

Zitting 1979–1980

16 288

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; Bonn, 13 maart 1980

A

TEKST VAN DE OORSPRONKELIJKE TOELICHTENDE NOTA ZOALS DEZE AAN DE RAAD VAN STATE IS VOORGELEGD EN DIE IS GEWIJZIGD NAAR AANLEIDING VAN HET ADVIES VAN DE RAAD

Toelichtende nota

Reeds een aantal jaren wordt door personen en instellingen, betrokken bij de grenspendel naar de Bondsrepubliek Duitsland, gewezen op de omstandigheid dat de Bondsrepubliek in Nederland wonende werknemers die in de Bondsrepubliek Duitsland werkzaam zijn op een andere wijze in de belastingheffing betreft dan inwoners van de Bondsrepubliek die aldaar werkzaam zijn.

De verschillen in behandeling betreffen voornamelijk een ongunstiger tariefsgroepindeling en het niet in aftrek toelaten van uitgaven in de sfeer van de buitengewone lasten en persoonlijke verplichtingen.

Ingevolge het bepaalde in artikel 10, eerste lid, van de Nederlands-Duitse Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van 1959 komt de belastingheffing ter zake van de opbrengst van een door inwoners van Nederland in de Bondsrepubliek uitgeoefende dienstbetrekking toe aan de werkstaat. De Overeenkomst bevat echter geen bepalingen omtrent de wijze waarop de werkstaat die belastingheffing dient te effectueren. Wel is in artikel 24, eerste lid, de verplichting neergelegd om elkaars onderdanen – onder gelijke omstandigheden – op gelijke voet te behandelen. Algemeen wordt echter aangenomen dat de zinsnede «onder gelijke omstandigheden» niet uitsluit dat niet-inwoners anders of zwaarder worden belast dan inwo-

ners. In zoverre biedt de Overeenkomst zelf geen aanknopingspunten voor een oplossing van de gesignaleerde problematiek.

Reeds geruime tijd wordt daarom gestreefd naar een andere oplossing. In dit verband kan onder meer worden gewezen op het antwoord op vragen van de leden der Tweede Kamer de heren Notenboom en Van der Linden (Tweede Kamer, zitting 1977–1978, nr. 1586), op hetgeen ter zake van deze problematiek is opgemerkt in de Prospectievennota Zuid-Limburg (Tweede Kamer, zitting 1977–1978, nr. 13 969, nr. 5, blz. 21), alsmede op de Resolutie die over dit onderwerp op de op 6 november 1978 te Zutphen gehouden Nederlands-Duitse parlementariëerconferentie is aangenomen. Een complicatie daarbij was, dat de problematiek uitsluitend voortvloeit uit de interne Duitse wetgeving en niet kon worden opgelost dan na overleg tussen de Bondsregering en de regeringen van de deelstaten. Aan Duitse zijde bleek men echter gevoelig voor de Nederlandse opvatting dat deze wetgeving ten opzichte van in Nederland wonende en in de Bondsrepubliek werkzame werknemers in een groot aantal gevallen tot onbillijke resultaten leidde. In dit verband speelde het feit dat Nederland in de sfeer van de tariefstoepassing voor de loonbelasting geen onderscheid maakt tussen inwoners en niet-inwoners, alsmede dat buitenlandse belastingplichtigen aan een resolutie van de Staatssecretaris van

Financiën van 21 december 1976, nr. 27-621782, het recht kunnen ontlenen op zekere aftrekken in de persoonlijke sfeer, een belangrijke rol.

Het stemt de ondergetekenden tot voldoening dat het mogelijk bleek tot een oplossing van de onderhavige problematiek te geraken die in zijn totaliteit bevredigend genoemd kan worden. Aan deze oplossing kan een voorlopig karakter in zoverre niet worden ontzegd dat ook in EEG-verband de fiscale problematiek van de grensarbeiders in discussie is. Naar het zich echter laat aanzien zal een communis opinio op dit stuk niet op korte termijn worden bereikt.

De bereikte overeenstemming is vastgelegd in een Aanvullend Protocol bij de Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van 1959. Dit Protocol voorziet in tegemoetkomingen zowel in de sfeer van de tariefstoepassing als in de sfeer van de persoonlijke aftrekken, waarmede een aantal belangrijke knelpunten op dit terrein wordt weggenomen.

Het Aanvullend Protocol is wederkerig geredigeerd en telt een vijftal artikelen. De kern van de regeling is vervat in artikel 1. Artikel 2 bevat bepalingen inzake administratieve bijstand. De in verdragen met de Bondsrepubliek Duitsland gebruikelijke «Berlijnclausule» is neergelegd in artikel 3 (verg. artikel 26 van de Overeenkomst van 1959). Artikel 4 regelt de inwerkingtreding en artikel 5 bepaalt dat het Protocol integrerend bestanddeel uitmaakt van de Overeenkomst van 1959.

De in artikel 1 neergelegde bepalingen vormen, zoals opgemerkt, de kern van de overeengekomen regeling. De in artikel 1, tweede lid, opgesomde tegemoetkomingen worden, krachtens het eerste lid, verleend aan in de ene Staat – al dan niet in de grensstreek – wonende, en in de andere Staat – al dan niet in de grensstreek – werkzame werknemers, indien ingevolge de bepalingen van de Overeenkomst van 1959 voor ten minste 90 procent van het inkomen van de werknemer of, indien deze gehuwd is, voor ten minste 90 procent van het inkomen van beide echtgenoten, de werkstaat het heffingsrecht heeft. De bewoordingen «het heffingsrecht heeft» dienen aldus te worden verstaan dat daaronder in beginsel niet worden begrepen inkomsten waarvoor de werkstaat slechts een beperkt heffingsrecht heeft, zoals dat het geval is bij uit die Staat afkomstige dividenden.

Indien aan de 90-procentnorm wordt voldaan worden de in het tweede lid opgenomen tegemoetkomingen «voor ten minste 90 procent verleend». Met deze formulering wordt bereikt dat Nederland, dat buitenlandse belastingplichtigen, indien het onzuiver wereldinkomen voor ten minste 90% in Nederland aan belasting is onderworpen, krachtens de reeds genoemde resolutie van 21 december 1976, nr. 27-621782, de in die resolutie genoemde aftrekken naar evenredigheid verleent, deze regeling in stand kan houden. De Bondsrepubliek heeft echter de vrijheid – en is voornemens deze ook te gebruiken – om bij het overschrijden van de 90-procentgrens de aftrekken van artikel 1, tweede lid, integraal te verlenen. In dit verband kan ook worden gewezen op het derde lid van artikel 1. Anderzijds doet Nederland meer dan waartoe het Protocol verplicht door de omvang van de belastingvrije som van in de Bondsrepubliek wonende en alhier werkzame werknemers niet afhankelijk te stellen van de 90-procentnorm.

Voor in Nederland wonende en in de Bondsrepubliek Duitsland werkzame werknemers brengt artikel 1 – onder voorwaarde dat aan de 90-procentnorm wordt voldaan – de volgende wijzigingen ten opzichte van de bestaande situatie:

– de gehuwde pendelaars, die in de Bondsrepubliek thans in tariefgroep II worden belast zullen in het vervolg naar de gunstiger, ook voor inwoners van de Bondsrepubliek geldende, tariefgroep III worden belast;

– pendelaars krijgen recht op de z.g. 'Lohnsteuerjahresausgleich» (herrekening op jaarbasis van de verschuldigde loonbelasting onder toepassing van de voor de inkomstenbelasting voor inwoners gel-

dende regels), alsmede op bepaalde aftrekken in de sfeer van de «aussergewöhnliche Belastungen» en de «Sonderausgaben». Het betreft onder meer onderhoudsbetalingen aan de voormalige echtgenote, premies voor bepaalde verzekeringen tegen ziekte, ongevallen en overlijden, onderhoudsverplichtingen van bepaalde verwanten en tegemoetkomingen ter zake van invaliditeit en ouderdom. Uiteraard is hetgeen de Duitse wetgeving dienaangaande voor inwoners bepaalt, maatgevend.

De tegemoetkomingen kunnen worden gerealiseerd, hetzij via een verzoek om vermindering van de in te houden loonbelasting, hetzij via de «Lohnsteuerjahresausgleich», hetzij, in voorkomende gevallen, via een op te leggen aanslag in de «Einkommensteuer».

Het Protocol biedt geen oplossing voor het probleem van de aftrek van hypotheekrente. In overeenstemming met internationaal algemeen aanvaarde beginselen valt ook in de Nederlands-Duitse Overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting van 1959 de opbrengst van onroerende goederen ter belastingheffing toe aan de Staat waar de goederen zijn gelegen. Deze regel geldt ook als de opbrengst, bij voorbeeld ten gevolge van aftrek van hypotheekrente, negatief is. Voor de in Nederland wonende grensarbeider die voor zijn arbeidsinkomen in de Bondsrepubliek Duitsland is belast, leidt dit ertoe dat de hypotheekrente-aftrek hier te lande, tenzij andere in Nederland belastbare inkomsten aanwezig zijn, niet kan worden gerealiseerd. De regeling van het Protocol kan hierin geen verandering brengen.

De positie van belastingplichtigen die niet aan voormelde 90-procentnorm voldoen, ondergaat, behoudens het hierna gestelde, geen wijziging.

De regering van de Bondsrepubliek Duitsland is voornemens aan de bepalingen van het Protocol uitvoering te geven in de vorm van een aparte wet voor in Nederland wonende doch in de Bondsrepubliek werkzame werknemers. Het ligt in de bedoeling in deze wet bepalingen op te nemen die voor bepaalde gevallen die niet door het Protocol worden bestreken – met name gevallen waarin niet aan de 90-procentnorm wordt voldaan – tot een, zij het beperkte, verzwaaring van de belastingdruk kunnen leiden. Aldus kan enigermate rekening worden gehouden met de additionele draagkracht die door neveninkomsten van enige omvang wordt verkregen. Zo zal de ge-

huwde pendelaar die jonger is dan 49 jaar of geen kinderen heeft en die niet aan voornoemde 90-procentnorm voldoet in het vervolg worden belast naar tariefgroep I. Ten opzichte van de thans geldende groep II betekent dit een hogere belasting die tot enkele honderden DM per jaar kan oplopen. Een vergelijkbare verzwaaring zal optreden bij een «pendelechtbaar» dat niet aan de 90-procentnorm voldoet. Thans worden beide echtelieden belast in groep II, in het vervolg geldt de ongunstiger tariefgroep IV, terwijl correctie achteraf via «Lohnsteuerjahresausgleich» of aanslag op verzoek niet mogelijk is.

Van Nederlandse zijde is ernstig bezwaar gemaakt tegen deze voornemens. Met name is erop gewezen dat, waar de in het Protocol neergelegde regeling slechts geldt voor gevallen waarin aan de 90-procentnorm is voldaan, het niet aangaat om bij de uitwerking daarvan ook voor gevallen die niet onder de norm vallen inbreuk te maken op de thans bestaande situatie. De Duitse delegatie heeft echter gesteld dat, nu de bestaande uniforme regeling voor bepaalde situaties – indien voldaan wordt aan de 90-procentnorm – wordt doorbroken door een gunstiger regeling als neergelegd in het Protocol, daarmee gepaard dient te gaan een «verbijzondering» voor de buiten de norm vallende situaties. Eveneens werd gesteld dat dit door alle Bondsstaten als voorwaarde is gesteld voor het aanvaarden van de regeling. Voorts heeft de Duitse delegatie uitdrukkelijk verklaard dat de met Nederland overeengekomen regeling model zal staan voor overeenkomsten met andere landen en voor een algemeen geldende herziening van de Duitse nationale wetgeving op het stuk van de belastingheffing van in Duitsland werkzame beperkt belastingplichtigen. Deze herziening zal binnen enkele jaren zijn beslag moeten krijgen. In het licht van de omstandigheid dat ernstig gevreemd moet worden dat de regeling bij aantasting op dit punt in de Bondsrepubliek wellicht geen parlementaire goedkeuring zal verkrijgen, dat de getroffen categorie personen relatief klein is ten opzichte van de groep die van de regeling zal profiteren en dat ook het financiële belang relatief gering is, heeft de eerste ondergetekende uiteindelijk de voordelen van het Protocol zwaarder laten wegen dan de nadelen, die men aan Duitse zijde voornemens is tot stand te brengen en heeft hij ten slotte met het bereikte resultaat ingestemd. Wel is voor de jaren 1979 en 1980 toegezegd dat

de thans bestaande situatie blijft gelden voor zover de nieuwe regeling tot verslechtering leidt. Dit laatste is men voornemens vast te leggen in de Duitse goedkeuringswet.

Het bepaalde in artikel 2 van het Protocol vormt een alleszins aanvaardbaar uitvloeisel van de in artikel 1 neergelegde regeling. De Staten verplichten zich – voor zover dat voor de toepassing van artikel 1 noodzakelijk is – elkaar bijstand te verlenen bij het bezorgen van stukken alsmede bij de invordering. In dit verband kan met name worden gedacht aan gevallen waarin achteraf blijkt dat ten onrechte een beroep op de in artikel 1 neergelegde regeling is gedaan. De bijstand zal worden verleend op de voet van de eigen voorschriften van de aangezochte Staat, maar de verplichtingen gaan niet verder dan krachtens de voorschriften van de verzoekende Staat mogelijk is (artikel 2, tweede lid).

Het Aanvullend Protocol treedt in werking op de eerste dag van de tweede maand volgend op de maand waarin de Overeenkomstsluitende Staten elkaar er wederkerig van in kennis hebben gesteld dat aan de nationaal vereiste voorwaarden voor de inwerkingtreding is voldaan (artikel 4, eerste lid). De bepalingen ervan vinden toepassing met terugwerkende kracht tot 1 januari 1979 (artikel 4, tweede lid).

De bewoordingen in de preambule «.... om, voorafgaande aan een algehele herziening van de op 16 juli 1959 ondertekende Overeenkomst

» houden verband met het feit dat de Bondsrepubliek per 1 januari 1977 ingrijpende wijzigingen heeft aangebracht in zijn vennootschapsbelasting. De Overeenkomst van 1959 dient in dit licht nog te worden aangepast. Evenals de Overeenkomst van 1959 zal het Protocol voor wat het Koninkrijk betreft vooralsnog alleen voor Nederland gelden.

De Minister van Financiën,
A. P. J. M. M. van der Stee

De Staatssecretaris van Buitenlandse
Zaken,
D. F. van der Mei

