor fiscaliteit en sociale zekerheid (33615, nr. 10) zie, Tweede Kamer, vergaderjaar 2013–2014, 33 615, nr. 10; Deze motie is aangenomen, zie [Handelingen Tweede Kamer, vergaderjaar 2014–2015, nr. 15, p. 1-1](#).

³⁵ Tweede Kamer, vergaderjaar 2012–2013, 33 615, nr. 3, p. 23; zie Tweede Kamer, vergaderjaar 2013–2014, 33 615, nr. 5, p. 21-24 voor een bespreking van het nieuwe artikel en potentiële conflicten met het EU-recht. Tweede Kamer, vergaderjaar 2013–2014, 33 615, nr. 8, p. 13-16.

3.2.6 Wijzigingen voor kunstenaars en sporters in art. 16

Het oude belastingverdrag kende geen afzonderlijke bepaling voor artiesten en sporters. Alleen art. 9 over inkomsten uit zelfstandige arbeid noemt en verdeelt de heffingsbevoegdheden.

De oude verdragstekst van art. 9 luidt als volgt:

- (1) Indien een persoon met woonplaats in een van de Staten inkomsten uit zelfstandige arbeid verkrijgt, heeft de andere Staat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten, indien de arbeid in de andere Staat wordt of is uitgeoefend.
- (2) Uitoefening van zelfstandige arbeid in de andere Staat wordt slechts dan aanwezig geacht, indien de persoon die de zelfstandige arbeid uitoefent, voor zijn werkzaamheden gebruik maakt van een duurzame inrichting die aldaar geregeld tot zijn beschikking staat. Deze beperking geldt echter niet voor zelfstandig uitgeoefende werkzaamheden op het terrein van de kunst, de voordrachtskunst, de sportbeoefening, het circus, het ballet, het variété en dergelijke.

De nieuwe verdragstekst van art. 16 luidt als volgt:

- (1) Niettegenstaande de bepalingen van de artikelen 7 en 14, mogen inkomsten verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat als artiest, zoals een toneelspeler, een film-, radio- of televisie-artiest of een musicus, of als sportbeoefenaar, uit zijn persoonlijke werkzaamheden als zodanig die worden verricht in de andere verdragsluitende staat, worden belast in die andere staat.
- (2) Indien inkomsten ter zake van persoonlijke werkzaamheden die door een artiest of een sportbeoefenaar in die hoedanigheid worden verricht, niet aan de artiest of sportbeoefenaar zelf toekomen, maar aan een andere persoon, mogen die inkomsten, niettegenstaande de bepalingen van de artikelen 7 en 14, worden belast in de verdragsluitende staat waarin de werkzaamheden van de artiest of sportbeoefenaar worden verricht.
- (3) De bepalingen van het eerste en tweede lid zijn niet van toepassing op inkomsten verkregen door een inwoner van een verdragsluitende staat uit werkzaamheden verricht in de andere verdragsluitende staat, indien het bezoek aan die staat voor ten minste 50 percent wordt bekostigd uit de openbare middelen van een of beide verdragsluitende staten, een deelstaat, een staatkundig onderdeel of een plaatselijk publiekrechtelijk lichaam van een of beide verdragsluitende staten of een deelstaat of door een organisatie die in een van de verdragsluitende staten wordt erkend als een algemeen nut beogende instelling of plaatsvindt in het kader van een culturele overeenkomst tussen de regeringen van de verdragsluitende staten. In dergelijke gevallen zijn de inkomsten slechts belastbaar in de verdragsluitende staat waarvan de artiest of sportbeoefenaar inwoner is

Hoewel het Nederlandse standpunt over de belastingheffing op inkomsten van artiesten en sporters duidelijk geregeld is in het nationaal recht als belastbaar in de staat waarvan men ingezetene is, stond Duitsland op invoering van een nieuw artikel met betrekking tot de inkomsten van sporters en artiesten.³⁶ De achterliggende reden die gegeven werd, is dat men dit

³⁶ Tweede Kamer, vergaderjaar 2013–2014, 33 615, nr. 5, p. 31-32; Drucksache 17/10752, p. 59.

standaard zo doet, ook met het oog op de OESO-Modelconventie (artikel 17). Nederland ging uiteindelijk akkoord en art. 16 werd opgenomen in het nieuwe belastingverdrag. Dientengevolge is inkomen dat artiesten en sporters ontvangen in de verdragsluitende staat waar de prestaties zijn geleverd belastbaar in die staat. Hiermee wordt de OESO benadering van kunstenaars gevolgd, die als strijdig met de eerdere Nederlandse behandeling kan worden beschouwd.

3.2.7 Opname van compensatieregeling voor art. 14, 15, 16

Een andere belangrijke verandering in het nieuwe belastingverdrag, dat alle vormen van inkomsten uit actieve dienst behelst, is de opname van een compensatieregeling. De verandering staat in het aanvullend protocol bij punt XII en introduceert een compensatieregeling voor Nederlandse ingezetenen die als grensarbeiders werken in Duitsland en die niet profiteren van belastingvoordelen zoals hypotheekrenteaftrek en hogere sociale premies betalen.

De nieuwe tekst van het nieuwe protocol luidt als volgt:

(1) Een natuurlijke persoon die inwoner is van Nederland en inkomen, beloningen of voordelen verkrijgt uit de Bondsrepubliek Duitsland die volgens de artikelen 14, 15, 16 en het eerste lid van artikel 18 in de Bondsrepubliek Duitsland mogen worden belast, kan kiezen voor een vermindering van belasting toegekend door Nederland voor zover het totaalbedrag van de verschuldigde Nederlandse en Duitse belasting, tezamen met de bedragen van de door de desbetreffende inwoners verschuldigde premies voor de Nederlandse volksverzekeringen of daarmee vergelijkbare bijdragen en premies die op grond van de Duitse regelgeving inzake sociale zekerheid verschuldigd zijn, hoger is dan het bedrag aan Nederlandse belasting en premies volksverzekeringen in Nederland die van hen zouden zijn geheven, indien dat inkomen, die beloningen of die voordelen afkomstig zouden zijn geweest uit Nederland en Nederland ter zake van dat inkomen, die beloningen of die voordelen van hen belastingen en premies volksverzekeringen zou hebben geheven.

Deze compensatie wordt gerealiseerd door de door de desbetreffende inwoners verschuldigde Duitse belasting, bijdragen en premies over hun inkomen, beloningen en voordelen op grond van de Duitse regelgeving ter zake van sociale zekerheid, voor zover deze bijdragen en premies vergelijkbaar zijn met de premies uit hoofde van de Nederlandse algemene sociale verzekeringen, aan te merken als ingehouden Nederlandse loonbelasting en de Duitse belasting, bijdragen en premies te verrekenen met de in Nederland verschuldigde belasting en premies volksverzekeringen.

2) De bevoegde autoriteiten regelen in onderlinge overeenstemming in welke mate de bijdragen en premies op grond van de regelgeving in Nederland ter zake van volksverzekeringen en bijdragen en premies op grond van de Duitse regelgeving ter zake van sociale zekerheid vergelijkbaar zijn voor de toepassing van het eerste lid van dit artikel.

3) Voor de toepassing van het eerste en het tweede lid worden van de daar bedoelde in de Bondsrepubliek Duitsland verschuldigde belasting, bijdragen en premies sociale zekerheid uitgezonderd de belasting, bijdragen en premies die zijn geheven over het loon dat in Nederland niet tot het loon behoort ingevolge artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Wet op de loonbelasting 1964 of de rechtsopvolger van deze bepaling indien deze opvolger gelijk of in wezenlijke mate gelijk is aan de bepaling die hij vervangt.

In dergelijke situaties kunnen Nederlandse grensarbeiders de Nederlandse staat om een vergoeding verzoeken, die gelijk staat aan de hogere belastingverplichting in Duitsland en de nalatigheid van bestaande vergoedingsregelingen in Nederland tegengaat. De berekening van deze compensatie is als volgt en met het verschil tussen het volgende dient rekening te worden gehouden:

het totaalbedrag aan belastingen dat de werknemer betaalt in Nederland, inclusief sociale premies, vermeerderd met de belastingen en bijdragen voor de sociale zekerheid die de werknemer betaalt in Duitsland, gedeeld door het bedrag aan belastingen en sociale premies dat de werknemer zou moeten betalen in Nederland, als het Duitse salaris in Nederland belastbaar zou zijn.³⁷

Dit betekent kortom:

$$\begin{array}{c} \boxed{\text{black}} + \boxed{\text{black}} \\ \hline \boxed{\text{white}} = \boxed{\text{black}} \end{array}$$

De nieuwe compensatieregeling is daarmee gunstig voor in Nederland wonende grensarbeiders, daar deze nu compensatie kunnen ontvangen voor Nederlandse fiscale voordelen via de door Nederland betaalde compensatieregeling, iets wat zij voorheen niet konden doen.

Echter, verschillende onzekerheden blijven bestaan ten aanzien van de compensatieregeling, waaronder met name:³⁸

- De vergelijkbaarheid van de Duitse en de Nederlandse sociale premies betaald door de grensarbeiders.
- De relatie tussen het Duitse 'Kindergeld' en 'Kindergeldfreibeträge" met betrekking tot hun overwogen opname in de berekening van de compensatie.
- De behandeling van de zorgbijdrage van de werkgever voor werknemers die vrijwillig hebben gekozen voor de algemene zorgverzekering hoewel zij boven de salarisdrempel zitten waaronder deelname verplicht is. Als de werkgeversbijdrage onder art. 11d van de Wet op de Loonbelasting 1964 valt, zal de behandeling daarvan worden bepaald door de buitenlandse belastingdienst. Hoe dit gebeurt, is nog onzeker.
- De manier waarop de Duitse belastingplicht wordt berekend in het kader van de compensatieregeling. Een voorlopige manier om de verschuldigde Duitse belastingen vast te stellen is via een kopie van het Duitse definitieve fiscaal overzicht. Of dit voldoende is of niet is echter nog onduidelijk; wellicht zijn andere werkwijzen mogelijk.

³⁷ http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privé/internationaal/verdragen/het_belastingverdrag_tussen_nederland_en_belgie/compensatieregelingen/bijzondere_compensatieregeling_voor_grensarbeiders; Drucksache 17/10752, p. 58-59; Tweede Kamer, vergaderjaar 2013–2014, 33 615, nr. 8, p. 24.

³⁸ Tweede Kamer, vergaderjaar 2013–2014, 33 615, nr. 8, p. 23-25.

Met betrekking tot de eerstgenoemde onzekerheid, de vergelijkbaarheid van de sociale premies, verschaft de onlangs gepubliceerde wederzijdse overeenkomst tussen Duitsland en Nederland over een regeling voor in Nederlandse wonende grensarbeiders die werken in Duitsland duidelijkheid. Zij treedt met ingang van 28 mei 2016 in werking en bepaalt dat de Duitse sociale zekerheidsbijdragen betaald door in Nederland wonende grensarbeiders niet worden meegenomen in de berekeningen voor de compensatie. De achterliggende gedachte is dat de Nederlandse en Duitse sociale zekerheidsbijdragen niet vergelijkbaar zijn.³⁹

3.2.8 Afsluitende Opmerkingen over de Wijzigingen in het Nieuwe Belastingverdrag

Zoals reeds aangegeven in voorgaand overzicht van de wijzigingen in het nieuwe belastingverdrag, kunnen verschillende wijzigingen voor grensarbeiders worden uitgelicht. Waar de algemene bepaling over arbeid (art.14(1-3)) slechts kleine veranderingen kent, treffen we heel wat veranderingen aan in de fiscale behandeling van personeel aan boord van schepen en vliegtuigen, directeuren, en van artiesten en sporters. De toekenning van heffingsbevoegdheden over personeel aan boord van een schip of luchtvaartuig is verschoven van de staat waar het daadwerkelijk bestuur van de werkgever zetelt naar de staat waarvan de werknemer ingezetene is. Artiesten en sporters worden nu volgens de OESO benadering belast, in de staat waar de prestatie plaatsvindt en niet meer in de staat waarvan zij ingezetene zijn en bestuurders, ongeacht of zij lid zijn van een Raad van Toezicht of een Raad van Bestuur, worden nu belast in de staat waar de onderneming is gevestigd waarvoor zij werken. Er is niet veel veranderd inzake de inkomens van hoogleraren en docenten tijdens korte bezoeken, behalve het feit dat een afzonderlijke bepaling hierover is ingevoegd in het nieuwe belastingverdrag.

Afgezien van al deze wijzigingen in het nieuwe belastingverdrag, heeft de invoering van een compensatieregeling voor de hogere belastingdruk voor in Nederland wonende werknemers de meeste invloed op alle vormen van arbeidsinkomen dat grensarbeiders tussen Duitsland en Nederland genieten. Daarom is het volgende gedeelte gewijd aan een bespreking van de prognoses die het Nederlandse parlement heeft verstrekt aangaande de mogelijke voor- of nadelen van de compensatieregeling in sommige globale werksituaties zoals gedekt door art. 14 van het nieuwe belastingverdrag.

3.2.9 Praktijkvoorbeelden voor Grensarbeiders.

Voor de bespreking van de compensatieregeling in het nieuwe belastingverdrag (aanvullend protocol bij punt XII), worden de berekeningen van de Nederlandse Commissie voor Financiën uit 2013 gehanteerd. Deze voorbeelden werden op verzoek van het Nederlandse parlement⁴⁰ opgesteld om de mogelijke effecten te illustreren die de compensatieregeling en het splitsingstarief in sommige algemene situaties hebben op het nettoloon. In tien verschillende scenario's zijn de veranderingen in het nettosalarij berekend voor echtparen, alleenstaanden en

³⁹ Staatscourant, Officiële uitgave van het Koninkrijk der Nederlanden, Nr. 31614, 15 juni 2016.

⁴⁰ Tweede Kamer, vergaderjaar 2012–2013, 33 615, nr. 4, pp. 25-28.

alleenstaande werkende ouders, met of zonder kinderen, op basis van geschatte brutolonen. Elk scenario toont de mogelijke compensatie en de voordelen van het splitsingstarief.

Alvorens de casussen die het Nederlandse parlement heeft uitgewerkt hier te presenteren, dienen hier enige beperkingen te worden vermeld. Ten eerste zijn de situaties die zijn gebruikt voor de voorbeelden hypothetisch; omdat het nieuwe belastingverdrag pas sinds kort (in januari 2016) in werking is getreden, zijn er nog geen recente cijfers beschikbaar. Ten tweede, de gepresenteerde scenario's werden in 2013 opgesteld en illustreren dus slechts de potentiële impact van de compensatieregeling en het Duitse splitsingstarief in deze situaties. Daarnaast zijn hierdoor recente ontwikkelingen, zoals de onderlinge overeenkomst tussen Duitsland en Nederland over de berekening van de compensatieregeling, niet meegenomen. De werkelijkheid, die pas meetbaar wordt nadat de algemene overgangperiode voorbij is, kan dus heel anders blijken. Als derde en laatste punt, betreffen de beschreven situaties slechts enkele algemene casus-scenario's. In werkelijkheid kunnen er veel verschillende constellaties optreden en kunnen zich zeer specifieke gevallen voordoen, die maatwerkanalyse vereisen. Dergelijke casussen bevinden zich niet onder onderstaande voorbeelden. De voorbeelden zoals verstrekt door het parlement dienen derhalve slechts ter indicatie van de mogelijke veranderingen in de situatie van grensarbeiders tengevolge van het nieuwe verdrag. In de volgende paragrafen worden de casussen en bijbehorende berekeningen geschetst, die rechtstreeks uit de parlementaire stukken komen die openbaar beschikbaar zijn.

'Casus 1: beide ouders werken in Duitsland

Casus 1A

Beide echtgenoten wonen in Nederland en zijn in loondienst in Duitsland. Echtgenoot 1 verdient een bruto jaarsalaris van €30.000. Echtgenoot 2 verdient een bruto jaarsalaris van €20.000. Ze hebben een eigen woning met hypotheek. Het openstaand saldo op hun huis is €5000. De inkomsten van beide echtgenoten worden volledig in Duitsland belast. Beide echtgenoten zijn onderworpen aan de Duitse wetgeving.

Effect van Casus 1A

Beide echtgenoten genieten het voordeel van het Duitse splitsingstarief. De gecombineerde Duitse belasting van €5,902 wordt proportioneel verdeeld over het brutosalaris van elke partner. Als de fiscale aftrekpost van het eigen huis wordt toegewezen aan echtgenoot 2 als kleinste verdiener, is het box-1 inkomen van deze persoon €12,810. De compensatieberekening komt dan uit op €1,136. De compensatie is in dit geval € 1225. Het voordeel van het Duitse splitsingstarief is €68.

Echtgenoot 1

Salarisconversie

Brutoloon		30.000
Min:		
Duitse pensioenverzekering	2.835	
Duitse werkloosheidsverzekering	450	
Belastbaar salaris NL		26.715
Eigen huis	5.000	
Box 1 inkomen		21.715

Berekening van de compensatie

Duitse belasting		3.541
Inkomstenbelasting	1.373	
Premie volksverzekeringen	6.764	
Min:		
Heffingskortingen	3.724	
Compensatieberekening		4.413
Compensatie		0

Echtgenoot 2

salarisconversie

Brutoloon		20.000
Min:		
Duitse pensioenverzekering	1.890	
Duitse werkloosheidsverzekering	300	
Belastbaar salaris NL		17.810
Eigen huis		
Box 1 inkomen		17.810

Berekening van de compensatie

Duitse belasting		2.361
Inkomstenbelasting	1.041	
Premie volksverzekeringen	5.547	
Min:		
Heffingskortingen	3.603	
Compensatieberekening		2.985
Compensatie		0

Casus 1B

Zie Casus 1A, maar met twee schoolgaande kinderen van 13 en 16 jaar.

Effect van Casus 1B

Beide echtgenoten genieten het voordeel van het Duitse splitsingstarief. De gecombineerde Duitse belasting van €5,608 wordt proportioneel verdeeld over het brutosalaris van elke partner. Als de fiscale aftrekpost voor de eigen woning wordt toegewezen aan echtgenoot 2 als kleinste verdiener, is de compensatie € 1106. Het voordeel van het Duitse splitsingstarief is €157.

Echtgenoot 1
Salarisconversie

Brutoloon		30.000
Min:		
Duitse pensioenverzekering	2.835	
Duitse werkloosheidsverzekering	450	
Belastbaar salaris NL		26.715
Eigen huis	5.000	
Box 1 inkomen		21.715

Berekening van de compensatie

Duitse belastingdienst		3.365
Inkomstenbelasting	1.373	
Premie volksverzekeringen	6.764	
Min:		
Heffingskortingen	3.724	
Compensatieberekening		4.413
Compensatie		0

Echtgenoot 2
Salarisconversie

Brutoloon		20.000
Min:		
Duitse pensioenverzekering	1.890	
Duitse werkloosheidsverzekering	300	
Belastbaar salaris NL		17.810
Eigen huis		
Box 1 inkomen		17.810

Berekening van de compensatie

Duitse belastingdienst		2.243
Inkomstenbelasting	1.041	
Premie volksverzekeringen	5.547	
Min:		
Heffingskortingen	3.603	
Compensatieberekening		2.985
Compensatie		0

Geval 2: alleenstaande werkende in Duitsland

Casus 2A Een alleenstaand persoon die in Nederland woont en in loondienst is in Duitsland. De werknemer verdient een bruto jaarsalaris van €30.000. Hij heeft een eigen woning met een hypotheek. Het openstaande saldo op zijn huis is €5000. De inkomsten van de werknemer worden volledig in Duitsland belast. Hij is onderworpen aan de Duitse wetgeving inzake sociale zekerheid.

Effect van Casus 2A

Salarisconversie

Brutoloon		30.000
Min:		
Duitse pensioenverzekering	2.835	
Duitse werkloosheidsverzekering	450	
Belastbaar salaris NL		26.715
Eigen huis	5.000	
Box 1 inkomen		21.715

Berekening van de compensatie

Duitse belastingdienst		4.226
Inkomstenbelasting	1.373	
Premie volksverzekeringen	6.764	
Min:		
Heffingskortingen	3.724	
Compensatieberekening		4.413
Compensatie		0

Casus 2B

Zie Casus 2A, maar met een salaris van €95.000 en openstaand saldo op het eigen huis van €16.000.

Effect van Casus 2B

Salaris conversie

Brutoloon		95.000
Min:		
Duitse pensioenverzekering	6.578	
Duitse werkloosheidsverzekering	1.044	
Belastbaar salaris NL		87.378
Eigen huis	16.000	
Box 1 inkomen		71.378

Berekening van de compensatie

Duitse belastingdienst		29.982
Inkomstenbelasting	20.141	
Premie volksverzekeringen	10.391	
Min:		
Heffingskortingen	2.551	
Compensatieberekening		27.892
Compensatie		2.000

Geval 3: enige kostwinner in Duitsland

Casus 3A

Beide echtgenoten wonen in Nederland. Echtgenoot 1 is in loondienst in Duitsland. Echtgenoot 2 ontvangt geen inkomen uit arbeid. Echtgenoot 1 verdient een bruto jaarsalaris van €30.000. Ze hebben een eigen woning met hypotheek. Het openstaande saldo op hun huis is €5000. De inkomsten van echtgenoot 1 zijn volledig belast in Duitsland. Hij is onderworpen aan de Duitse wetgeving inzake sociale zekerheid. Het voordeel dankzij het Duitse splitsing tarief bedraagt € 2,830.

Effect van Casus 3A

Salarisconversie

Brutoloon		30.000
Min:		
Duitse pensioenverzekering	2.835	
Duitse werkloosheidsverzekering	450	
Belastbaar salaris NL		26.715
<hr/>		
Eigen huis	5.000	
Box 1 inkomen		21.715

Berekening van de compensatie

Duitse belastingdienst		1.396
Inkomstenbelasting	1.373	
Premie volksverzekeringen	6.764	
Min:		
Heffingskortingen	3.724	
Belastingvoordelen voor niet verdienende partner	2.001	
Compensatieberekening	2.412	
Compensatie		0

Casus 3B

Zie Casus 3A, maar met twee schoolgaande kinderen van 13 en 16 jaar. Het voordeel dankzij het Duitse splitsingstarief is € 2,610.

Effect van Casus 3B

Salaris conversie

Brutoloon		30.000
Min:		
Duitse pensioenverzekering	2.835	
Duitse werkloosheidsverzekering	450	
Belastbaar salaris NL		26.715
Eigen huis	5.000	
Box 1 inkomen		21.715

Berekening van de compensatie

Duitse belastingdienst		1.396
Inkomstenbelasting	1.373	
Premie volksverzekeringen	6.764	
Min:		
Heffingskortingen	3.724	
Belastingvoordelen voor niet verdienende partner	2.001	
Compensatieberekening	2.412	
Compensatie		0

Geval 4: beide ouders werken in Nederland en Duitsland

Casus 4A

Beide echtgenoten wonen in Nederland en zijn in loondienst. Echtgenoot 1 werkt in Duitsland en verdient een bruto jaarsalaris van €30.000. Echtgenoot 2 werkt in Nederland en verdient een bruto jaarsalaris van €20.000. Ze hebben een eigen woning met hypotheek. Het openstaande saldo op hun huis is €5000. De inkomsten van echtgenoot 1 zijn volledig belast in Duitsland. Echtgenoot 1 is onderworpen aan de Duitse wetgeving inzake sociale zekerheid. Ze hebben twee schoolgaande kinderen van 13 en 16 jaar.

Effect van Casus 4A

Salaris conversie

Brutoloon		30.000
Min:		
Duitse pensioenverzekering	2.835	
Duitse werkloosheidsverzekering	450	
Belastbaar salaris NL		26.715
Eigen huis	5.000	
Box 1 inkomen		21.715

Berekening van de compensatie

Duitse belastingdienst		2.702
Inkomstenbelasting	1.373	
Premie volksverzekeringen	6.764	
Min:		
Heffingskortingen	3.724	
Compensatieberekening		4.413
Compensatie		0

In dit geval zullen de echtgenoten ervoor kiezen de fiscale aftrek eigen woning toe te wijzen aan echtgenoot 2, die alleen een Nederlands inkomen heeft, waardoor een fiscaal voordeel ontstaat van € 1,868. Het voordeel van het Duitse splitsingsstarief is € 1,304. Casus 4B Zie Casus 4A, maar met een salaris van €60.000 voor echtgenoot 1, van €35.000 voor echtgenoot 2 en een openstaand saldo op het eigen huis van €16.000.

Effect van Casus 4B

Salarisconversie

Brutoloon		60.000
Min:		
Duitse pensioenverzekering	5.670	
Duitse werkloosheidsverzekering	900	
Belastbaar salaris NL		53.430
Eigen huis	16.000	
Box 1 inkomen		37.430

Berekening van de compensatie

Duitse belastingdienst		12.166
Inkomstenbelasting	4.345	
Premie volksverzekeringen	10.392	
Min:		
Heffingskortingen	3.197	
Compensatieberekening		11.540
Compensatie		626

In dit geval zullen de echtgenoten ervoor kiezen de fiscale aftrek eigen woning toe te wijzen aan echtgenoot 2, die alleen een Nederlands inkomen heeft, waardoor een fiscaal voordeel ontstaat van € 6,687. Vervolgens zullen zij afzien van de mogelijkheid tot compensatie voor echtgenoot 1. Het voordeel van het Duitse splitsingstarief is € 1.850.

4C

Zie 4A, maar met een salaris van €60.000 voor echtgenoot 1 , van €35.000 voor echtgenoot 2, een openstaand saldo op het eigen huis van €16.000 en geen kinderen.

Effect van 4C

Salarisconversie

Brutoloon		60.000
Min:		
Duitse pensioenverzekering	5.670	
Duitse werkloosheidsverzekering	900	
Belastbaar salaris NL		53.430
Eigen huis	16.000	
Box 1 inkomen		37.430

Berekening van de compensatie

Duitse belastingdienst		12.356
Inkomstenbelasting	4.345	
Premie volksverzekeringen	10.392	
Min:		
Heffingskortingen	3.197	
Compensatieberekening		11.540
Compensatie		816

In dit geval zullen de echtgenoten ervoor kiezen de fiscale aftrek eigen woning toe te wijzen aan echtgenoot 2, die alleen een Nederlands inkomen heeft, waardoor een fiscaal voordeel ontstaat van € 6,687. Vervolgens zullen zij afzien van de mogelijkheid tot compensatie voor echtgenoot 1. Het voordeel van het Duitse splitsingsstarief is € 1.902.

4D

Zie 4A, maar met een salaris van €60.000 voor echtgenoot 1 (75% belast in Duitsland en 25% in Nederland), van €35.000 voor echtgenoot 2 en een openstaand saldo op het eigen huis van €16.000. Echtgenoot 1 is in Nederland verzekerd voor de sociale verzekeringen.

Effect van 4D

Salaris conversie

Brutoloon		60.000
Min:		
Duitse pensioenverzekering	0	
Duitse werkloosheidsverzekering	0	
Belastbaar salaris NL		60.030
Eigen huis	16.000	
Box 1 inkomen		44.000

Berekening van de compensatie

Duitse belastingdienst	6.586	
Inkomstenbelasting	0	
Premie volksverzekeringen	10.392	
Totale inning		16.044
Inkomstenbelasting	7.104	
Premie volksverzekeringen	10.392	
Min:		
Heffingskortingen	2.934	
Compensatieberekening		14.562
Compensatie		1.482

In dit geval levert het Duitse splitsingstarief geen voordeel op. In dit geval zullen de echtgenoten ervoor kiezen de fiscale aftrek eigen woning toe te wijzen aan echtgenoot 2, die alleen een Nederlands inkomen heeft, waardoor een fiscaal voordeel ontstaat van € 6,687.

Echtgenoot 1 zal vervolgens afzien van de compensatie van €1482. Echtgenoot 1 zal ook €3556 meer verschuldigd zijn in Nederland. Het totale fiscale verlies voor echtgenoot 1 is €5,038, hetgeen wordt gecompenseerd door het belastingvoordeel van echtgenoot 2 ter hoogte van €6,687. De leden van het Christen-Democratisch Appèl (CDA) vragen of Nederland en Duitsland voor de toepassing van de compensatieregeling overeenstemming hebben bereikt over de vergelijkbaarheid van de Duitse sociale zekerheidsbijdragen en de Nederlandse Premie Volksverzekeringen. Hoewel deze discussie nog niet heeft plaatsgevonden, zal dit aspect, samen met de andere aspecten van het implementatieproces van het nieuwe verdrag, worden besproken met de Duitse autoriteiten.

Tenslotte hebben de leden van het CDA een laatste, vereenvoudigde casus toegevoegd, waarvan ze zeggen dat deze zich vaak voordoet in de praktijk. De belastingplichtige is ingezetene van Nederland, gehuwd, zonder kinderen, en de huwelijkspartner geniet geen inkomen. Het bruto arbeidsinkomen voor arbeid verricht in Duitsland bedraagt €85.000. De Duitse bronbelasting over deze inkomsten bedraagt €20.000, de werknemersbijdrage aan de Duitse wettelijke pensioenverzekering bedraagt €6.500; aan de Duitse werkloosheidsverzekering €1.000; en aan de 'Pflegeversicherung', de langdurige-zorgverzekering €560. Het openstaande saldo op de eigen woning is ongeveer €16.000. De Nederlandse belastingen zijn verder reeds gesteld op €14.000 + € 7.200 inkomstenbelasting/Premie Volksverzekeringen en met een heffingskorting van € 2.000 voor de niet-verdienende partner is rekening gehouden. Op basis van bovenstaande gevallen, zou deze casus de volgende uitkomst hebben:

Salarisconversie

Brutoloon		85.000
Min:		
Duitse pensioenverzekering	6.500	
Duitse werkloosheidsverzekering	1.000	
Belastbaar salaris NL		77.500
Eigen huis	16.000	
Box 1 inkomen		61.500

Berekening van de compensatie

Duitse belastingdienst		20.000
Inkomstenbelasting	14.000	
Premie volksverzekeringen	7.200	
Min:		
Heffingskortingen niet verdienende partner	2.000	
Compensatieberekening		19.200
Compensatie		800

In dit geval bedraagt de uitkering volgens het Duitse splitsingstarief €7,608".⁴¹

⁴¹ Lower House of Parliament, session year 2013-2014, 33 615, no. 5, pp. 50-58 retrieved from <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/blg-266255>

3.2.10 Conclusie Parlementaire Voorbeelden

Zoals blijkt uit de verschillende bovenstaande casussen, kan de compensatieregeling, zoals deze in 2013 verwacht werd te functioneren, geen grote voordelen garanderen voor Nederlandse grensarbeiders die in Duitsland werken. In de gepresenteerde situaties levert het compensatiestelsel bij een brutosalaris tot € 60.000 slechts geringe compensaties op, tot een maximum van € 1.600, maar vaak nog onder € 1.000. Voor werknemers met een salaris boven € 80.000 kan het compensatiestelsel lucratief worden met compensaties van € 2.000 of meer. Alleen als aan specifieke voorwaarden voor één van de loontrekkers is voldaan, kan de werkelijke compensatie, in bepaalde situaties, oplopen tot een hoger bedrag.⁴² Ook het splitsingsstarief kan nu gemakkelijker worden toegepast, wat mogelijk fiscale voordelen oplevert in Duitsland en dientengevolge een toename in nettosalaris. Zoals de algemene voorbeelden laten zien, hangt uiteindelijk veel af van de specifieke situatie en kunnen de voordelen aanzienlijk uiteenlopen.

Voor de recentelijk bereikte onderlinge overeenstemming dat de Duitse sociale zekerheidsbijdragen niet vergelijkbaar zijn met de Nederlandse en daarmee uitgesloten worden van de compensatieberekening plaatst vraagtekens bij de bovengenoemde voorbeelden. Als de Duitse sociale zekerheidsbijdragen niet vergelijkbaar zijn (en daarmee niet meegenomen worden in de compensatieregeling), kan de totale compensatie afnemen. Dat ontmoedigt grensarbeiders toepassing van de compensatieregeling aan te vragen, aangezien de voordelen minimaal zullen zijn. Daarnaast heeft de 'Deutsch-Niederländische Gesellschaft' (DNG) zeer recentelijk enkele kritische kanttekeningen bij het nieuwe belastingverdrag gepubliceerd, waarin ze vraagtekens plaatst bij de billijkheid van de eenzijdige compensatieregeling in het protocol bij het nieuwe verdrag (nr. XII).⁴³ Volgens de DNG zou de onlangs goedgekeurde compensatieregeling in Duitsland wonende grensarbeiders die werkzaam zijn in Nederland minder gunstig behandelen dan in Nederland wonende grensarbeiders die in Duitsland werken. Zij stuurde dan ook een brief naar het Ministerie van Financiën van de deelstaat Nordrhein-Westfalen (NRW), waarin zij verzoekt ook een compensatieregeling voor in Duitsland werkende grensarbeiders in te voeren.⁴⁴ Een antwoord op de vraag van de Minister van Financiën wordt nog afgewacht.

⁴² Zie hiervoor casussen 1a en 1B.

⁴³ DNG (2016) "Benachteiligung deutscher Grenzgänger in den Niederlanden?", via: <http://aha24x7.com/benachteiligung-deutscher-grenzganger-den-niederlanden/>

⁴⁴ Ibid.

4. Conclusie en Suggesties vanuit een Euregionaal Perspectief

Deze grensoverschrijdende effectenbeoordeling evalueert de gevolgen van het nieuwe belastingverdrag voor grensarbeiders. Zoals vermeld in hoofdstuk 2.1, is een dergelijke ex-post evaluatie in dit stadium nog niet mogelijk, om twee redenen: Enerzijds zijn er geen betrouwbare gegevens beschikbaar over de aantallen grensarbeiders die in de grensregio van Duitsland en Nederland werken. Dit kan worden toegeschreven aan de verschillende onderzoeksbenaderingen van grensarbeiders en het feit dat sommige grensarbeiders zich in zeer specifieke situaties bevinden die buiten deze benaderingen vallen. Anderzijds kunnen effecten alleen worden gemeten zodra de eerste cijfers verzameld kunnen worden. Dit vereist echter dat het belastingverdrag in zijn geheel van toepassing is. Aangezien art. 33 van het nieuwe belastingverdrag een overgangperiode van één jaar introduceert, waarin het oude belastingverdrag nog steeds kan worden toegepast, zullen de werkelijke gevolgen voor grensarbeiders pas aan het einde van 2018 kunnen worden gemeten.

Gezien deze beperkingen biedt deze grensoverschrijdende effectenbeoordeling weinig toegevoegde waarde als evaluatie. Zij geeft veeleer een overzicht van de nieuwe wijzigingen die invloed hebben op grensarbeiders. Bovendien biedt zij een beknopte bespreking van de prognoses voor de nieuwe compensatieregeling en het Duitse 'Splittingverfahren', zoals aangevraagd door het Nederlandse parlement in 2013, Zo bleken deze prognoses louter indicatieve schattingen en mogelijk niet langer realistisch door nieuwe ontwikkelingen, zoals de onlangs gepubliceerde wederzijdse overeenkomst die stelt dat de sociale zekerheidspremies van beide landen niet vergelijkbaar zijn en derhalve niet meegenomen worden bij de berekening van de compensatie.

Voor een definitieve conclusie is dan ook geduld vereist tot betrouwbare gegevens beschikbaar zijn. Eén duidelijke les die deze effectenbeoordeling ons leert is dat een tijdige en consequente monitoring van grensarbeiders en van de gevolgen die voortvloeien uit het nieuwe belastingverdrag essentieel is voor toekomstige effectenbeoordelingen.



Gemeente Maastricht

EUREGIO



Zuyd
Hogeschool



Maastricht University



provincie limburg
gesubsidieerd door de Provincie Limburg



ITEM is een initiatief van Universiteit Maastricht (UM), het Nederlands Expertise en Innovatiecentrum Maatschappelijke Effecten Demografische krimp (NEIMED), Zuyd Hogeschool, de Gemeente Maastricht, de Euregio Maas-Rijn (EMR) en de Provincie Limburg (NL).

Institute for Transnational and Euregional
cross border cooperation and Mobility / ITEM

Postadres:

Postbus 616, 6200 MD Maastricht

Bezoekersadres:

Bouillonstraat 1-3, 6211 LH Maastricht

Avenue Céramique 50, 6221 KV Maastricht

T: 0031 (0) 43 388 32 33

E: item@maastrichtuniversity.nl

www.twitter.com/ITEM_UM



www.maastrichtuniversity.nl/item