

Regeling voor de toepassing van het Nederlands-Duitse belastingverdrag met betrekking tot de toedeling van het recht tot belastingheffing over aan werknemers betaalde afkoopsommen

Besluit van 14 november 2007, nr. IFZ 2007/754M

*Directoraat-generaal voor Fiscale Zaken
Directie Internationale Fiscale Zaken*

De Staatssecretaris van Financiën heeft besloten tot publicatie van de uitkomst van een overleg tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Duitsland over de toepassing van het Nederlands-Duitse belastingverdrag met betrekking tot de belastingheffing over aan werknemers betaalde afkoopsommen. Bepaalde afkoopsommen, die door een werkgever aan een werknemer worden betaald in het kader van de beëindiging van een in verschillende staten uitgeoefende privaatrechtelijke dienstbetrekking, werden door Nederland en Duitsland in veel gevallen ter belastingheffing aan verschillende staten toegeëld. Die verschillende toedeling van heffingsrechten kon plaatsvinden omdat het Nederlands-Duitse belastingverdrag (van 19 juni 1959) hierover geen uitdrukkelijke bepalingen bevat. Als gevolg van deze verschillende toedeling van heffingsrechten konden deze uitkeringen dubbel worden belast of geheel worden vrijgesteld. Dubbele belastingheffing kon zich voordoen als een inwoner van Duitsland een afkoop som van een in Nederland gevestigde werkgever ontving. Duitsland wees de belastingheffing over deze afkoopsommen toe aan de woonstaat van de werknemer (in dit geval Duitsland), terwijl Nederland de belastingheffing in beginsel toewees aan de werkstaat (in dit geval Nederland). Dubbele vrijstelling leek zich juist voor te doen in de situatie dat een inwoner van Nederland een afkoop som ontving van een Duitse werkgever. Duitsland wees de belastingheffing daarover in beginsel toe aan de woonstaat (in dit geval Nederland), terwijl Nederland belastingheffing toewees aan de werkstaat (in dit geval Duitsland). De verschillende benadering door Nederland en Duitsland werd veroorzaakt door de verschillende rechtspraak op het terrein van de belastingheffing over afkoopsommen bij beëindiging van een dienstbetrekking van de hoogste Duitse en Nederlandse belastingrechtshouders. Op grond van de Duitse rechtspraak zouden dergelijke afkoopsommen in beginsel in de woonstaat van de werknemer moeten worden belast. Volgens de Nederlandse

Hoge Raad komt de belastingheffing in beginsel echter toe aan de staat waar de dienstbetrekking werd uitgeoefend. Sommige gevallen van dubbele vrijstelling of dubbele belastingheffing konden door Duitsland en Nederland mede vanwege de hiervoor genoemde rechtspraak niet worden opgelost via de normale procedure voor onderling overleg. Daarom hebben de bevoegde autoriteiten van Nederland en Duitsland besloten om voor de kwalificatie van afkoopsommen in verband met de beëindiging van een privaatrechtelijke dienstbetrekking en de verdeling van heffingsbevoegdheden daarover de bij dit besluit gevoegde regeling te treffen op de voet van artikel 25 van het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 16 juni 1959 (Trb. 1959, 85). De regeling wordt in de Nederlands-Duitse relatie – voor zoveel nodig – toegepast in afwijking zowel van de rechtspraak van de hoogste Duitse rechter in belastingzaken (het Bundesfinanzhof) als van die van de Hoge Raad der Nederlanden. Als er derde landen bij betrokken zijn, wordt in de relatie tussen Nederland en die derde landen in zoverre niet afgeweken van de rechtspraak van de Hoge Raad. De regeling gaat vergezeld van een – eenzijdig door Nederland opgestelde – toelichting op de afzonderlijke onderdelen daarvan. De regeling is ingevolge het bepaalde in onderdeel 4 van de regeling in werking getreden op 25 oktober 2007. Dit besluit en de regeling met de toelichting zullen in de Staatscourant worden geplaatst.

*Den Haag, 14 november 2007.
De staatssecretaris van Financiën,
namens deze:
M. Brabers, Directeur-generaal Fiscale Zaken.*

Bijlage

In onderling overleg vastgestelde regeling voor de toepassing van het Nederlands-Duitse belastingverdrag met betrekking tot de toedeling van het recht tot belastingheffing over aan werknemers betaalde afkoopsommen
Op grond van artikel 25, tweede lid, van 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, zoals gewijzigd door het Derde Aanvullend Protocol van 4 juni 2004, hierna aangeduid als de Overeenkomst, zijn de bevoegde autoriteiten van beide verdragsstaten met betrekking tot de toedeling van het recht tot belastingheffing ten aanzien van aan werknemers betaalde afkoopsommen het volgende overeengekomen:

1. De toedeling van het recht tot belastingheffing over aan werknemers betaalde afkoopsommen is afhankelijk van de economische achtergrond van de desbetreffende betaling.

a. De vroegere werkstaat heeft het heffingsrecht voor zover de afkoop som hoofdzakelijk wordt toegekend voor het vroegtijdig beëindigen van de dienstbetrekking (artikel 10 van de Overeenkomst). Als de werknemer in de tijd voor het beëindigen van de dienstbetrekking ook werkzaam is geweest in de staat waarvan hij inwoner is of in een derde Staat, wordt de afkoop som tijdsevenredig in overeenstemming met de verdeling van de belastingheffing over de vergoedingen voor de vroegere werkzaamheden tussen de beide verdragsstaten verdeeld. Hierbij dient de volledige duur van de dienstbetrekking in aanmerking te worden genomen. Als de werknemer ook in een derde staat werkzaam is geweest, dient de afkoop som in zoverre in de relatie tussen de beide verdragsstaten tijdsevenredig aan de woonstaat te worden toegerekend.

Indien een in Duitsland wonende natuurlijke persoon een afkoop som verkrijgt, welke betrekking heeft op een in Nederland verrichte niet-zelfstandige werkzaamheden, en deze afkoop som wordt omgezet in een aanspraak op een periodieke uitkeringen als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onder g, van de Wet op de loonbelasting 1964, dan is deze afkoop som in Nederland vrijgesteld van belastingheffing. In dit geval heeft Nederland het recht belasting te heffen over de in de toekomst te betalen periodieke uitkeringen uit een aanspraak als bedoeld in de vorige zin, waarbij de in Duitsland over deze periodieke uitkeringen te betalen belasting dient te worden verrekend.
b. Draagt de afkoop som echter een verzorgingskarakter, dan komt het recht tot belastingheffing in beginsel toe aan de woonstaat van de werknemer (artikel 12, eerste lid, van de Overeenkomst).

- c. Indien een afkopsom noch onder letter a noch onder letter b kan worden gerangschikt, komt het recht tot belastingheffing in beginsel toe aan de woonstaat van de werknemer. Dit geldt ook voor afkopsommen of delen van afkopsommen, die als gevolg van de rangschikking onder letter a of letter b volledig onbelast zouden blijven.
2. Deze in onderling overleg vastgestelde regeling zal, na behoorlijke raadpleging van de bevoegde autoriteit van de andere Staat, niet worden toegepast in gevallen waarin het voornaamste doel is de voordelen uit de bepalingen van deze regeling te verkrijgen.
3. De belastingautoriteiten van een verdragsstaat zullen de bevoegde belastingautoriteiten van de andere verdragsstaat op de voet van artikel 23 van de Overeenkomst spontaan mededeling doen van de uitkering van een afkopsom.
4. Deze in onderling overleg vastgestelde regeling treedt in werking op de dag na de ondertekening. De dag van de laatste ondertekening is hiervoor bepalend.
5. Deze in onderling overleg vastgestelde regeling is eveneens van toepassing op gevallen die op het moment van inwerkingtreding van deze regeling nog niet zijn afgesloten of die het onderwerp van een onderlinge overlegprocedure zijn.
6. Iedere bevoegde autoriteit kan deze in onderling overleg vastgestelde regeling schriftelijk opzeggen, met inachtneming van een termijn van zes maanden voor het einde van een kalenderjaar. In dit geval is deze regeling alleen nog van toepassing op gevallen van belastingheffing, waarin de dienstbetrekking is beëindigd in het kalenderjaar waarin deze regeling is opgezegd.
7. Als de Overeenkomst buiten werking treedt, treedt daarmee tevens deze in onderling overleg vastgestelde regeling buiten werking.
8. De bevoegde autoriteiten van de verdragsstaten zullen deze regeling na verloop van vier jaren evalueren.

Voor het Bondsministerie van Financiën,
Bondsrepubliek Duitsland
Berlijn, 25 oktober 2007
Ernst Czakert
Voor het Ministerie van Financiën,
Koninkrijk der Nederlanden
Den Haag, 19 oktober 2007
Paul Vlaanderen

Toelichting Nederland

De tussen Nederland en Duitsland op 25 oktober 2007 tot stand gekomen regeling dient ter vermijding zowel van dubbele belastingheffing als van volledige vrijstelling over afkopsommen die worden toegekend in verband met de beëindiging van een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Het basisbeginsel voor de toepassing van deze regeling wordt gevormd door de economische achter-

grond van de afkopsom. Dit beginsel is neergelegd in onderdeel 1 van de regeling.

Onderdeel 1, onder a

Op grond daarvan wordt voor de toedeling van het recht tot belastingheffing over afkopsommen, die hoofdzakelijk worden toegekend wegens voortijdige beëindiging van de dienstbetrekking, toegeëld aan de staat die voorafgaand aan het ontslag op grond van artikel 10 van het Nederlands-Duitse belastingverdrag het heffingsrecht over de inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid van een werknemer had. Daarbij wordt het gehele arbeidsverleden van de werknemer bij de werkgever, van wie hij de afkopsom ontvangt, in de beschouwing betrokken.

Als de werknemer niet alleen werkzaamheden heeft verricht in de staat waar zijn werkgever is gevestigd (de andere staat), maar ook in zijn woonstaat en/of in derde staten, dan wordt het heffingsrecht over de afkopsom – naar rato van de duur van de werkzaamheden – verdeeld tussen de woonstaat en de andere staat. Daarbij wordt aan de woonstaat van de werknemer het heffingsrecht toegeëld over het deel van de afkopsom dat is toe te rekenen aan de werkzaamheden in de woonstaat en de die in derde staten (onderdeel 1, onder a). De reden, dat ook het heffingsrecht over het deel van de afkopsom dat is toe te rekenen aan de werkzaamheden in derde staten is toegeëld aan de woonstaat van de werknemer, is dat alleen deze staat een eventuele vermindering ter vermijding van dubbele belasting kan verlenen als een derde staat een heffingsrecht over dat deel van de afkopsom zou claimen.

Als een in Duitsland wonende werknemer van een in Nederland gevestigde werkgever een afkopsom zou ontvangen, dan kan deze afkopsom – zonder dat daarover belasting wordt geheven – worden omgezet in een aanspraak op periodieke uitkeringen, die op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, van de Nederlandse Wet op de loonbelasting 1964 niet tot het loon behoort. De uit een dergelijke vrijgestelde aanspraak voortvloeiende periodieke uitkeringen behoren daarentegen wel tot het in Nederland belastbare loon van de werknemer. In deze gevallen stelt Nederland de belastingheffing over de afkopsom dus uit tot dat de periodieke uitkeringen uit de vrijgestelde aanspraak worden genoten. Het recht van Nederland om deze uitgestelde belastingheffing te effectueren als de periodieke uitkeringen worden genoten is vastgelegd in de slotzin van onderdeel 1, onder a. Uitgaande van de huidige Duitse belastingwetgeving zullen de toekomstige periodieke uitkeringen gedeeltelijk (namelijk voor de opbrengst van de belegging van de voor het stamrecht betaalde koopsom die verondersteld

wordt in de periodieke uitkering te zijn begrepen) ook in Duitsland in de belastingheffing worden betrokken. Daarbij zal Nederland ter vermijding van dubbele belasting een verrekening verlenen voor de door Duitsland over deze periodieke uitkeringen geheven belasting.

Onderdeel 1, onder b

Toedeling van het recht tot belastingheffing over een afkopsom aan de staat waar de werknemer zijn werkzaamheden in dienstbetrekking heeft verricht wordt niet toegepast als een afkopsom een verzorgingskarakter heeft in de zin van artikel 12, eerste lid, van het Nederlands-Duitse belastingverdrag. Afhankelijk van de leeftijd van de ontslagen werknemer kan een afkopsom onder bepaalde omstandigheden worden aangemerkt als een beloning die soortgelijk is aan een pensioen ter zake van vroegere diensten. Daarvan is bijvoorbeeld sprake als – bij gevorderde leeftijd van een werknemer – de hoogte van een afkopsom is afgestemd op de tijdsperiode tussen de ontslagdatum en de datum waarop een wettelijk ouderdomspensioen of een bedrijfspensioen tot uitkering komt en strekt tot voorziening in het levensonderhoud van de (ontslagen) werknemer in die periode. Het recht tot belastingheffing over de hier bedoelde afkopsommen is komt toe aan de woonstaat van de werknemer (onderdeel 1, onder b).

Onderdeel 1, onder c

Het recht tot belastingheffing over andere afkopsommen, dan die bedoeld zijn in onderdeel 1, onder a en b, komt in beginsel eveneens toe aan de woonstaat van de werknemer. Hierbij moet gedacht worden aan uitkeringen die geen verband houden met het arbeidsverleden van de werknemer in de dienstbetrekking die beëindigd wordt. Daaronder kunnen bijvoorbeeld worden gerangschikt uitkeringen die strekken tot vergoeding van immateriële schade en kosten van een werknemer, en uitkeringen voor gemiste (toekomstige) arbeidsbeloningen wegens het voortijdig verbreken van een arbeidsovereenkomst in verband waarmee de werknemer nog geen werkzaamheden heeft verricht (onderdeel 1, onder c, eerste volzin).

Een woonstaathffing is eveneens overeengekomen voor (delen van) afkopsommen die op grond van de toedeling van heffingsrechten op grond van onderdeel 1, onder a of b, volledig belastingvrij zouden blijven. Met deze bepaling is beoogd een – door de Nederlandse en Duitse bevoegde autoriteiten – onbedoelde belastingvrijdom van afkopsommen te vermijden.

Onderdeel 2

De Nederlandse en Duitse bevoegde autoriteiten zijn van oordeel zijn dat de onderhavige regeling een evenwichtige

verdeling van heffingsbevoegdheden tussen beide staten bewerkstelligt. Desondanks kunnen bestaande verschillen in de nationale wetgevingen van beide staten en toekomstige wijzigingen daarvan ertoe leiden dat belastingheffing in de ene staat voordeliger uitpakt dan belastingheffing in de andere staat. Als echter de vorm waarin – en de omstandigheden waaronder een afkopsom wordt verleend voornamelijk zijn ingegeven met het oog op de voordeliger belastingheffing in een van de staten, dan kan een staat – na raadpleging van de bevoegde autoriteit van de andere staat – besluiten deze regeling niet toe te passen op een dergelijke afkopsom. Hiermee wordt beoogd oneigenlijk gebruik van de regeling te voorkomen (onderdeel 2).

Onderdeel 3

Als een werkgever, die in de ene staat gevestigd is, een afkopsom uitkeert aan een werknemer, die in de andere staat woont, dan dient de belastingdienst die hiervan kennis neemt de bevoegde autoriteiten van het andere land daarover te informeren. In theorie is het mogelijk dat zowel de belastingautoriteiten van

de staat, waarin de werkgever is gevestigd, als de staat, waarvan de werknemer inwoner is, de andere staat informeert en dat sprake is van een dubbele melding. In de praktijk zal doorgaans echter de staat waarin de werkgever is gevestigd de eerste zijn die kennis neemt van de toekenning van een afkopsom en het zal ook die staat zijn die de andere staat daarvan op de hoogte brengt. Daardoor lijkt de kans op dubbele belastingheffing van afkopsommen in een vroegtijdig stadium te kunnen worden voorkomen.

Onderdelen 4 en 5

In onderdeel 4 is geregeld dat de regeling in werking treedt op de dag na de dag waarop de laatste ondertekenaar zijn handtekening onder de regeling heeft geplaatst (onderdeel 4). De regeling is daarna van toepassing op alle nog openstaande gevallen, alsmede op gevallen die het onderwerp van een nog niet afgesloten overlegprocedure zijn (onderdeel 5).

Onderdelen 6, 7 en 8

Deze regeling kan door elk van de bevoegde autoriteiten worden beëindigd door opzegging. Een opzegging dient

schriftelijk ten minste zes maanden voor het einde van een kalenderjaar te geschieden. Als de regeling door een van de staten is opgezegd, vindt deze nog slechts toepassing op gevallen waarin een arbeidsovereenkomst wordt beëindigd in hetzelfde jaar als waarin de mededeling van de opzegging van de regeling is gedaan (onderdeel 6).

De regeling treedt in elk geval buiten werking als het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 16 juni 1959 buiten werking treedt. Opzegging van het verdrag leidt dus automatisch ook tot beëindiging van de onderhavige regeling. Overigens geldt ook voor het verdrag dat de opzegging dient ten minste zes maanden voor het einde van een kalenderjaar dient te geschieden. Het verdrag treedt in dat geval buiten werking met ingang van het kalenderjaar dat volgt op het jaar waarin de opzegging is gedaan (onderdeel 7).

Vier jaren na de inwerkingtreding zal de regeling op zijn merites worden beoordeeld. Dat is zinvol omdat alleen een goed werkende regeling bestaansrecht heeft (onderdeel 8).