

Vergaderjaar 2004–2005 A

29 881

Derde aanvullend Protocol bij de Overeenkomst van 16 juni 1959 tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied; Kerkrade, 4 juni 2004

Nr. 1

BRIEF VAN DE MINISTER VAN BUITENLANDSE ZAKEN

Aan de Voorzitters van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 16 november 2004

Ter griffie van de Eerste en van de Tweede Kamer der Staten-Generaal ontvangen op 18 november 2004.
De wens dat de ontwerp-besluiten uitdrukkelijke instemming behoeven kan door of namens één van beide Kamers te kennen worden gegeven uiterlijk op 3 december 2004.

Overeenkomstig het bepaalde in artikel 2, eerste lid, en artikel 5, eerste lid, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen, de Raad van State gehoord, heb ik de eer u hierbij ter stilzwijgende goedkeuring over te leggen het op 4 juni 2004 te Kerkrade totstandgekomen derde aanvullend Protocol bij de Overeenkomst van 16 juni 1959 tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied (Trb. 2004, 185).

Aangezien het van belang is dat het Protocol op korte termijn in werking treedt, zal de binding aan het Protocol – onder toepassing van artikel 20, eerste lid, van de Tijdelijke referendumwet – spoedig na verkregen goedkeuring worden geëffectueerd.

Een toelichtende nota bij het Protocol treft u eveneens hierbij aan.

De goedkeuring wordt alleen voor Nederland gevraagd.

De Minister van Buitenlandse Zaken,
B. R. Bot

TOELICHTENDE NOTA

§ 1. Inleiding

Het voorliggende protocol is de derde aanvulling op de, op 16 juni 1959 te 's-Gravenhage totstandgekomen, Nederlands-Duitse Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied (Trb. 1959, 85) (verder te noemen «het verdrag» of «het belastingverdrag»). Eerdere aanvullingen en wijzigingen vloeiden voort uit het Aanvullend Protocol bij het verdrag, totstandgekomen te Bonn op 13 maart 1980 (Trb. 1980, 61) en het Tweede Aanvullend Protocol, totstandgekomen te 's-Gravenhage op 21 mei 1991 (Trb. 1991, 95). Het eerste protocol is bekend als het «grensarbeidersprotocol» en bevatte aanzetten voor een verbetering van de fiscale positie van werknemers die in het ene land wonen en in het andere land werkzaam zijn. Het tweede protocol voorzag in het repareren van een ontgaansmogelijkheid die ontstond als gevolg van een samenloop van verdragsbepalingen en het beëindigen van buitenlandse belastingplicht onder de Nederlandse Wet op de inkomstenbelasting 1964 voor inkomsten uit vorderingen die verzekerd zijn door hypotheek op in Nederland gelegen onroerende zaken.

Het onderhavige (derde aanvullende) protocol omvat regelingen op een viertal onderdelen van het verdrag.

De omvangrijkste regeling is opgenomen in de artikelen 1 tot en met 3, 6 en 7. Deze regeling betreft de belastingheffing van ondernemingen die gevestigd zijn op grensoverschrijdende bedrijventerreinen die zijn gelegen op de landsgrens tussen Nederland en Duitsland. De op dit punt met Duitsland overeengekomen regeling is een uitwerking van de aanbevelingen 1, 5, 9 en 10 van het op 14 november 1998 verschenen rapport van de Commissie-Wöltgens, getiteld «Ondernemen in de grensstreek». In dit rapport heeft de werkgroep aanbevelingen gedaan die ertoe moeten leiden dat de fiscale belemmeringen voor ondernemers die zich vestigen op grensoverschrijdende bedrijventerreinen zoveel mogelijk worden weggenomen (zie Kamerstukken II 1998/1999, 26 670, nr. 1, blz. 4–5). Het wegnemen van fiscale belemmeringen zou, aldus genoemde aanbevelingen, in belangrijke mate zijn gediend met een vereenvoudiging van (fiscale) administratieve lasten voor de ondernemers die op grensoverschrijdende bedrijventerreinen zijn gevestigd. Dat zou bereikt kunnen worden als de op een grensoverschrijdend bedrijventerrein gevestigde ondernemer slechts met de fiscus van één van beide landen te maken zou hebben. Dit is het leidende beginsel geweest bij de besprekingen over de nu voorliggende regeling voor grensoverschrijdende bedrijventerreinen. Het kabinetsstandpunt met betrekking tot de aanbevelingen van de Commissie-Wöltgens is verwoord in de bijlage bij de gezamenlijke brief van de staatssecretarissen van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en van Financiën van 5 juli 1999 aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal (Kamerstukken II 1998/1999, 26 670, nr. 1, blz. 6–9). De regeling betreffende de belastingheffing van ondernemingen die gevestigd zijn op grensoverschrijdende bedrijventerreinen, zoals die is opgenomen in het voorliggende protocol, is (als gevolg van de inbedding van de regeling in het Nederlands-Duitse belastingverdrag) beperkt tot de directe belastingen die worden geheven van de winst van de desbetreffende ondernemingen. De onderhavige regeling heeft uitdrukkelijk geen betrekking op de heffing van indirecte belastingen, omdat Duitsland op dit punt de voorkeur geeft aan regeling op Europees niveau (Kamerstukken II 2000/2001, 26 670 en 27 556, nr. 6, blz. 11).

Op de tweede plaats is in artikel 4 van het voorliggende protocol een bijzondere regeling getroffen voor de belastingheffing van salarissen van werknemers die werkzaam zijn bij een onderneming die op een grensoverschrijdend bedrijventerrein is gevestigd waarbij de bedrijfsruimten en/of -terreinen worden doorsneden door de Nederlandse-Duitse landsgrens. Deze regeling vormt een uitwerking van aanbeveling 10 van het hiervoor genoemde rapport van de Commissie-Wöltgens.

Op de derde plaats is in artikel 5, eerste lid, van het voorliggende protocol op verzoek van Duitsland een bepaling opgenomen die bewerkstelligt dat Nederland afziet van toepassing van het zogenoemde «progressie-voorbehoud» bij het verlenen van een vermindering ter vermindering van dubbele belasting met betrekking tot Duitse socialezekerheidsuitkeringen ter zake van invaliditeit, die worden betaald aan inwoners van Nederland die tijdens de Tweede Wereldoorlog als dwangarbeiders in Duitsland tewerkgesteld waren.

Ten slotte bevat artikel 5, tweede lid, van het voorliggende protocol een bepaling die een wijziging bewerkstelligt in de voorkomingsbepaling van het Nederlands-Duitse belastingverdrag (artikel 20). Deze wijziging behelst de invoering van een bepaling (artikel 20, vierde lid) op grond waarvan inwoners van Nederland kunnen verzoeken om verrekening met Nederlandse inkomsten- of vennootschapsbelasting van Duitse bronbelasting (Kapitalertragsteuer) die is ingehouden op door hen genoten dividend uit Duitse aandelen.

Met betrekking tot de overige aanbevelingen van de Commissie-Wöltgens kan het volgende worden opgemerkt.

Aanbeveling 2 strekt ertoe om bij wijze van experiment voor ondernemers, die zijn gevestigd op een grensoverschrijdend bedrijventerrein, in de relatie met Duitsland de mogelijkheid te creëren dat teruggaaf van BTW kan worden gevraagd in de staat van vestiging. De Europese Commissie heeft in 1998 een voorstel gedaan voor een herziening van de teruggaafprocedure die in dit verband uitkomst zou moeten brengen. De onderhandelingen over het voorstel van de Europese Commissie verlopen moeizaam. Om die reden heeft Nederland aan Duitsland voorgesteld om – vooruitlopend op de uitkomsten van de discussie in Europees verband – een tijdelijke regeling op experimentele basis te treffen voor ondernemers die op grensoverschrijdende bedrijventerreinen zijn gevestigd. Hoewel Duitsland erkent, dat een stelsel waarbij de ondernemer de in het buitenland betaalde BTW in eigen land kan terugvragen, tot een administratieve lastenverlichting voor ondernemers kan leiden, bleek het niet mogelijk aanbeveling 2 te realiseren. In verband met het grote aantal buurlanden hecht Duitsland op dit punt namelijk aan een oplossing op Europees niveau.

Tussen Nederland en Duitsland heeft ook overleg plaatsgevonden met betrekking tot de positie voor de heffing van BTW van ondernemingen die op een als zodanig aangewezen grensoverschrijdend bedrijventerrein zijn gevestigd en waar de Nederlands-Duitse landsgrens doorheen loopt en niet eenduidig kan worden bepaald waar zich de zetel van de bedrijfsuitoefening, als bedoeld in art. 9, eerste lid, van de Zesde Richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (77/388/EEG), bevindt. In dat verband zijn Duitsland en Nederland in een afzonderlijke briefwisseling overeengekomen dat met betrekking tot leveringen door een, op de landsgrens op een grensoverschrijdend bedrijventerrein gevestigde, onderneming voor de bepaling van de staat waar die onderneming voor de heffing van BTW geacht moet worden te zijn gevestigd, zal worden uitgegaan van de staat waar die onderneming voor de heffing van de directe belastingen zal worden geacht te zijn gevestigd.

Aanbeveling 3 van de Commissie-Wöltgens betreft de BTW-verplichtingen van ondernemingen in de grensstreek die zich bezighouden met het personenvervoer. Gebleken is dat de door de Commissie-Wöltgens veronderstelde problematiek zich in de praktijk niet voordoet, zodat uitvoering van deze aanbeveling niet nodig wordt geacht.

Aanbeveling 4 uit het rapport van de Commissie-Wöltgens is nagenoeg volledig uitgevoerd. Deze aanbeveling bestaat uit verschillende elementen, die gezamenlijk tot doel hebben dat wordt voorzien in toegankelijke informatie over de aspecten die verbonden zijn aan het werken en ondernemen over grens. Op de eerste plaats is in 2000 in Heerlen het team Grensoverschrijdend Werken en Ondernemen (GWO) van start gegaan. Dit team GWO verstrekt informatie telefonisch, op spreekuren en op bijeenkomsten. Aanvankelijk is het team GWO gestart als een telefonische eenheid en werd het team enkele honderden keren per week gebeld. Inmiddels verwerkt het team GWO per week gemiddeld meer dan 10 000 telefonische verzoeken om informatie over onder meer de fiscaliteit, de sociale zekerheid en het ondernemingsrecht in Nederland, Duitsland en België. In het team GWO wordt op permanente basis samengewerkt door personen van de Nederlandse, Duitse en Belgische belastingdiensten. Voorts worden op diverse plaatsen langs de gehele Nederlands-Duitse grens gezamenlijke spreekuren gehouden door vertegenwoordigers van de Nederlandse en Duitse belastingdiensten in de betrokken regio's.

Daarnaast is in 2000 een start gemaakt met het opzetten van een zogenaamd «buitenlandloket» als onderdeel van de internetsite van de Belastingdienst. De thematisch opgezette site biedt algemene publieksinformatie voor particulieren en ondernemers over de belastingheffing in Nederland in grensoverschrijdende situaties. Deze informatie is beschikbaar in de Nederlandse, Duitse en Engelse taal. Op de site is ook informatie opgenomen voor buitenlandse belastingplichtigen over het doen van aangifte C en de voorlopige teruggaaf voor buitenlandse belastingplichtigen. Op de site zijn ook downloads opgenomen zoals het aangifteprogramma voor buitenlandse belastingplichtigen, alsmede meertalige brochures en (aanvullende) toelichtingen bij de aangiften C, Tc en M.

Door de Belastingdienst zijn een aantal brochures en toelichtingen ontwikkeld over de belastingheffing in situaties waarbij «het buitenland» een rol speelt. Deze brochures en toelichtingen zijn via de internetsite van de Belastingdienst te downloaden of te bestellen. Zo is voor inwoners van Nederland de brochure «*Als u gaat werken in Duitsland*» ontwikkeld die bestemd is voor mensen die in Nederland wonen en in Duitsland in loondienst werken. In de brochure wordt ingegaan op de gevolgen voor de inkomstenbelasting en de premieheffing volksverzekeringen. Ook wordt stilgestaan bij het doen van aangifte in Nederland en de wijze van invullen van de Nederlandse aangifte. Over de belastingheffing in Duitsland is informatie opgenomen in de tweetalige brochure «*Wonen in Nederland en werken in Duitsland*» van de Duitse Belastingdienst. Vergelijkbare brochures zijn beschikbaar in de relatie Nederland-België.

Aanbeveling 6 in het rapport van de Commissie-Wöltgens heeft betrekking op de belastingheffing van grensarbeiders en strekt ertoe te bereiken dat alleenverdieners, die slechts een gedeelte van het jaar in Nederland of Duitsland werken, voor de belastingheffing in dezelfde tariefgroep worden ingedeeld als inwoners van deze landen. Mede onder invloed van de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie is op dit terrein het nodige veranderd na het verschijnen van het rapport van de Commissie-Wöltgens in 1998. Sedert de invoering van art. 2.5. van de Wet

IB 2001 is in Nederland een volledig non-discriminatoire tariefgroep-indeling gewaarborgd voor niet-inwoners, ongeacht hoe lang zij in een jaar in Nederland werkzaam zijn. In Duitsland worden niet-inwoners wat betreft de tariefgroepindeling voor de heffing van de Einkommensteuer hetzelfde behandeld als inwoners van Duitsland als zij voldoen aan de voorwaarde dat tenminste 90% van hun wereldinkomen aan de Duitse belastingheffing is onderworpen of als een bedrag van ten hoogste € 6136 niet aan de Duitse belastingheffing is onderworpen.

In aanbeveling 7 van de Commissie-Wöltgens werd bepleit dat uitstel zou worden verleend voor de afdracht van loonbelasting ten laste van Nederlandse werknemers die in Duitsland werkzaam zijn voor de uitvoering van een bouwwerk of constructiewerkzaamheden gedurende de periode dat er nog geen duidelijkheid bestaat over de vraag of de desbetreffende ondernemer geacht wordt zijn onderneming te drijven met behulp van een vaste inrichting in Duitsland. In dit verband wordt er op gewezen dat, zelfs als hun loon niet ten laste zou komen van een vaste inrichting in Duitsland, voor de betrokken werknemers ook een loonbelastingplicht kan ontstaan als zij in verband met het verrichten van hun werkzaamheden langer dan 183 dagen in een kalenderjaar in Duitsland verblijven. Beoordeling van de vraag of sprake zal zijn van een vaste inrichting of dat de betrokken werknemers voorzienbaar langer dan 183 dagen in een kalenderjaar in Duitsland zullen verblijven in verband met de uitvoering van de werkzaamheden zal doorgaans kort na het begin van de bouw- of constructiewerkzaamheden plaatsvinden. In dat licht en gelet op de in 2001 in Duitsland ingevoerde bijzondere wetgeving om illegale arbeid in de bouw te bestrijden (Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe, Bundestag-Drucksache 14/4658) was het treffen van een bijzondere regeling voor uitstel van de afdracht van loonbelasting voor Duitsland niet aanvaardbaar.

In aanbeveling 8 bepleit de Commissie-Wöltgens de reikwijdte van het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland inzake de wederzijdse administratieve bijstand bij de invordering van belastingschulden en de uitreiking van documenten (Trb. 1999, 113; verder «het bijstandsverdrag») uit te breiden tot de gemeentelijke belastingen en het minimumbedrag van € 700, waarboven aan het andere land bijstand bij invordering kan worden gevraagd, voor de gemeentelijke belastingen te verlagen tot € 90. Het verlagen van het minimumbedrag tot € 90 voor invordering van gemeentelijke belastingen lijkt met name relevant voor de invordering van parkeerbelastingen. Op dit moment bestaat er geen indicatie dat er ook voor andere gemeentelijke heffingen een relatief zwaarwegend belang bestaat dat zou worden gediend met verlaging van het minimumbedrag. Ervan uitgaande dat de verlaging van het minimumbedrag in het bijzonder relevant is voor de parkeerbelastingen, is er om verschillende redenen vooralsnog voor gekozen deze aanbeveling niet uit te voeren. Zo geldt voor de toepassing van het bijstandsverdrag het beginsel dat de verzoekende staat eerst zelf de haar ter beschikking staande invorderingsmogelijkheden dient te benutten alvorens aan de andere staat om bijstand bij invordering kan worden gevraagd. Waar de Gemeentewet ten behoeve van de handhaving van de gemeentelijke parkeerregulering zowel ten aanzien van voertuigen met Nederlands kenteken als met buitenlands kenteken uitdrukkelijk voorziet in de toepassing van het instrument van de wielklem, wordt ernstig betwijfeld of het opportuun is om aan de andere staat om bijstand bij invordering te vragen als een gemeente – om welke reden dan ook – geen gebruik maakt van deze wielklem. Op de tweede plaats is het op basis van de huidige wetgeving niet mogelijk gegevens te verkrijgen uit politie-registers om de identiteit van buitenlandse kentekenhouders te achterhalen ten behoeve van de heffing van (Nederlandse) parkeerbelastingen.

De uitwisseling van gegevens over kentekens en de houders daarvan tussen de Nederlandse en Duitse beheerders van deze politieregisters is daarom beperkt tot strafrechtelijke verkeerszaken en zaken die op basis van de Wet administratiefrechtelijke handhaving verkeersvoorschriften (de zogenoemde Wet-Mulder) worden afgedaan. Tenslotte wordt opgemerkt dat een verlaging van het minimumbedrag, waarboven om bijstand bij invordering kan worden gevraagd, in de mate als bepleit is door de Commissie-Wöltgens zou leiden tot een situatie waarbij een onevenwichtigheid zou ontstaan tussen de kosten van handhaving van de gemeentelijke parkeerregulering en de te genereren opbrengsten. Immers, voor de invordering van een parkeerbelasting van € 43, eventueel vermeerderd met administratiefrechtelijke verhogingen en aanmaningskosten tot een bedrag van ongeveer € 100, moet een veelvoud van dat bedrag aan kosten gemaakt worden om dat bedrag in het andere land te kunnen doen invorderen.

§ 2. Verloop van de onderhandelingen

De besprekingen over een bijzondere regeling voor grensoverschrijdende bedrijventerreinen zijn medio 2000 gestart op initiatief van Nederland. In de speciaal hiervoor in het leven geroepen Nederlands-Duitse werkgroep waren het Nederlandse ministerie van Financiën, het Duitse Bundesfinanzministerium en de ministeries van Financiën van de Duitse deelstaten Niedersachsen en Nordrhein-Westfalen vertegenwoordigd. De deelname van beide deelstaten aan de besprekingen vindt, enerzijds, zijn grond in de directe betrokkenheid van lokale en decentrale overheden bij de ontsluiting van grensoverschrijdende bedrijventerreinen. Anderzijds heeft de totstandgekomen regeling, direct en indirect, gevolgen voor de belastingopbrengst die ten goede komt aan de lokale en decentrale instellingen van de deelstaten. Zo is een direct gevolg van de totstandgekomen regeling dat de Duitse lokale overheid, binnen wiens ambtsgebied een grensoverschrijdend bedrijventerrein ligt, geen ondernemingsbelasting (de zogenoemde «Gewerbesteuer») kan heffen van Nederlandse ondernemingen die gevestigd zijn op het Duitse deel van een grensoverschrijdend bedrijventerrein. Indirect heeft deze regeling invloed omdat de door de centrale Duitse overheid (de Bond) geheven inkomsten (Einkommensteuer) en vennootschapsbelasting (Körperschaftsteuer) via een bepaalde sleutel wordt verdeeld tussen de Bond en de deelstaten.

De totstandkoming van dit protocol voor wat betreft de grensoverschrijdende bedrijventerreinen is voor een belangrijk deel te danken aan de zowel in Nederland als in Duitsland aanwezige politieke wens om de economische ontwikkeling van grensregio's te stimuleren. In de loop van het overleg over de regeling voor grensoverschrijdende bedrijventerreinen is tevens de ontwikkeling van een gezamenlijk Nederlands-Duits aanspreekpunt voor ondernemers en werknemers ter sprake gekomen. Een dergelijk aanspreekpunt zou voor zowel inwoners van Nederland als van Duitsland als vraagbaak op belastinggebied en andere gebieden dienen te fungeren. Dat aanspreekpunt is begin 2000 formeel geïnstalleerd. De deelname van de deelstaten aan het overleg heeft er in geresulteerd dat sedert oktober 2001 dit aanspreekpunt mede wordt bemenst door een tweetal door Nordrhein-Westfalen bij de Belastingdienst/Limburg/Kantoor Buitenland te Heerlen gedetacheerde medewerkers. Inmiddels participeren ook twee door België afgevaardigde medewerkers op permanente basis in het aanspreekpunt, dat inmiddels is omgedoopt tot Informatiecentrum Belastingdienst Buitenland. Dat dit aanspreekpunt in een behoefte voorziet moge blijken uit het feit dat in de tweede week van 2004 dit Informatiecentrum 12 000 keer werd gebeld met verzoeken om informatie. Daarmee is vergaand invulling gegeven aan

Als basis voor de besprekingen diende een door Nederland vervaardigde ontwerp tekst, die gebaseerd was op de hiervoor genoemde Aanbevelingen uit het rapport van de Commissie-Wöltgens. In de loop van de besprekingen is het aanvankelijke ontwerp verder ontwikkeld en enkele keren bijgesteld en verfijnd teneinde, enerzijds, zoveel mogelijk rekening te houden met de verschillen in de belastingstelsels van Nederland en Duitsland en, anderzijds, recht te doen aan de praktische uitvoerbaarheid van de regeling voor de belastingadministratie in beide landen.

Van de gelegenheid is gebruik gemaakt om de Nederlandse voorkomingsbepaling ex artikel 20, derde lid, van het Nederlands-Duitse belastingverdrag op twee punten aan te passen (zie § 5 Artikelsgewijs commentaar bij artikel 5). Met het niet langer toepassen door Nederland van het zogenoemde progressievoorbehoud ten aanzien van Duitse socialezekerheidsuitkeringen ter zake van invaliditeit, die worden genoten door in Nederland wonende voormalige dwangarbeiders, wordt voortaan rekening gehouden met de omstandigheid dat deze uitkeringen in Duitsland op een lager niveau zijn vastgesteld vanwege het feit dat deze in Duitsland volledig zijn vrijgesteld van belastingheffing. Toepassing van het progressievoorbehoud door Nederland leidt bij de ontvangers van dergelijke uitkeringen tot een zekere mate van belastingverzwaring. Dat wordt onverenigbaar geacht met het uitgangspunt dat de uitkeringen van elke belastingheffing gevrijwaard zouden zijn en dat deze vrijwaring mede bepalend is geweest bij de vaststelling van de hoogte van de desbetreffende uitkeringen. Tegen deze achtergrond heeft Nederland ingestemd met deze Duitse wens.

Daarnaast heeft Nederland besloten de voorkomingsbepaling in die zin aan te vullen dat voortaan door inwoners van Nederland verrekening kan worden gevraagd van de op Duitse beleggingsdividenden ingehouden bronbelasting (Kapitalertragsteuer) met in Nederland te betalen inkomsten- of vennootschapsbelasting. Reeds vanaf de inwerkingtreding van het huidige Nederlands-Duitse belastingverdrag op 18 september 1960 (Trb. 1960, 107) heeft voor inwoners van Nederland de mogelijkheid ontbroken om in Duitsland ingehouden bronbelasting op Duitse dividenden te verrekenen met de Nederlandse inkomsten- en vennootschapsbelasting. Wel was het mogelijk de Duitse bronbelasting op ontvangen dividenden in mindering te brengen als aftrekbare kosten (artikel 43 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 en artikel 10, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969). Voor binnenlandse belastingplichtigen in de zin van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 bestaat deze mogelijkheid van kostenaftrek voor de Duitse bronbelasting nog steeds. Echter, met de invoering van de Wet Inkomstenbelasting 2001 is voor binnenlandse belastingplichtigen die onder de inkomstenbelasting vallen de mogelijkheid van een kostenaftrek voor de Duitse bronbelasting vervallen en opgegaan in het forfaitair rendement, zoals dat wordt toegepast in box 3 van deze wet (artikel 5.1 en volgende van de Wet Inkomstenbelasting 2001). Daarmee verviel ook deze partiële tegemoetkoming voor de Duitse bronbelasting op beleggingsdividenden, hetgeen door belastingplichtigen als een bezwaarlijk gemis wordt ervaren. In aanmerking nemend dat, als Nederland en Duitsland een nieuw belastingverdrag zouden sluiten, daarin overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid vanzelfsprekend een verrekeningsmogelijkheid voor de Duitse bronbelasting op beleggingsdividenden zal worden opgenomen, heeft Nederland het opportuun geacht deze omissie uit het verleden ongedaan te maken.

Met het voorliggende derde aanvullend protocol wordt naar het oordeel van de regering het huidige Nederlands-Duitse belastingverdrag op een

aantal punten belangrijk verbeterd. De regeling voor de belastingheffing van ondernemingen op grensoverschrijdende bedrijventerreinen is zowel voor Nederland als voor Duitsland een noviteit. Zij is in het belang van beide staten en in de regeling wordt op bevredigende wijze rekening gehouden met het belang van het bedrijfsleven aan weerszijden van de grens.

Hieronder zullen in paragraaf 4 (Artikelsgewijze toelichting) de overeengekomen resultaten op hoofdlijnen worden uiteengezet.

§ 3. Budgettaire gevolgen

De budgettaire gevolgen van het voorliggende protocol zullen in totaal licht negatief zijn.

Er van uitgaande dat de investeringen op de in Nederland respectievelijk in Duitsland gelegen delen van grensoverschrijdende bedrijventerreinen per saldo gelijkelijk over beide landen verdeeld zullen zijn, en gegeven de omstandigheid dat investeringen op grensoverschrijdende bedrijventerreinen nog op gang moeten komen, worden de budgettaire gevolgen voor de eerstkomende jaren neutraal ingeschat.

De wijzigingen in de Nederlandse voorkomingsbepaling, te weten het afzien van toepassing van het progressievoorbehoud ten aanzien van Duitse socialezekerheidsuitkeringen ter zake van invaliditeit en het invoeren van een verrekeningsmogelijkheid voor de Duitse bronbelasting op beleggingsdividenden, zullen een licht negatief budgettair effect hebben.

Over de omvang van het afzien van toepassing van het progressievoorbehoud ten aanzien van Duitse socialezekerheidsuitkeringen ter zake van invaliditeit valt geen concrete indicatie te geven, omdat gegevens over het aantal personen dat een dergelijke uitkering geniet en de effecten voor de belastingopbrengst van het tot nu toe gehanteerde progressievoorbehoud niet bekend zijn. Het gaat echter slechts om een beperkte groep mensen die deze uitkeringen geniet en het negatieve budgettaire effect (vanwege de hoge leeftijd van de betrokken personen) zal met het verstrijken van de tijd dan ook afnemen.

Wat betreft het budgettaire effect dat voortvloeit uit de invoering van de verrekeningsmogelijkheid voor de Duitse bronbelasting op beleggingsdividenden kan het volgende worden opgemerkt. Over een reeks van jaren is door inwoners van Nederland voor een bedrag van gemiddeld ongeveer € 100 miljoen aan beleggingsdividend uit Duitsland ontvangen. Deze dividenden worden nagenoeg uitsluitend ontvangen door Nederlandse pensioenfondsen. Omdat pensioenfondsen niet belastingplichtig zijn voor de vennootschapsbelasting voor hun niet-commerciële activiteiten komt het vraagstuk van kostenaf trek of verrekening voor Duitse bronbelasting op dividenden in die gevallen niet aan de orde. Het budgettaire effect hiervan is daarom neutraal.

Het dividend dat uit Duitse aandelen wordt genoten door in Nederland wonende natuurlijke personen is niet significant van omvang. Voor deze personen is met de inwerkingtreding van de Wet IB 2001 de mogelijkheid van een kostenaf trek voor de Duitse bronbelasting in de Nederlandse inkomstenbelasting vervallen. Invoering van de mogelijkheid voor belastingplichtigen voor de Nederlandse inkomstenbelasting de Duitse bronbelasting op dividend te verrekenen met Nederlandse inkomstenbelasting komt neer op een derving van belastingopbrengst van naar verwachting enkele miljoenen op jaarbasis.

Bij het voorgaande zij aangetekend dat bij een binnenkort te verwachten algehele herziening van het Nederlands-Duitse belastingverdrag – overeenkomstig het Nederlandse verdragsbeleid – ook voorzien zal zijn in een verrekening van Duitse bronbelasting met Nederlandse inkomsten- en

vennootschapsbelasting. In die zin is sprake van het naar voren halen van het hier bedoelde budgettaire effect.

§ 4. Artikelsgewijze toelichting

Artikel 1

Ingevolge artikel 1 van het onderhavige protocol wordt een onderdeel 6 toegevoegd aan artikel 2, eerste lid, van het verdrag. In het voorgestelde onderdeel 6 van artikel 2, eerste lid, van het verdrag is een omschrijving opgenomen van wat voor de toepassing van het verdrag moet worden verstaan onder het begrip «grensoverschrijdend bedrijventerrein». Om van een grensoverschrijdend bedrijventerrein te kunnen spreken dient aan een aantal criteria te zijn voldaan. Blijkens artikel 2, eerste lid, onderdeel 6, van het verdrag moet het daarbij gaan om een aaneengesloten gebied, dat zich uitstrekt zowel op Nederlands als op Duits grondgebied (en dat dus door de landsgrens wordt doorsneden). Wil sprake zijn van een grensoverschrijdend bedrijventerrein in de zin van het verdrag, dan volstaat niet dat Nederlandse en Duitse grensgemeenten in onderling overleg een terrein als zodanig aanduiden. Om aanspraak te kunnen maken op de in het verdrag op te nemen bijzondere regeling voor grensoverschrijdende bedrijventerreinen dient een dergelijk terrein in onderling overleg tussen Nederland en Duitsland uitdrukkelijk als zodanig te zijn aangemerkt. Het ligt voor de hand dat in voorkomend geval een dergelijke erkenning als grensoverschrijdend bedrijventerrein in een gemeenschappelijke verklaring zal worden bekendgemaakt. Bekendmaking zal in Nederland plaatsvinden door middel van publicatie in de Staatscourant.

De gezamenlijke aanwijzing van een bedrijventerrein als een grensoverschrijdend bedrijventerrein heeft tot doel om te beoordelen of sprake is van bedrijventerreinen in de zin van artikel 1 van het voorliggende protocol. Als een bedrijventerrein aan de daar genoemde criteria voldoet, dan zal een dergelijke gezamenlijke aanwijzing plaatsvinden. Het oogmerk daarbij is te waarborgen dat gelijke gevallen ook gelijk worden behandeld en dat het niet mogelijk is dat bedrijven op bedrijventerreinen die formeel niet aan de criteria voldoen gebruik maken van de administratieve vereenvoudigingen zoals voorzien in het voorliggende protocol. Wordt in een dergelijke situatie immers achteraf geconstateerd dat er niet aan de criteria is voldaan, dan is een herstel van het – in dat geval onterechte – gebruik van de vereenvoudigde administratieve behandeling niet meer mogelijk of slechts zeer moeizaam te realiseren. Er zal derhalve geen sprake zijn van een ongelijke behandeling van bedrijven die aan de criteria van artikel 1 van het voorliggende protocol voldoen. Bovendien zal de regeling zoals die is getroffen gegeven de wijze van belastingheffing in Duitsland en in Nederland naar verwachting niet zozeer leiden tot een wijziging in de belastingdruk bij de betrokken bedrijven, maar eerder tot een vereenvoudiging van de administratieve verplichtingen, die gerechtvaardigd is gezien de complexe situatie waarin bedrijven die gevestigd zijn op een grensoverschrijdend bedrijventerrein zich bevinden. Van (verkapte) staatssteun die de regeling kwetsbaar zou maken is naar het oordeel van de eerste ondergetekende dan ook geen sprake.

Artikel 2

Omdat een grensoverschrijdend bedrijventerrein, zoals blijkt uit de omschrijving van het voorgestelde artikel 2, eerste lid, onderdeel 6, van het verdrag, wordt doorsneden door de Nederlands-Duitse landsgrens doet zich de mogelijkheid voor dat ondernemingen fysiek op die landsgrens worden gevestigd. In een dergelijk geval zouden zich in de praktijk problemen kunnen voordoen bij de vaststelling van de staat waarin een

lichaam geacht wordt te zijn gevestigd voor de toepassing van het verdrag. In beginsel heeft een lichaam voor de toepassing van het Nederlands-Duitse belastingverdrag (artikel 5 van het verdrag) zijn woonplaats in de staat waarin de plaats van zijn leiding zich bevindt. Met plaats van leiding wordt bedoeld het middelpunt van de algemene leiding van de onderneming van een lichaam (artikel 6 van het verdrag). Als het middelpunt van de algemene leiding van de onderneming zich zou bevinden in een gebouw, dat op een grensoverschrijdend bedrijventerrein op de Nederlands-Duitse landsgrens is gelegen, dan zou het zonder nadere regelgeving praktisch onmogelijk zijn om eenduidig vast te stellen van welke Staat het lichaam inwoner is voor de toepassing van het verdrag. Voor de oplossing voor deze problematiek is gezocht naar een objectieve en pragmatische maatstaf. Deze is daarin gevonden dat een lichaam, waarvan de feitelijke leiding zich bevindt in een gebouw dat op de landsgrens is gelegen, voor de toepassing van het verdrag geacht wordt zijn woonplaats te hebben in de staat waar de meeste vierkante meters zijn gelegen van de ruimten waarin de feitelijke leiding van de onderneming wordt uitgeoefend. In artikel 7 van het voorliggende protocol zijn enkele praktische voorbeelden uitgewerkt die in voorkomend geval als richtsnoer kunnen gelden bij de vaststelling van de woonplaats van op een grensoverschrijdend bedrijventerrein gevestigde lichamen waarvan de plaats van leiding op de Nederlands-Duitse landsgrens is gelegen.

Artikel 3

Zoals in § 1 (Inleiding) van deze toelichtende nota is opgemerkt, vormde de wens om, met inachtneming van de bestaande wet- en regelgeving van de beide staten, zoveel mogelijk fiscale belemmeringen weg te nemen voor vestiging van ondernemingen op grensoverschrijdende bedrijventerreinen het leidende beginsel voor de tot stand te brengen regeling voor grensoverschrijdende bedrijventerreinen. Die doelstelling zou in belangrijke mate zijn gediend met een vereenvoudiging van (fiscale) administratieve lasten voor de ondernemers die op grensoverschrijdende bedrijventerreinen zijn gevestigd. Dat zou bereikt kunnen worden als de op een grensoverschrijdend bedrijventerrein gevestigde ondernemer slechts met de fiscus van één van beide landen te maken zou hebben.

Een en ander is gerealiseerd door toevoeging van een vierde lid aan artikel 5 van het verdrag, waarin is vastgelegd dat een onderneming, die inwoner is van een van de staten en die beschikt over een op een grensoverschrijdend bedrijventerrein op het grondgebied van de andere staat gelegen vaste inrichting, bij wijze van fictie geacht wordt haar onderneming niet te drijven met behulp van een in die andere staat gelegen vaste inrichting. Als dus, bijvoorbeeld, een Nederlandse onderneming op een grensoverschrijdend bedrijventerrein beschikt over een vaste inrichting die gelegen is op Duits grondgebied, dan wordt ingevolge het voorgestelde vierde lid van artikel 5 van het verdrag die onderneming desondanks geacht niet te beschikken over een in Duitsland gelegen vaste inrichting in de zin van (artikel 2 van) het verdrag. Daardoor kan dus ook geen sprake zijn van toerekening van winst aan een in Duitsland gelegen vaste inrichting, die ter belastingheffing aan Duitsland zou toekomen. Het resultaat hiervan is dat de door de betrokken ondernemer met behulp van zijn feitelijk op Duits grondgebied gelegen vaste inrichting behaalde winst samen met de overigens ter belastingheffing aan Nederland toekomende winst in de Nederlandse belastingheffing wordt betrokken. De desbetreffende ondernemer heeft voor wat betreft de belastingheffing over zijn winst uit onderneming dus uitsluitend te maken met de Nederlandse belastingadministratie. Dit geldt uiteraard slechts zolang sprake is van een bedrijfsinrichting die gelegen is op een grensoverschrijdend bedrijventerrein. Zodra een (deel van een) onderneming

vanaf een grensoverschrijdend bedrijventerrein verplaatst wordt naar een locatie daarbuiten, dan geldt vanaf het moment van de verplaatsing niet langer de fictie van het voorgestelde vierde lid van artikel 5 van het verdrag. Verplaatsing van (een deel van) een onderneming naar een locatie buiten een grensoverschrijdend bedrijventerrein heeft geen directe fiscale gevolgen. Over de stille – en fiscale – reserves van de onderneming moet naar Nederlands recht (artikel 3.60 Wet IB 2001) slechts worden afgerekend als de ondernemer zijn woonplaats naar de andere staat verlegt waardoor deze zou ophouden binnenlands belastingplichtige te zijn. In dat geval strekt de afrekening zich tevens uit tot eerder naar de bedrijfsinrichting op het grensoverschrijdende bedrijventerrein overgebrachte vermogensbestanddelen. In een dergelijke situatie zou een noodzakelijke verplaatsing vanaf een grensoverschrijdend bedrijventerrein kunnen worden belemmerd door de dreiging van een verplichting tot afrekening over de stille reserves van de onderneming. Teneinde de financiële last die daaruit voor een onderneming kan voortvloeien enigszins te matigen, is in het voorgestelde vijfde lid van artikel 5 van het verdrag de mogelijkheid voorzien dat de staat waaruit de ondernemer met zijn onderneming vertrekt in gevallen waarin zich een onbillijkheid van overwegende aard voordoet, kan toestaan dat de in het kader van vorenbedoelde afrekening te betalen belasting kan worden uitgesmeerd over een termijn van vijf jaren. Van een onbillijkheid van overwegende aard in de hier bedoelde zin is sprake als de verplaatsing vanaf een grensoverschrijdend bedrijventerrein geschiedt om redenen die niet aan de ondernemer zelf zijn te wijten. In dat verband kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een gewenste bedrijfsuitbreiding die wegens plaatsgebrek echter niet mogelijk is op het grensoverschrijdende bedrijventerrein, zodat verplaatsing naar een locatie elders noodzakelijk is.

Artikel 4

Krachtens het bepaalde in artikel 4 van het voorliggende protocol wordt een nieuw lid 2a ingevoegd in artikel 10 van het verdrag. Ingevolge het nieuwe lid 2a zal de belastingheffing van personen, die werkzaam zijn voor een onderneming die gevestigd is op een grensoverschrijdend bedrijventerrein, plaatsvinden in de staat waar deze personen verplicht verzekerd zijn voor de volksverzekeringen ingevolge Verordening (EEG) nr. 1408/71 van de Raad van 14 juni 1971 (Pb EG, L149), betreffende de toepassing van de sociale zekerheidsregelingen op werknemers en zelfstandigen, alsmede op hun gezinsleden, die zich binnen de gemeenschap verplaatsen. Als gevolg hiervan zal voor deze personen belasting- en premieheffing volksverzekeringen voortaan plaatsvinden in dezelfde staat. Dit heeft voor de betrokken personen een tweetal voordelen. Omdat belasting- en premieheffing in een staat doorgaans wat betreft heffingsniveau op elkaar zijn afgestemd, zullen bij belasting- en premieheffing in dezelfde staat in beginsel geen onbedoeld ongunstige effecten optreden wanneer het tarief van belasting- en/of premieheffing in die staat worden gewijzigd. De kans op dergelijke onbedoelde effecten is daarentegen wel reëel aanwezig als belasting- en premieheffing in verschillende staten plaatsvindt. Een tweede voordeel dat bij belasting- en premieheffing in dezelfde staat in het oog springt is dat de op grensoverschrijdende bedrijventerreinen gevestigde ondernemingen, waarbij de betrokken personen werkzaam zijn, ter zake van de belasting- en premieheffing over het loon van hun werknemers in beginsel ook slechts met de heffingsinstanties van een staat van doen zullen hebben. Ook in dit opzicht is dus een beperking van administratieve lasten beoogd.

Artikel 5

Krachtens artikel 5, eerste lid, van het voorliggende protocol wordt de

Nederlandse voorkomingsbepaling in het verdrag (artikel 20, derde lid) zodanig aangepast dat Nederland geen progressievoorbehoud meer toepast bij het verlenen van een vermindering ter vermijding van dubbele belasting met betrekking tot Duitse socialezekerheidsuitkeringen ter zake van invaliditeit, die worden betaald aan inwoners van Nederland die tijdens de Tweede Wereldoorlog als dwangarbeiders in Duitsland tewerkgesteld waren. Een en ander wordt bewerkstelligd door in artikel 20, derde lid, eerste volzin, van het verdrag na de woorden «... is het bevoegd ook die inkomsten ...» de zinsnede in te voegen «(met uitzondering van invaliditeitspensioenen en andere uitkeringen ter zake van invaliditeit ingevolge de socialezekerheidswetgeving van de Bondsrepubliek Duitsland, die worden betaald aan een natuurlijke persoon die zijn woonplaats als bedoeld in deze overeenkomst in Nederland heeft en die tijdens de Tweede Wereldoorlog als dwangarbeider in Duitsland tewerkgesteld was)». Met deze wijziging wordt bereikt dat Nederland de hiervoor bedoelde invaliditeitsuitkeringen voortaan zal vrijstellen zonder dat deze uitkeringen van betekenis zijn voor de vaststelling van het tarief van de inkomstenbelasting dat toegepast wordt op eventuele overige inkomensbestanddelen van deze personen.

Ingevolge artikel 5, tweede lid, van het voorliggende protocol wordt aan artikel 20 van het verdrag een nieuw vierde lid toegevoegd. Met dit nieuwe vierde lid wordt de Nederlandse voorkomingsbepaling uitgebreid met een bepaling op grond waarvan inwoners van Nederland kunnen verzoeken om verrekening met Nederlandse inkomsten- of vennootschapsbelasting van Duitse bronbelasting (Kapitalertragsteuer) die is ingehouden op door hen genoten dividend uit Duitse aandelen. Het ontbreken van een dergelijke verrekeningsmogelijkheid is niet in overeenstemming met het Nederlandse verdragsbeleid op dit punt en werd – na het verdwijnen van de mogelijkheid van kostenafrek als gevolg van de invoering van het forfaitair rendement in box 3 van de Wet IB 2001 – in toenemende mate als een omissie ervaren.

Artikel 6

Op grond van artikel 6 van het voorliggende protocol wordt in het verdrag een nieuw artikel 22a ingevoegd. In dit nieuwe artikel 22a zijn de mogelijkheden en voorwaarden beschreven voor het verrichten van boekenonderzoeken door ambtenaren van een van de staten bij ondernemingen van die staat die op een grensoverschrijdend bedrijventerrein zijn gevestigd op het grondgebied van de andere staat.

De reikwijdte van artikel 22a is uitdrukkelijk beperkt tot boekenonderzoeken ten behoeve van de vaststelling van de juiste materiële belastingschuld met betrekking tot de inkomsten van de betrokken onderneming en de inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid van de werknemers van die onderneming waarover het recht tot belastingheffing aan een van de staten is toegewezen. Aan dergelijke boekenonderzoeken kan worden deelgenomen door ambtenaren van de belastingdienst van een of van beide staten (daaronder begrepen medewerkers van de Nederlandse FIOD-ECD).

De regeling van het nieuwe artikel 22a van het verdrag sluit aan bij de mogelijkheden die het Nederlandse recht biedt voor de aanwezigheid van buitenlandse ambtenaren bij boekenonderzoeken bij op Nederlands grondgebied gevestigde (delen van) bedrijven (zie artikel 9 van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB); wet van 24 april 1986, Stb. 1986, 249, laatstelijk gewijzigd bij de wet van 14 december 2001, Stb. 2001, 641).

Naast het feit dat Duitse ambtenaren – na daartoe verkregen toestemming van de Nederlandse Belastingdienst – in Nederland aanwezig kunnen zijn

bij een door ambtenaren van de Nederlandse Belastingdienst in te stellen belastingonderzoek, bestaat binnen het huidige Nederlandse beleid ook de mogelijkheid dat zij zelfstandig onderzoek verrichten. Die mogelijkheid kan gegeven zijn als de boekhouding van een (deel van een) onderneming in Nederland wordt gevoerd en het voor de onderneming bezwaarlijk zou zijn om die boekhouding voor onderzoek naar het buitenland over te brengen. In dergelijke situaties komt het voor dat een onderneming de buitenlandse belastingdienst uitnodigt om de controle in Nederland te laten plaatsvinden. Voorafgaand aan het te verrichten onderzoek dient de buitenlandse belastingdienst aan de Nederlandse bevoegde autoriteiten schriftelijk mededeling te doen van het voorgenomen onderzoek, welke beletselen bestaan om de administratie te controleren in de verzoekende staat, wat het doel van de controle is en wanneer het onderzoek plaatsvindt (zie Kamerstukken II 1995/96, 24 453, nr. 3 en nr. 5).

De in het eerste lid van het nieuw in te voegen artikel 22a opgenomen bepaling bouwt voort op dit Nederlandse beleid. Zo kunnen ambtenaren van een van de staten zelfstandig de boekhouding onderzoeken van een, op het grondgebied van de andere staat gelegen deel van een grensoverschrijdend bedrijventerrein aanwezige, vaste inrichting van een in de eerstgenoemde staat gevestigde ondernemer, op voorwaarde dat de eerstgenoemde staat het recht tot belastingheffing heeft voor de winst uit deze onderneming of voor de inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid van de werknemers die voor deze onderneming werkzaam zijn. De autoriteiten van de staat op wiens grondgebied het onderzoek plaatsvindt, zijn gerechtigd aan een dergelijk onderzoek deel te nemen. Hun deelname kan worden ingegeven door de omstandigheid dat inwoners van deze staat werkzaam zijn bij een onderneming die gevestigd is op het in die staat gelegen deel van een grensoverschrijdend bedrijventerrein en met deelname aan het boekenonderzoek een eigen heffingsbelang van die staat gemoeid is. Daarnaast kan hun deelname in voorkomend geval gewenst zijn in verband met een juiste behandeling van gegevens van derden, die in het kader van een onderzoek ter kennis van de andere staat komen en waarop het vierde lid van dit artikel betrekking heeft.

Deze bepaling wijkt in zoverre af van het huidige beleid dat de belastingdienst van een van de staten een rechtstreekse bevoegdheid tot het zelfstandig verrichten van boekenonderzoek op het grondgebied wordt toegekend. Deze uitbreiding wordt gerechtvaardigd door het gegeven dat (het deel van) de onderneming, die op het grondgebied van de andere staat op een grensoverschrijdend bedrijventerrein wordt gecontroleerd, geacht wordt haar onderneming niet te drijven met behulp van een in die andere staat aanwezige vaste inrichting en dat de winst van (de vaste inrichting van) die onderneming ook niet ter belastingheffing toekomt aan die andere staat (zie artikel 3 van het voorliggende protocol). Het is gewenst dat bij de gekozen verdeling van heffingsrechten een in overeenstemming daarmee aangepast boekenonderzoek kan plaatsvinden. In deze context past het evenzeer dat met betrekking tot de te verrichten boekenonderzoeken de rechtsvoorschriften gelden van de staat die het onderzoek verricht. Ook een eventueel bezwaar of beroep tegen de maatregelen die genomen worden door de staat die het onderzoek verricht, dient te worden gericht tot de daartoe aangewezen instantie in die staat (derde lid).

Als bijvoorbeeld (een deel van) de onderneming van een Nederlandse ondernemer op het Duitse deel van een grensoverschrijdend bedrijventerrein is gelegen, zijn met betrekking tot een boekenonderzoek door de Nederlandse Belastingdienst bij die ondernemer (op Duits grondgebied) de Nederlandse rechts- en procedurevoorschriften van toepassing van Afdeling 2 van hoofdstuk VIII van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (Wet van 2 juli 1959, Stb. 301). Daarvan maakt ook deel uit de toepassing van eventuele administratiefrechtelijke dwangmiddelen ten aanzien van de belastingplichtige ondernemer die de hem opgelegde verplichtingen

ten dienste van de Nederlandse belastingheffing niet nakomt. Hierbij moet worden gedacht aan omkering van de bewijslast (art. 54 j° 27e AWR) en beboeting van de desbetreffende belastingplichtige (hoofdstuk VIII A AWR). In dit opzicht bestaat geen verschil ten opzichte van het verrichten van boekenonderzoeken bij andere binnenlandse belastingplichtigen. Voor de eventueel toe te passen administratiefrechtelijke dwangmiddelen maakt het voorts geen verschil of aan het boekenonderzoek al dan niet wordt deelgenomen door medewerkers van de FIOD-ECD. De bevoegdheden van de medewerkers van FIOD-ECD zijn in het kader van een boekenonderzoek gelijk aan de bevoegdheden van andere medewerkers van de Nederlandse Belastingdienst.

In overeenstemming met het hiervoor beschreven Nederlandse beleid, dient op grond van het nieuwe artikel 22a, tweede lid, de bevoegde autoriteit van de staat op wiens grondgebied het onderzoek plaatsvindt uiterlijk twee weken voor de aanvang van het onderzoek te worden geïnformeerd over het voorgenomen onderzoek. In die kennisgeving dient voorts te worden aangegeven welk dienstonderdeel van de andere staat het onderzoek zal verrichten, welk bedrijf onderzocht gaat worden, wanneer het onderzoek zal plaatsvinden, welke tijdvakken het onderzoek zal beslaan en voor welke belastingmiddelen het onderzoek wordt verricht.

Hoewel een staat in beginsel zelfstandig een boekenonderzoek kan verrichten bij een (deel van een) onderneming van die staat op een grensoverschrijdend bedrijventerrein op het grondgebied van de andere staat (eerste lid), kan de staat op wiens grondgebied het onderzoek zou moeten plaatsvinden dat weigeren. Weigering kan slechts plaatsvinden als het onderzoek in strijd zou zijn met wezenlijke belangen van de staat op wiens grondgebied het onderzoek zou moeten plaatsvinden of met de openbare orde van die staat. Als deze staat zou weigeren op zijn grondgebied zelfstandig boekenonderzoek door de andere staat toe te staan, dan moet binnen één maand na die weigering door beide staten een gezamenlijk onderzoek worden verricht. Hierbij zijn de rechtsregels van toepassing van de staat op wiens grondgebied het gezamenlijk onderzoek plaatsvindt (vijfde lid). In een dergelijk geval dient een eventueel bezwaar of beroep tegen maatregelen die worden genomen in verband met het onderzoek te worden gericht tot de daartoe aangewezen instantie volgens de nationale wetgeving van laatstgenoemde staat.

In het kader van een onderzoek door een van de staten bij een (deel van een) onderneming, die gevestigd is op het deel van een grensoverschrijdend bedrijventerrein dat gevestigd is op het grondgebied van de andere staat, kunnen gegevens worden aangetroffen die betrekking hebben op derden. Deze gegevens mogen door de staat die het onderzoek verricht slechts gebruikt worden als zij aan de andere staat zijn overgedragen, die deze gegevens in overeenstemming met zijn nationale rechtsvoorschriften verwerkt en gebruikt en daarna ter beschikking stelt van de andere staat die het onderzoek (heeft) verricht en toestemming verleent de gegevens te gebruiken (vierde lid). Daarmee is zeker gesteld dat de positie van derden voor wat betreft de uitwisseling van inlichtingen tussen Nederland en Duitsland niet wordt gewijzigd door de bepalingen van het voorliggende protocol. Indien onderzoek door de Duitse overheid zou worden verricht bij een (deel van een) Duitse onderneming die op het Nederlandse deel van een grensoverschrijdend bedrijventerrein is gevestigd, zouden gegevens die bij dat onderzoek bekend worden en die betrekking hebben op derden door Duitsland pas mogen worden gebruikt als zij door Nederland aan Duitsland ter beschikking zijn gesteld met inachtneming van de bepalingen van de WIB.

Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat de werkings sfeer van artikel 22a zich niet uitstrekt tot opsporingsonderzoeken op grond van (een vermoeden van) strafbare feiten. Zodra in het kader van een boekenonderzoek het vermoeden van strafbare feiten ontstaat en daarnaar

opsporingsonderzoek wordt verricht, zijn daarop de regels van toepassing die zijn neergelegd in het Europees Verdrag aangaande de wederzijdse rechtshulp in strafzaken (Straatsburg, 20 april 1959, Trb. 1965, 10), en in de Overeenkomst ter uitvoering van het tussen het Koninkrijk der Nederlanden, het Koninkrijk België, de Bondsrepubliek Duitsland, de Franse Republiek en het Groothertogdom Luxemburg op 14 juni 1985 te Schengen gesloten Akkoord betreffende geleidelijke afschaffing van de controles aan de gemeenschappelijke grenzen (Schengen, 19 juni 1990, Trb. 1990, 145). Uiteraard is het in theorie mogelijk dat het boekenonderzoek – in de loop waarvan het vermoeden van strafbare feiten is gerezen – wordt voortgezet naast een opsporingsonderzoek naar de strafbare feiten. In dat geval zijn de bepalingen van art. 22a wel van toepassing op het boekenonderzoek, maar niet op het onderzoek naar de strafbare feiten. In de praktijk zal het onderzoek vanaf dat moment echter veelal plaatsvinden in het kader van de strafrechtshulp, temeer omdat bij de strafrechtshulp meer mogelijkheden bestaan voor het toepassen van dwangmiddelen (zoals huiszoeking, beslaglegging, etc.) voor het verkrijgen van relevant bewijs. Duitsland heeft de verzekering gegeven dat hetzelfde geldt voor opsporingsonderzoeken naar strafbare feiten door de Duitse Steuerfahndung.

Artikel 7

Krachtens artikel 7 van het voorliggende protocol wordt bij het verdrag een bijlage gevoegd. Zoals hiervoor reeds is opgemerkt in de artikelsge wijze toelichting bij artikel 2, zijn in deze bijlage enkele praktische voorbeelden uitgewerkt die in voorkomend geval als richtsnoer kunnen gelden bij de vaststelling van de woonplaats van op een grensoverschrijdend bedrijventerrein gevestigde lichamen waarvan de plaats van leiding op de Nederlands-Duitse landsgrens is gelegen en de plaats van de feitelijke leiding van die lichamen niet kan worden vastgesteld. De leidende maatstaf wordt dan de oppervlakte van de ruimtes in een gebouw waarin de leiding van de onderneming wordt uitgeoefend. In de bijlage zijn vier voor zichzelf sprekende voorbeelden opgenomen. De bijlage met voorbeelden vormt een integrerend onderdeel van het verdrag en is aan te merken als zijnde van uitvoerende aard. Verdragen tot wijziging van de bijlage behoeven op grond van artikel 7, onderdeel f, van de Rijkswet goedkeuring en bekendmaking verdragen geen parlementaire goedkeuring, tenzij de Staten-Generaal zich thans het recht tot goedkeuring terzake voorbehouden.

Artikel 8

Ingevolge artikel 8 van het voorliggende protocol dient het voorliggende protocol te worden bekrachtigd en zullen akten van bekrachtiging moeten worden gewisseld. Dit protocol treedt in werking op de dag van de uitwisseling van de akten van bekrachtiging. De bepalingen ervan vinden toepassing:

- voor belastingen die via inhouding aan de bron worden geheven op bedragen die worden genoten op of na 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarop het protocol in werking is getreden;
- met betrekking tot andere belastingen die worden geheven naar het inkomen of naar het vermogen voor belastingjaren, die aanvangen op of na 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin het protocol in werking is getreden (tweede lid);
- met betrekking tot Duitse socialezekerheidsuitkeringen ter zake van invaliditeit, die worden betaald aan inwoners van Nederland die tijdens de Tweede Wereldoorlog als dwangarbeiders in Duitsland tewerkgesteld waren (zie artikel 5 hiervoor) vinden de bepalingen van het voorliggende protocol toepassing met betrekking tot belastingen

die over belastingjaren met ingang van 1 januari 2003 worden geheven. Een en ander betekent dat voor de heffing van Nederlandse inkomstenbelasting over deze uitkeringen met terugwerkende kracht tot 1 januari 2003 rekening moet worden gehouden met de bepalingen van het voorliggende protocol. Terugwerkende kracht in dezen is niet bezwaarlijk omdat het gaat om een tegemoetkoming die in het voordeel van de betrokken belastingplichtigen is. Eventueel reeds vaststaande aanslagen zullen door de Nederlandse Belastingdienst met inachtneming van het vorenstaande op verzoek van belanghebbenden worden herzien.

§ 5. Koninkrijkspositie

Het voorliggende derde aanvullend protocol zal, voor wat het Koninkrijk betreft, evenals het bestaande Nederlands-Duitse belastingverdrag, alleen voor Nederland gelden.

De Staatssecretaris van Financiën,
J. G. Wijn

De Minister van Buitenlandse Zaken,
B. R. Bot