

Afstudeerscriptie

Fiscaal Recht en Economie

De fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 inzake grensoverschrijdende inkomensbestanddelen.



Kim Bremmer
Vera Hendriksen

Afstudeerscriptie

Fiscaal Recht en Economie

De fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 inzake grensoverschrijdende inkomensbestanddelen.



Versie:	Definitief
Bedrijf:	Groeneveld/Semmekrot Accountants en Belastingadviseurs B.V.
Opdrachtgever:	De heer H.J.M. Groeneveld
Studenten:	Kim Bremmer 348685 Vera Hendriksen 339066
School:	Saxion, Academie Financiën, Economie & Management Fiscaal Recht en Economie
Begeleider:	Mr. mw. B.A.I. Ensink
Beoordelaar:	Mr. Ir. P.M. Biesheuvel RB
Afstudeerperiode:	Februari 2017 – juni 2017
Datum:	9 juni 2017

Voorwoord

Als afsluiting voor de opleiding Fiscaal Recht en Economie aan het Saxion te Enschede zijn wij begin februari 2017 begonnen met de Onderzoeks- en Adviesopdracht (OAO). Het onderzoek heeft betrekking op de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een inwoner van Nederland die inkomensbestanddelen geniet uit Duitsland (en vice versa). Daarnaast worden er hierover mogelijke adviespunten voor Groeneveld/Semmekrot Accountants en Belastingadviseurs gegeven. De opdracht betreft een onderzoeksrapport waarin verschillende inkomensbestanddelen aan bod komen met betrekking tot de toepassing van het nieuwe Verdrag Nederland-Duitsland 2012.

Wij hebben voor dit onderwerp gekozen, omdat wij voor onze afstudeeropdracht een actueel thema wilden behandelen en wij dicht aan de grens met Duitsland wonen. Aangezien dit onderwerp regelmatig voorkomt in deze regio, leek het ons erg interessant om ons hierin te verdiepen.

Voor het schrijven van dit onderzoeksrapport hebben wij veel gehad aan het nieuwe Verdrag Nederland-Duitsland 2012 en de belastingwetgeving. Daarnaast hebben wij dankzij de Saxion bibliotheek toegang gehad tot informatie die benodigd was om dit onderzoek te kunnen schrijven, waaronder de Kluwer Navigator en NDFR.

Tot slot hebben wij veel baat gehad van de fijne samenwerking met onze begeleidster, mw. mr. B.A.I. Ensink, bij zowel de opzet van het onderzoek als de verdere begeleiding. Daarnaast willen wij onze beoordelaar, mr. Ir. P.M. Biesheuvel RB, bedanken voor de feedback op dit onderzoeksrapport. Door middel van de gegeven feedback van de begeleider en beoordelaar hebben wij een beter en duidelijker rapport op kunnen stellen.

Enschede, 9 juni 2017

K.H. Bremmer
V. Hendriksen

Inhoudsopgave

Samenvatting	4
1. Inleiding	5
1.1 Probleemstelling	5
1.2 Centrale onderzoeksvraag	5
1.3 Doelstelling	5
1.4 Deelvragen	6
1.5 Leeswijzer	6
2. Methodologische verantwoording	7
2.1 Type vraagstelling	7
2.2 Onderzoeksstrategie.....	7
2.3 Bronnen, methoden en verantwoording.....	7
2.3.1. Algemeen	7
2.3.2. Per deelvraag	8
2.4 Kwaliteit van het onderzoek	9
3. Vakantiewoning	10
3.1 Verdrag 2012	10
3.2 Fiscale gevolgen	12
3.2.1 Nederlands perspectief	12
3.2.2 Duits perspectief.....	12
3.3 Adviespunten	13
4. Inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking	14
4.1 Verdrag 2012	14
4.2 Fiscale gevolgen	15
4.2.1 Nederlands perspectief	15
4.2.2 Duits perspectief.....	16
4.3 Adviespunten	16
5. Inkomsten uit vroegere dienstbetrekking	18
5.1 Verdrag 2012	18
5.2 Fiscale gevolgen	19
5.2.1 Nederlands perspectief	19

5.2.2 Duits perspectief.....	20
5.3 Adviespunten	20
6. Inkomsten uit een onderneming	23
6.1 Verdrag 2012	23
6.2 Fiscale gevolgen	23
6.2.1 Nederlands perspectief	23
6.2.2 Duits perspectief.....	24
6.3 Adviespunten	24
7. DGA met inkomsten uit dienstbetrekking en bestuurdersbeloningen	25
7.1 Verdrag 2012	25
7.2 Fiscale gevolgen	25
7.2.1 Nederlands perspectief	25
7.2.2 Duits perspectief.....	26
7.3 Adviespunten	26
8. Conclusie.....	28
8.1 Vakantiewoning	28
8.2 Inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking	28
8.3 Inkomsten uit vroegere dienstbetrekking	29
8.4 Inkomsten uit een onderneming	30
8.5 DGA met inkomsten uit dienstbetrekking en bestuurdersbeloningen	30
9. Reflectie.....	31
10. Lijst met afkortingen	33
11. Literatuurlijst	34
Bijlagen	36
Bijlage 1 Logboek	36
Bijlage 2 Inkomen uit sparen en beleggen in belastingjaar 2016 en 2017	50
Bijlage 3 Salary-split bij inkomsten uit dienstbetrekking	52
Bijlage 4 Compensatieregeling	53
Bijlage 5 Verschil oude met nieuwe Verdrag bij inkomsten uit vroegere dienstbetrekking.....	54
Bijlage 6 Inkomsten uit onderneming	55
Bijlage 7 Vergelijking oude Verdrag en nieuwe Verdrag met betrekking tot bestuurdersbeloningen...	57

Samenvatting

In dit rapport is onderzoek verricht naar de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een persoon die in Nederland woont en inkomensbestanddelen heeft uit Duitsland. Het doel is om door middel van dit rapport duidelijkheid te verschaffen over de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het nieuwe belastingverdrag in een aantal verschillende situaties. Doordat Groeneveld/Semmekrot klanten heeft waarbij grensoverschrijdende inkomensbestanddelen in de aangifte inkomstenbelasting aan bod komen is het voor hen van belang om informatie te vergaren over het nieuwe belastingverdrag.

Dit heeft geleid tot de volgende onderzoeksvraag: *“Wat zijn de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een persoon die in Nederland woont en inkomensbestanddelen heeft uit Duitsland (en vice versa) en wat zijn met betrekking tot voorgaande mogelijke punten waarop Groeneveld/Semmekrot Accountants en Belastingadviseurs haar klanten kan adviseren?”*

Om de onderzoeksvraag te beantwoorden, is deze opgedeeld in vijf verschillende inkomensbestanddelen, die zijn verwerkt in de deelvragen. Dit betreft de volgende onderwerpen:

1. Vakantiewoning
2. Inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking
3. Inkomsten uit vroegere dienstbetrekking
4. Inkomsten uit een onderneming
5. DGA met inkomsten uit dienstbetrekking en bestuurdersbeloningen

Hierbij is gebruik gemaakt van onderzoek naar literatuur en rechtsbronnen. Dit omdat deze bronnen een hoge mate van betrouwbaarheid en validiteit kunnen waarborgen.

De vakantiewoning is belast in de staat, daar waar deze is gelegen. Er kan een belastingvoordeel ontstaan door de aanpassing van de vermogensheffing van box 3, waarbij de belastingpercentages zijn veranderd.

De inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking zijn belast in de woonstaat, tenzij de dienstbetrekking in de andere staat wordt uitgeoefend. Hierop is een uitzondering waarbij de inkomsten alsnog worden belast in de woonstaat. Bijbehorende de 183-dagenregeling en het tijdvak van 12 maanden. Daarnaast kan er met salary-split eventueel een belastingvoordeel gecreëerd worden. Bovendien is er een compensatieregeling voor inwoners van Nederland die een nadeel ondervinden wanneer hun inkomen in Duitsland hoger wordt belast.

De inkomsten uit vroegere dienstbetrekking zijn belast in de woonstaat. Hierop zijn een aantal uitzonderingen waarbij de inkomsten worden belast in de staat waaruit deze afkomstig zijn. Daarnaast is er een wijziging omtrent de heffingsbevoegdheid tussen het woon- en bronland en kan er in 2016 gebruik gemaakt worden van het keuzerecht en daarna, wanneer er wordt voldaan aan de voorwaarden, van de overgangsregeling.

De inkomsten uit een onderneming zijn belast daar waar deze is gelegen, tenzij de onderneming in de andere staat haar bedrijf uitoefent door middel van een daar gevestigde vaste inrichting.

De inkomsten van een DGA uit dienstbetrekking zijn in beginsel belast in de woonstaat en de bestuurdersbeloningen in de werkstaat. Om een eventueel belastingvoordeel te behalen kan er in deze situatie gebruik worden gemaakt van salary-split. Met betrekking tot het voorkomen van dubbele belastingheffing is er in deze situatie een overgang gemaakt van een vrijstelling met progressievoorbehoud naar een verrekening van de te betalen belasting.

1. Inleiding

In dit hoofdstuk zal worden toegelicht wat de basis van het onderzoeksrapport voor Groeneveld/Semmekrot Accountants en Belastingadviseurs B.V. inhoudt. Hierin worden de probleemstelling, centrale onderzoeksvraag, doelstelling en deelvragen besproken.

1.1 Probleemstelling

Groeneveld/Semmekrot Accountants en Belastingadviseurs B.V., hierna te noemen Groeneveld/Semmekrot, is gevestigd vlak naast de grens met Duitsland. Doordat zij hier gevestigd zijn, krijgen zij regelmatig klanten waarbij grensoverschrijdende inkomensbestanddelen moeten worden verwerkt in de aangifte inkomstenbelasting. Hierbij moet worden gedacht aan een vakantiewoning in Duitsland of inkomsten uit Duitsland. Dit kan natuurlijk ook omgekeerd zijn voor iemand die in Duitsland woont en een vakantiewoning of inkomsten in Nederland heeft. Daarbij zal er gebruik worden gemaakt van de Nederlandse en Duitse belastingwetgeving en het Verdrag Nederland-Duitsland 2012.

Het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 is in werking getreden op 1 januari 2016 en bevat de regelgeving, inzake grensoverschrijdende inkomensbestanddelen, met betrekking tot inkomensbestanddelen tussen Nederland en Duitsland. Dit Verdrag is de vervanging van het Verdrag Nederland-Duitsland 1959. Hierin zijn aanpassingen aangebracht naar de huidige situatie. In dit nieuwe Verdrag wordt geregeld welke inkomensbestanddelen waar zijn belast. Danwel in Nederland, danwel in Duitsland. Omdat deze regelgeving zo recent is ingegaan, heeft Groeneveld/Semmekrot hier nog niet alle informatie over kunnen vergaren. Aangezien zij aangiften maakt waarin deze inkomensbestanddelen aan bod komen is dit Verdrag van belang. Aan de hand van deze informatie kan zij de fiscale gevolgen in kaart brengen en dit gebruiken in de aangiften en kan zij hiermee haar klanten adviseren.

1.2 Centrale onderzoeksvraag

Aan de hand van de probleemstelling is de volgende onderzoeksvraag opgesteld:

‘Wat zijn de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een persoon die in Nederland woont en inkomensbestanddelen heeft in Duitsland (en vice versa) en wat zijn met betrekking tot voorgaande mogelijke punten waarop Groeneveld/Semmekrot Accountants en Belastingadviseurs haar klanten kan adviseren?’

1.3 Doelstelling

Door het beantwoorden van de centrale onderzoeksvraag wordt de volgende doelstelling bereikt:

Op vrijdag 9 juni 2017 zal het onderzoek afgerond zijn, in de vorm van een rapport, over wat de fiscale gevolgen zijn van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016, voor een persoon die in Nederland woont en inkomensbestanddelen heeft in Duitsland (en vice versa) en worden opgeleverd aan Groeneveld/Semmekrot. Bovendien zullen er adviespunten worden opgesteld voor de klanten waarbij deze zaken van toepassing zijn. Op basis hiervan kan Groeneveld/Semmekrot de aangiften opstellen en hun klanten adviseren. Hiermee kan zij de aangiften zo indienen dat deze in overeenstemming zijn met de nationale en internationale belastingwetgeving.

1.4 Deelvragen

Om de centrale onderzoeksvraag te beantwoorden, zijn er een aantal deelvragen opgesteld om het onderzoek te vereenvoudigen. Op deze manier kan de centrale onderzoeksvraag in delen worden beantwoord en kan er uiteindelijk een conclusie gevormd worden door deze weer samen te voegen. De volgende deelvragen zijn opgesteld en zullen worden beantwoord:

1. *Wat zijn de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een persoon die in Nederland woont en in Duitsland een vakantiewoning bezit (en vice versa) en wat zijn met betrekking tot voorgaande mogelijke adviespunten voor Groeneveld/Semmekrot?*
2. *Wat zijn de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een persoon die in Nederland woont en in Duitsland inkomsten uit dienstbetrekking geniet (en vice versa) en wat zijn met betrekking tot voorgaande mogelijke adviespunten voor Groeneveld/Semmekrot?*
3. *Wat zijn de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een persoon die in Nederland woont en inkomsten geniet uit vroegere dienstbetrekking in Duitsland (en vice versa) en wat zijn met betrekking tot voorgaande mogelijke adviespunten voor Groeneveld/Semmekrot?*
4. *Wat zijn de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een persoon die in Nederland woont en inkomsten geniet uit een onderneming in Nederland en Duitsland (en vice versa) en wat zijn met betrekking tot voorgaande mogelijke adviespunten voor Groeneveld/Semmekrot?*
5. *Wat zijn de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een directeur-groootaandeelhouder die in Nederland woont en inkomsten uit dienstbetrekking en bestuurdersbeloningen geniet in Duitsland (en vice versa) en wat zijn met betrekking tot voorgaande mogelijke adviespunten voor Groeneveld/Semmekrot?*

1.5 Leeswijzer

In deze leeswijzer wordt de opbouw van dit rapport besproken. Hiermee wordt zichtbaar hoe dit onderzoek tot stand is gekomen van aanleiding tot en met reflectie. Het rapport heeft de volgende opbouw; in de voorgaande paragrafen zijn de probleembeschrijving, centrale onderzoeksvraag, doelstelling en deelvragen behandeld. In hoofdstuk 2 is de methodologische verantwoording opgenomen, waarbij wordt weergegeven op welke manier de informatie voor dit onderzoek is vervaardigd en welke bronnen zijn gebruikt. In hoofdstuk 3 tot en met 7 zullen de deelvragen worden besproken aan de hand van een stuk algemene theorie, gevolgd met een Nederlands- en Duits perspectief en eindigend met adviespunten. Hierna zal er in hoofdstuk 8 een conclusie worden gevormd per deelvraag. Hoofdstuk 9 bevat een reflectie op het onderzoek, aanbevelingen, onderling functioneren, samenwerking met de begeleiders en leerpunten. Daarnaast geeft hoofdstuk 10 een lijst met afkortingen weer en omvat hoofdstuk 11 een literatuurlijst. Het rapport zal eindigen met bijlagen.

2. Methodologische verantwoording

In dit hoofdstuk worden de verschillende typen vraagstellingen, de onderzoeksstrategie, de bronnen en de onderzoeksmethoden van praktijkgericht juridisch onderzoek toegelicht. In paragraaf 2.1 wordt de type vraagstelling besproken, in paragraaf 2.2 de onderzoeksstrategie en in paragraaf 2.3 de bronnen, onderzoeksmethode en de verantwoording.

2.1 Type vraagstelling

Voor het bepalen van de onderzoeksstrategie is allereerst het type vraagstelling van belang. In praktijkgericht juridisch onderzoek zijn twee typen vraagstelling belangrijk, namelijk het “mag dat?”-type en het “werkt dit?”-type. De “Mag dat?”-vraagstelling heeft voornamelijk betrekking op het juridische toetsingskader, de “mag”, en een praktische kwestie, de “dat”, in de sociale werkelijkheid. Dit terwijl de “Werkt dit?”-vraagstelling betrekking heeft op de praktijk, de “werkt”, en een juridische kwestie, de “dit”. Dit onderzoek is gebaseerd op de “Mag dat?”-vraagstelling, omdat er aan de hand van een praktische kwestie een juridisch literatuuronderzoek wordt gedaan (van Schaaijk, 2015, p. 23). Het toetsingskader is in dit geval het Verdrag tussen Nederland en Duitsland 2012. De kwestie uit de praktijk is hoe Groeneveld/Semmekrot grensoverschrijdende inkomensbestanddelen met Duitsland moet verwerken in de aangiften inkomstenbelasting.

2.2 Onderzoeksstrategie

De onderzoeksstrategie is belangrijk voor het opzetten, faseren en verder uitvoeren van het onderzoek. Hiermee worden middelen aangegeven welke gebruikt zullen worden. In een “Mag dat?”-vraagstelling moet er een strategie worden gekozen voor de analyse van de praktische kwestie, voor de ontwikkeling van het juridisch kader en voor de toetsing daarvan. Bovendien bestaan er twee verschillende soorten onderzoeksstrategieën: het onderzoek van het recht en het onderzoek van de praktijk. Bij een “Mag-dat?”-vraagstelling wordt er onderzoek naar het recht verricht en niet naar de praktijk. Het onderzoek naar het recht vindt voornamelijk plaats in de zin van rechtsbronnen- en literatuuronderzoek. In hoofdstuk 1 is reeds aangegeven wat de probleemstelling uit de praktijksituatie is. De rechtsbronnen en literatuur worden in de volgende paragraaf uitgebreid toegelicht.

2.3 Bronnen, methoden en verantwoording

In deze paragraaf worden de bronnen besproken. In paragraaf 2.3.1. worden de algemene bronnen kort toegelicht en verantwoord. In paragraaf 2.3.2. worden de bronnen per deelvraag toegelicht en verantwoord. Daarnaast wordt in deze paragraaf de onderzoeksmethode verantwoord.

2.3.1. Algemeen

De algemene bronnen die in het onderzoek gebruikt zijn, kunnen worden onderverdeeld in twee soorten. Deze twee soorten zijn rechtsbronnen en literatuur.

De rechtsbronnen zijn in dit onderzoek de Nederlandse- en Duitse belastingwetgeving (inzake inkomstenbelasting) en het Verdrag Nederland-Duitsland 1959 en 2012 met het bijbehorende protocol. Daarnaast zijn de volgende wetteksten gebruikt:

- Belastingwetten 2017
 - Wet Inkomstenbelasting 2001
 - Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
- Teksten Internationaal belastingrecht 2016/2017

- Belastingverdrag Nederland-Duitsland 1959 en 2012
- Protocol bij het Belastingverdrag Nederland-Duitsland 2012
- Aktuelle Steuertexte 2017
 - Einkommensteuergesetz 2009

Verantwoording: Het fiscale vakgebied kan niet zonder rechtsbronnen, deze zijn daarom essentieel bij het verrichten van een fiscaal praktijkgericht onderzoek.

De literatuur die is gebruikt zijn voornamelijk "Cursus Belastingrecht 2016/2017" en vaktijdschriften. Deze literatuur is gevonden via Kluwer Navigator en Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht, oftewel NDFR. Deze bronnen kunnen gespecificeerd worden, zie onderstaande tabel:

Kluwer Navigator	NDFR	Elektronische boeken	Websites
<u>Cursus Belastingrecht 2016/2017</u> Deel Inkomstenbelasting Deel Internationaal Belastingrecht Deel Loonbelasting	<u>Deel Internationaal Belastingrecht</u> Algemene leerstukken OESO-Modelverdrag	<u>Syllabi</u> "Einkommensteuer" "Steuern und Entscheidung"	<u>Rijksoverheid</u> Nederlands pensioenstelsel <u>Over de Grens</u> Overgangsregeling Verdrag Nederland- Duitsland 2012
<u>Vaktijdschriften</u> Vakstudie Nieuws Inkomstenbelasting 2001 Vakstudie Nieuws Nederlands Internationaal Belastingrecht	<u>Vaktijdschriften</u> Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht		<u>Rechtspraak</u> Arbitrage <u>Het Ondernemersblog</u> Bestuurdersbeloningen Verdrag Nederland- Duitsland 2012

Verantwoording: Een van de belangrijkste kenmerken van bestaande (vak)literatuur is dat deze zeer betrouwbaar is, daarom is het lezen van specifieke literatuur/artikelen uit bovengenoemde vakbladen voor dit onderzoek van belang.

2.3.2. Per deelvraag

In deze paragraaf worden de bronnen per deelvraag toegelicht en verantwoord. Hierbij wordt er gebruikt gemaakt van een logboek welke is opgenomen in bijlage 1. Deze is opgenomen in een tabel die wordt onderverdeeld in deelvragen, datum, onderzoeksstrategie, onderzoeksmethoden, bronnen, zoektermen per deelvraag, resultaat zoekactie en de verantwoording. De zoektermen zijn van belang, omdat op deze manier de best overeenkomende bron gevonden wordt.

De onderzoeksmethode is onderzoek van het recht en is reeds toegelicht in paragraaf 2.2. De onderzoeksstrategie die daarbij hoort is een rechtsbronnen en literatuuronderzoek. De verantwoording van de rechtsbronnen en de onderzoeksmethoden blijkt uit de laatste rij van het logboek.

De onderzoeksmethode die gebruikt is, is de inhoudsanalyse van rechtsbronnen en literatuur. Deze methode kan worden onderverdeeld in drie tactieken; het lezen in drie rondes, vraagschema's voor juridische teksten gebruiken en het uiteenrafelen van de tekst met behulp van een gereedschapskist. De eerste tactiek wordt gebruikt voor teksten over een onbekend onderwerp, hierbij moet het onderwerp zo snel mogelijk onder de knie worden gekregen. Ronde één is oriënterend lezen, ronde twee is globaal lezen en ronde drie is intensief lezen. De tweede tactiek wordt gebruikt om aanknopingspunten te vinden in juridische teksten. De laatste tactiek wordt gebruikt als men in de literatuur of rechtspraak op zoek is naar criteria of argumenten die nog nodig zijn om tot een oordeel of advies te komen of om een zaak te motiveren (van Schaaijk, 2015). Voor dit onderzoek is er gebruik gemaakt van de eerste methode, het lezen in drie rondes. Dit omdat op deze manier de juiste informatie uit de bron wordt gehaald, doordat je het herhaaldelijk doorleest.

2.4 Kwaliteit van het onderzoek

De verantwoording van de keuze voor een bepaalde onderzoeksstrategie draagt bij aan het inzicht in de effectiviteit en de efficiëntie van het onderzoek. Zoals in paragraaf 2.3.2 staat vermeld, is de onderzoeksstrategie een rechtsbronnen- en literatuuronderzoek. Effectiviteit heeft betrekking op de vraag of je met deze bronnen en methoden de deelvragen en de centrale vraag op vakkundige wijze kunt beantwoorden. Vakkundig houdt in dat de gegevens betrouwbaar en de onderzoeksresultaten valide zijn. Efficiëntie gaat over de vraag of de bronnen en methoden niet onnodig tijd, geld of energie vragen (van Schaaijk, 2015).

De betrouwbaarheid is de mate waarin het onderzoek vrij is van toevallige fouten. De betrouwbaarheid van het onderzoek wordt vergroot wanneer er actie wordt genomen om fouten te onderkennen en daarna te verbeteren. Hierbij is het van belang dat de informatie die voor het onderzoek wordt gebruikt controleerbaar is en hierdoor een grotere bron van betrouwbaarheid heeft. De controleerbaarheid is terug te vinden in het logboek waarin alle gebruikte bronnen zijn opgenomen. Dit onderzoek betreft een individueel, kwalitatief onderzoek, dit houdt in dat de mogelijkheden om de betrouwbaarheid te vergroten erg beperkt zijn. Dit doordat een rechtsbronnen- en literatuuronderzoek minder mogelijkheden ter weeg brengt dan praktijkonderzoek. Door het feit dat rechtsbronnen een hoge mate van betrouwbare informatie bevatten, zal de kwaliteit en juistheid van de informatie worden gewaarborgd. Tevens wordt er gebruik gemaakt van de Kluwer Navigator, het Verdrag, de nationale en internationale wetgeving en NDFR waarin deze rechtsbronnen zijn opgenomen. Bovendien wordt er voor elk apart onderwerp gebruik gemaakt van meerdere informatiebronnen, zodat men in staat is om de juistheid te controleren en toevallige fouten te vermijden.

De validiteit gaat over de mate van systematische fouten in het onderzoek. Ter voorkoming hiervan zijn de deelvragen zo geformuleerd, dat het onmogelijk is om de vraag met "ja of nee" te beantwoorden. Hierdoor zijn de vragen niet sturend naar een bepaalde uitkomst. Daarnaast is het van groot belang om begrippen en andere instrumenten waarmee wordt gemeten, die aanwezig zijn in het onderzoek, aan de hand van de relevante wet- en regelgeving, vakliteratuur en jurisprudentie te omschrijven ten behoeve van de begripsvaliditeit. Hierbij zal er ook rekening worden gehouden met de verschillende definities van bepaalde begrippen tussen de Nederlandse en de Duitse (belasting)wetgeving. Dit omdat er anders kans is op onenigheden tussen de Nederlandse en Duitse belastingdienst, waardoor er eventueel onnodige boetes opgelegd kunnen worden.

3. Vakantiewoning

In dit hoofdstuk zullen de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016, voor een persoon die in Nederland woont en in Duitsland een vakantiewoning bezit (en vice versa) worden besproken. Daarnaast zullen de mogelijke adviespunten met betrekking tot bovenstaande voor Groeneveld/Semmekrot worden toegelicht. Aan de hand van de artikelen die beschreven staan in het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 zullen de fiscale gevolgen inzake de vakantiewoning in kaart worden gebracht.

3.1 Verdrag 2012

Het Verdrag is van toepassing op een persoon die inwoner is van één of beide verdragsluitende staten, oftewel inwoners van Nederland of Duitsland. Dit is bepaald volgens artikel 1 Verdrag Nederland-Duitsland 2012. Daarnaast wordt iemand gezien als inwoner wanneer diegene is onderworpen aan belasting op grond van zijn woonplaats, verblijf, plaats van leiding, plaats van oprichting of een soortgelijke omstandigheid, bepaald in artikel 4 lid 1 Verdrag Nederland-Duitsland 2012. Een persoon wordt niet gezien als inwoner in Nederland of Duitsland wanneer deze slechts is onderworpen aan belasting ter zake van inkomsten uit de andere staat. Een inwoner van Nederland in belastingplichtig op basis van artikel 2.1 Wet Inkomstenbelasting 2001 en een inwoner van Duitsland op basis van paragraaf 1 Einkommensteuergesetz 2009.

Het Verdrag is van toepassing op belastingen die worden geheven over het gehele inkomen of bestanddelen van het inkomen. Daarbij ook de voordelen die zijn ontstaan uit vervreemding van roerende of onroerende zaken, belastingen over het totale bedrag van de door ondernemingen betaalde lonen of salarissen en belastingen over waardevermeerderingen, op grond van artikel 2 Verdrag Nederland-Duitsland 2012. In dit onderzoek zal het Verdrag van toepassing zijn op de inkomstenbelasting.

De inkomstenbelasting is van toepassing op inkomsten uit onroerende zaken. Volgens de Nederlandse wetgeving is een onroerende zaak als volgt omschreven: *“onroerend zijn aan de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, met de grond verweven beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verweven, rechtstreeks, of door vereniging met andere gebouwen of werken”* (artikel 3:3 BW). Op basis van deze omschrijving kan een vakantiewoning aan worden gemerkt als een onroerend goed. Dit omdat het een met de grond verweven gebouw is.

Volgens de Duitse wetgeving is een onroerende zaak als volgt omschreven: *„Zu den wesentlichen Bestandteil eines Grundstücks gehören die mit dem Grund und Boden fest verbundenen Sachen, insbesondere Gebäude, sowie die Erzeugnisse des Grundstücks, solange sie mit dem Boden zusammenhängen. Samen wird mit dem Aussäen, eine Pflanze wird mit dem Einpflanzen wesentlicher Bestandteil des Grundstück“* (par. 94 Absatz 1 BGB). In wezen komt dit overeen met de Nederlandse begripsbepaling. Voor de fiscale behandeling van het begrip onroerende zaken hoeft geen verschil gemaakt te worden tussen Nederland en Duitsland.

Inkomsten van een inwoner van een Verdragsluitende staat die zijn ontstaan uit onroerende zaken die in de andere Verdragsluitende staat zijn gelegen, mogen in die andere staat worden belast, volgens artikel 6 lid 1 en 2 Verdrag Nederland-Duitsland 2012. Onder de inkomsten worden niet verstaan vermogenswinsten die worden behaald met vervreemding van een onroerend goed (van Raad, Cursus Belastingrecht, 2017).

Ter voorkoming van dubbele belastingheffing tussen Nederland en Duitsland is er een artikel, artikel 22 lid 1 en 2 Verdrag Nederland-Duitsland 2012, opgenomen in het Verdrag. Dit artikel gaat ervan uit dat er verminderingen worden gegeven over buitenlandse inkomensbestanddelen met betrekking tot de inkomstenbelasting. Hierbij wordt er in het Verdrag én het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 een verschil gemaakt tussen een vrijstelling of verrekening van de te betalen belasting. Wanneer er sprake is van uitsluitend buitenlandse inkomensbestanddelen wordt er volgens het Verdrag een vrijstelling toegepast. Deze belastingvrijstelling wordt met progressievoorbehoud toegepast, de methode wordt ook wel de evenredige belastingvrijstelling genoemd (van Raad, Cursus Belastingrecht, 2017). Dit is omdat het buitenlandse inkomen eerst wordt berekend volgens het Nederlandse belastingschijventarief en dit bedrag later wordt vrijgesteld. Bij deze vrijstellingsmethode wordt er geen rekening gehouden met de hoogte van de door het buitenland geheven belasting (van Raad, Cursus Belastingrecht, 2017). Deze methode zal worden gebruikt wanneer er sprake is van een vakantiewoning.

Daarnaast wordt er een verrekening toegepast wanneer er sprake is van inkomensbestanddelen uit beide Verdragsluitende staten. De te betalen belasting wordt hierbij naar evenredigheid verrekend, dat wil zeggen: elke staat komt het deel belasting toe waarop zij recht heeft. Dit wordt gedaan aan de hand van een evenredigheidslimiet. Dit is de verhouding tussen het inkomen dat niet belastbaar is in Nederland en het totale inkomen vermenigvuldigd met de berekende belasting (de Jong, 2015).

Wanneer er een vrijstelling of verrekening wordt verleend, dan zal het Verdrag geen beperking vormen voor de nationale belastingwetgeving en het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, indien er sprake is van een situatie tussen twee landen en niet tussen meerdere landen. Nederland is vrij om een vrijstelling te geven, mits de desbetreffende situatie niet meer dan twee landen betreft. Als dit wel het geval is zal er gekeken moeten worden of er een verdrag met het andere land is.

Wanneer de verdragsluitende staten geen overeenstemming vinden met betrekking tot welke staat heffingsbevoegd is, bestaat er de mogelijkheid tot een onderlinge overlegprocedure. Het onderling overleg bestaat uit een procedure op basis van artikel 25 Verdrag Nederland-Duitsland 2012 jo. Protocol XVII Verdrag Nederland-Duitsland 2012. Een inwoner van een verdragsluitende staat kan door middel van een verzoek tot een onderlinge overlegprocedure die staat dwingen overleg te voeren met het Ministerie van Financiën van de andere verdragsluitende staat (Beudeker, 2017). De onderlinge overlegprocedure kan in elke situatie van toepassing zijn, omdat er altijd onenigheden tussen de staten kunnen ontstaan. Het geschil moet binnen drie jaar, nadat de maatregel die leidt tot een belastingheffing die niet in overeenstemming is met de bepalingen van het Verdrag, voor het eerst ter kennis is gebracht aan de belastingplichtige.

Indien de staten er niet in slagen om binnen twee jaar nadat het geschil is voorgelegd aan de bevoegde autoriteit van de andere verdragsluitende staat een overeenstemming te bereiken, dan wordt deze op verzoek van de belastingplichtige voorgelegd voor arbitrage aan de hand van artikel 25 lid 5 sub b Verdrag Nederland-Duitsland 2012. Hierbij wordt het geschil behandeld op een manier die lijkt op die van de rechter, alleen is er hier sprake van een commissie van arbiters die werkzaam zijn in de betreffende bedrijfstak (Redactie Rechtspraak, 2017). De uitspraak omtrent arbitrage is bindend voor beide verdragsluitende staten en wordt uitgevoerd ongeacht eventuele termijnen, te denken aan een bezwaartermijn, in de nationale wetgeving van deze staten. Dit tenzij de rechtstreeks betrokken persoon deze arbitrale zaak niet aanvaardt, volgens artikel 25 lid 5 sub b Verdrag Nederland-Duitsland 2012.

3.2 Fiscale gevolgen

In deze paragraaf worden de fiscale gevolgen ten aanzien van de belastingheffing van de vakantiewoning, zowel vanuit Nederlands en Duits perspectief, besproken.

3.2.1 Nederlands perspectief

Zoals besproken in paragraaf 3.1 is het Verdrag van toepassing. Er zal inkomstenbelasting betaald moeten worden over de inkomensbestanddelen, waaronder mede wordt verstaan de vakantiewoning die in Duitsland is gelegen.

Deze vakantiewoning wordt aangemerkt als een onroerende zaak. De begripsbepaling hierover in Nederland en Duitsland komt met elkaar overeen. Dit is van belang voor welke methode er wordt toegepast ter voorkoming van dubbele belastingheffing. Daarnaast wordt bepaald dat inkomsten van een inwoner van een Verdragsluitende staat, die zijn ontstaan uit onroerende zaken die in de andere Verdragsluitende staat zijn gelegen, mogen worden belast in die andere staat. In dit geval heeft een inwoner van Nederland een inkomensbestanddeel in Duitsland en zal deze mogen worden belast in Duitsland.

Om de waarde te bepalen die in de aangifte inkomstenbelasting wordt meegenomen, wordt de WOZ-waarde van de woning afgezet tegen een leegwaarderatio, daarbij worden de huuropbrengsten buiten beschouwing gelaten. De leegwaarderatio wordt bepaald aan de hand van een tabel welke is opgenomen in artikel 5.20 lid 3 jo. Artikel 17a Uitvoeringsbesluit IB 2001 (Kluwer, 2017).

Met betrekking tot de voorkoming van dubbele belastingheffing zijn er twee methoden, te weten de vrijstelling of verrekening. Met betrekking tot onroerende zaken is vastgesteld dat er sprake zal zijn van een vrijstelling van de te betalen belasting. Dit heeft tot gevolg dat Nederland een vrijstelling zal verlenen over de te betalen belasting ten aanzien van de vakantiewoning in Duitsland, op grond van artikel 22 en artikel 24 lid 1 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Daarbij heeft Duitsland het recht om belasting te heffen over de vakantiewoning op basis van het Verdrag.

Voorbeeld 1 onroerende zaak

Belanghebbende, X, inwoner van Nederland, is alleenstaand en heeft tot 1 juni 2016 het bezit over een vakantiewoning in Duitsland met een WOZ-waarde van €400.000 met als peildatum 1 januari 2016 en aan de vakantiewoning verbonden schuld bedraagt €250.000.

*Deze vakantiewoning wordt in Nederland in de aangifte inkomstenbelasting meegenomen in box 3 bij overige onroerende zaken. Op basis het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 wordt hiervoor een vrijstelling door middel van een vermindering verleend over het gehele bedrag, waardoor deze niet in Nederland belast zal zijn, maar in Duitsland. De rendementsgrondslag in Nederland bedraagt in dit geval $5/12 * €150.000 = €62.500$.*

3.2.2 Duits perspectief

Wanneer de situatie wordt belicht vanuit Duitsland, te weten een inwoner van Duitsland die een vakantiewoning bezit in Nederland, zal Duitsland een vrijstelling geven over de te betalen belasting ten aanzien van de vakantiewoning in Nederland. Dit is bepaald in artikel 22 lid 1 sub a Verdrag Nederland-Duitsland 2012 en par.32b Abs. 1 Nr. 2 EStG.

3.3 Adviespunten

Wanneer het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 wordt vergeleken met het oude Verdrag, Nederland-Duitsland 1959, zijn er voor deze situatieschets geen veranderingen opgetreden ten opzichte van de fiscale behandeling voor de aangifte inkomstenbelasting. Bij het opstellen van de aangifte dient de vakantiewoning opgenomen te worden. Hierbij wordt de bovengenoemde vrijstelling met progressievoorbehoud in acht genomen, waardoor de vakantiewoning niet in Nederland is belast, maar in Duitsland is belast. Wanneer er sprake is van een inwoner van Duitsland met een vakantiewoning in Nederland, dan zal Duitsland een vrijstelling in acht nemen en wordt de woning niet in Duitsland belast, maar in Nederland belast.

Echter is vanaf belastingjaar 2017 in Nederland voor inkomen uit sparen en beleggen een ander belastingsysteem ingevoerd. Tot en met 2016 werd 30% inkomstenbelasting geheven over een bedrag waarbij 4% rendement werd verondersteld, de zogenaamde vermogensrendementsheffing. Een heffing over het werkelijk behaalde rendement is niet haalbaar, waardoor er is gekozen voor de invoering van een gedifferentieerd forfaitair rendement. Hierbij wordt het belastbare inkomen uit sparen en beleggen berekend door middel van het doorlopen van maximaal drie schijven (Arends, Cursus Belastingrecht, 2017). Deze vervangen het tot en met 2016 geldende 4%-rendement per 1 januari 2017, waarbij het 30% tarief in box 3 ongewijzigd blijft. Het forfaitaire rendement is gebaseerd op de gemiddelde verdeling van het box 3-vermogen over spaargeld en beleggingen (vermogensmix) (Arends, Cursus Belastingrecht, 2017). In bijlage 2 wordt de oude en de nieuwe rendementsberekening toegelicht.

4. Inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking

In dit hoofdstuk zullen de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016, voor een persoon die in Nederland woont en uit Duitsland inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking geniet (en vice versa) worden besproken. Daarnaast zullen de mogelijke adviespunten met betrekking tot voorgaande voor Groeneveld/Semmekrot worden toegelicht.

Aan de hand van de voor dit onderzoek relevante artikelen die beschreven staan in het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 zullen de fiscale gevolgen inzake de inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking in kaart worden gebracht.

4.1 Verdrag 2012

Zoals besproken in paragraaf 3.1 is het Verdrag van toepassing. Deze is van toepassing op de inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking die door de inwoner worden genoten. Hieronder vallen salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen die zijn genoten door een inwoner van een verdragsluitende staat. Deze inkomsten zijn belastbaar in de woonstaat, tenzij de dienstbetrekking in de werkstaat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking in de werkstaat wordt uitgeoefend, mag de werkstaat de ter zake daarvan verkregen beloning daar belasten. Bovenstaande is geregeld op grond van artikel 14 lid 1 Verdrag Nederland-Duitsland 2012.

Hierop is echter een uitzondering, artikel 14 lid 2 Verdrag Nederland-Duitsland 2012, de inkomsten worden in de staat van de inwoner belast, indien:

- De werknemer in de werkstaat verblijft, gedurende een aaneengesloten periode van twaalf maanden, beginnend of eindigend in het betreffende belastingjaar, een totaal van 183 dagen niet te boven gaat. Voor het berekenen van de 183 dagen worden alle dagen meegeteld waarop de werknemer in de werkstaat was. Daarbij ook mee te nemen de weekenden en vakantiedagen. Een dagdeel telt in dit geval mee als een volledige dag; en
- De beloning wordt betaald door een werkgever die geen inwoner is van woonstaat; en
- De beloning niet ten laste komt van een vaste inrichting die de werkgever in de werkstaat heeft.

Hieronder een toelichting op de voorwaarden van de uitzondering:

- Aan de hand van de "days of physical presence method" wordt het aantal dagen bepaald dat een werknemer fysiek in de werkstaat aanwezig is. Hierbij wordt iedere dag of ieder dagdeel meegenomen. Ook worden de dag van aankomst en vertrek, zaterdag en zondag, vakantiedagen voorafgaand, tijdens en volgend op de werkzaamheden meegenomen en ziektedagen. De ziektedagen tellen niet mee als de werknemer ziek wordt wanneer deze niet aanwezig is of zou zijn geweest in de werkstaat (Nieuws, Aant. 3.2.1. 'Days of physical presence method', 2010).
- De woon- of vestigingsplaats van de werkgever moet worden vastgesteld aan de hand van artikel 4 Verdrag Nederland-Duitsland 2012. De inlenende onderneming wordt gezien als werkgever indien er sprake is van een gezagsverhouding tussen werknemer en inlener. Daarbij moet de inlener de kosten van de werkzaamheden dragen en wordt het salaris van de werknemer doorbelast naar de inlenende onderneming (Pötgens, Cursus Belastingrecht, 2017).
- De beloning mag niet ten laste komen van een vaste inrichting die de werkgever in de werkstaat heeft. Hierbij is het van belang dat er geen arbeid wordt verricht voor de vaste inrichting (van Westen, 2017).

Voorbeeld 2 183-dagenregeling

Een werknemer van een Nederlands bedrijf wordt uitgezonden naar een GmbH in Gronau en verblijft daarom van 1 oktober 2016 tot en met 30 april 2017 in deze stad. Dit zijn in totaal 211 dagen, waarvan er 91 in het jaar 2016 vallen en 120 in 2017. Met betrekking tot het oude belastingverdrag zou het loon dat deze werknemer in deze periode in Nederland heeft verdiend, ook in Nederland belast worden. Dit omdat hij in beide kalenderjaren minder dan 183 dagen in Duitsland werkzaam was. Met betrekking tot het nieuwe belastingverdrag wordt het loon belast in Duitsland. Dit omdat er binnen het tijdsbestek van 12 maanden meer dan 183 dagen in Duitsland is gewerkt.

Met betrekking tot artikel 22 Verdrag Nederland-Duitsland 2012 wordt er in het geval van inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking gebruik gemaakt van een vrijstelling met progressievoorbehoud. Wanneer dit wordt toegepast, wordt er een vrijstelling gegeven van de te betalen belasting in het andere land.

4.2 Fiscale gevolgen

In deze paragraaf worden de fiscale gevolgen ten aanzien van de belastingheffing van de inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking, zowel vanuit Nederlands en Duits perspectief, besproken.

4.2.1 Nederlands perspectief

Zoals is beschreven in paragraaf 4.1 is het Verdrag van toepassing op inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking. Met betrekking tot de genoten inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking, is er vastgesteld dat er sprake zal zijn van een vrijstelling van de te betalen belasting. Er is hier sprake van een vrijstelling, omdat de dienstbetrekking volledig in Duitsland wordt uitgeoefend en hieruit de inkomsten worden genoten. Dit heeft tot gevolg dat Nederland een vrijstelling zal verlenen over de te betalen belasting ten aanzien van de inkomsten uit dienstbetrekking die wordt uitgeoefend in Duitsland. Dit is geregeld op grond van artikel 8 en artikel 10 lid 1 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Daarbij heeft Duitsland het recht om belasting te heffen over de inkomsten uit dienstbetrekking op basis van artikel 14 lid 1 Verdrag Nederland-Duitsland 2012.

Voorbeeld 3 voorkoming van dubbele belasting

Belanghebbende, X, inwoner van Nederland, is getrouwd en ontvangt een bruto jaarsalaris van €40.000 uit dienstbetrekking in Duitsland en €80.000 uit dienstbetrekking in Nederland. Totale inkomsten uit dienstbetrekking bedragen €120.000.

<i>Over de eerste €40.000</i>	<i>20%* - €8.000 belasting</i>
<i>Over de tweede €40.000</i>	<i>30%* - €12.000 belasting</i>
<i>Over de derde €40.000</i>	<i>40%* - €16.000 belasting</i>

**Fictieve belastingpercentages*

*Met behulp van de volgende breuk wordt het bedrag van de belastingvrijstelling berekend:
(Buitenlandse bestanddelen/ totale belastbare bestanddelen) * belasting berekend over de totale belastbare bestanddelen*

Totale belastingbedrag in Nederland: €8.000+€12.000+€16.000 = €36.000

*Berekening belastingvrijstelling: €40.000/ €120.000 * €36.000 = €12.000*

In Nederland zal er €36.000-€12.000 = €24.000 aan belasting betaald moeten worden. De overige €12.000 zal worden vrijgesteld in Nederland en over de €40.000 die in Duitsland is genoten zal volgens Duits tarief belasting worden berekend.

4.2.2 Duits perspectief

Wanneer de situatie wordt belicht vanuit Duitsland, te weten een inwoner van Duitsland die inkomsten geniet uit een tegenwoordige dienstbetrekking die in Nederland wordt uitgeoefend, zal Duitsland een vrijstelling geven over de te betalen belasting ten aanzien van deze inkomsten in Nederland. Dit is bepaald in artikel 22 lid 1 sub a Verdrag Nederland-Duitsland 2012 en par. 32b Abs.1 Nr. 2 EStG.

4.3 Adviespunten

Wanneer het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 wordt vergeleken met het oude Verdrag, Nederland-Duitsland 1959, is er een verandering opgetreden met betrekking tot de 183-dagenregeling. In het nieuwe Verdrag wordt er uitgegaan van een tijdvak van 12 maanden en in het oude Verdrag werd er uitgegaan van een tijdvak van een kalenderjaar. Hierdoor kunnen er verschillen optreden ten aanzien van de heffingsbevoegdheid over het genoten loon. Dit doordat er bij het tellen van het aantal dagen in het werkland een andere periode in acht wordt genomen en hierdoor de 183-dagennorm kan verschuiven waardoor er niet wordt voldaan aan de 183 dagen. De redenen om niet langer het belastingjaar als uitgangspunt te nemen is dat niet alle landen het kalenderjaar hanteerden, maar daarvan een afwijkende periode van bijvoorbeeld 1 april tot en met 31 maart. Daarnaast konden werknemers belastingheffing in de werkstaat voorkomen door werkzaamheden te verdelen over twee kalenderjaren, waardoor in beide kalenderjaren niet meer dan 183 dagen in de werkstaat wordt gewerkt. Dit kan een belastingvoordeel opleveren, omdat de werkstaat een gunstiger belastingtarief kan hebben dan de woonstaat. Uiteraard kan dit omgekeerd ook zo zijn.

Op basis van bovenstaande is een advies de 183-dagenregeling dat er nauwkeurig een Excel-tabel wordt bijgehouden van alle dagen waarop de werknemers voor hun werkgever in het buitenland verblijven. Deze tabel is noodzakelijk voor het invullen van een juiste aangifte inkomstenbelasting met betrekking tot het werken in het buitenland. Bij het opstellen van de aangifte dienen de inkomsten uit dienstbetrekking te worden opgenomen, daarbij wordt de bovengenoemde vrijstelling in acht genomen. Hierdoor zijn de inkomsten, wanneer er meer dan 183 dagen in de werkstaat wordt verbleven, niet in de woonstaat belast, maar in de werkstaat, indien aan alle voorwaarden wordt voldaan. Maar wanneer er minder dan 183 dagen in de werkstaat wordt verbleven dan worden de inkomsten in de woonstaat belast.

Een andere mogelijkheid om belastingvoordeel te behalen is het toepassen van salary-split. Hierbij worden de inkomsten, die behaald zijn uit meerdere landen, verdeeld overeenkomstig met de feitelijke verdeling van de werkzaamheden. Salary-split kan daarentegen alleen worden toegepast wanneer er aan een van de voorwaarden van artikel 14 lid 2 Verdrag Nederland-Duitsland 2012 wordt voldaan. Het voordeel kan worden behaald door een gunstiger belastingtarief in één of meerdere landen. Indien er vaststaat dat een werknemer in verschillende landen werkt voor een daar gevestigde werkgever en de kosten die op deze werkzaamheden betrekking hebben goed en evenredig gespecificeerd worden doorberekend, dan zal salary-split moeten worden doorgevoerd (Weerepas, 2017). Een voorbeeld van salary-split is opgenomen in bijlage 3.

Bovendien is er een compensatieregeling opgenomen voor inwoners van Nederland die in Duitsland werkzaam zijn en hierdoor Duitsland het recht heeft om belasting te heffen over de inkomsten die worden genoten. Doordat Duitsland belasting mag heffen kan er geen gebruik gemaakt worden van de Nederlandse aftrekposten zoals hypotheekrenteaftrek. Indien de partner wel in Nederland werkzaam is, dan hoeft er geen nadeel te zijn en kan de hypotheekrenteaftrek alsnog in Nederland genoten worden, tenzij de partner een lager inkomen geniet.

De compensatie betreft het verschil tussen het te betalen belastingbedrag en premies volksverzekeringen in Nederland en het te betalen belastingbedrag en premies volksverzekeringen in Duitsland. Daarbij zijn de Nederlandse en Duitse autoriteiten overeengekomen dat de Duitse premies volksverzekeringen voor de toepassing van de compensatieregeling niet vergelijkbaar met de Nederlandse premies volksverzekeringen, volgens artikel XII par. 2 Protocol Verdrag Nederland-Duitsland 2012. Wanneer men een nadeel ondervindt omdat het inkomen in Duitsland hoger wordt belast, dan kan Nederland dit verschil compenseren door middel van de aangifte inkomstenbelasting. Een voorbeeld van de compensatieregeling is opgenomen in bijlage 4.

5. Inkomsten uit vroegere dienstbetrekking

In dit hoofdstuk zullen de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een persoon die in Nederland woont en inkomsten geniet uit vroegere dienstbetrekking in Duitsland (en vice versa) worden besproken. Daarnaast zullen de mogelijke adviespunten met betrekking tot bovenstaande voor Groeneveld/Semmekrot worden toegelicht.

Aan de hand van de artikelen die beschreven staan in het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 zullen de fiscale gevolgen inzake de inkomsten uit vroegere dienstbetrekking in kaart worden gebracht.

5.1 Verdrag 2012

Zoals besproken in paragraaf 3.1 is het Verdrag van toepassing. Deze is van toepassing op de inkomsten uit vroegere dienstbetrekking die door de inwoner worden genoten. Hieronder vallen pensioenen, met uitzondering van overheidspensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen, in dit onderzoek wordt er alleen gekeken naar pensioenen. Het pensioen dat is uitgekeerd aan een inwoner van een verdragsluitende staat wordt in die staat belast, bepaald volgens artikel 17 lid 1 en artikel 18 lid 2 Verdrag Nederland-Duitsland 2012. Op deze regel zijn een aantal uitzonderingen, in deze gevallen mag het pensioen in de staat worden belast vanwaar het afkomstig is, indien:

- De totale pensioenuitkering het brutobedrag van €15.000, in het betreffende kalenderjaar, te boven gaat en in overeenstemming is met de wetgeving van de staat waaruit deze afkomstig is, of;
- De pensioenuitkering geen periodiek karakter heeft, of;
- De pensioenuitkering, periodiek of niet-periodiek, wordt ontvangen als schadevergoeding wegens politieke vervolging, verwonding of schade ten gevolge van oorlog, militaire dienst, een misdrijf, vaccinatie of een soortgelijke omstandigheid.

Daarnaast wordt een overheidspensioen, volgens art 18 lid 1 Verdrag Nederland-Duitsland 2012, belast in de verdragsluitende staat die het pensioen uitkeert.

Ten aanzien van de eerste uitzondering, de €15.000-grens, wordt er in artikel 17 lid 6 Verdrag Nederland-Duitsland 2012 bepaald dat de verdragsluitende staten onderling regelen waar de inkomsten belast zijn en welke informatie de belastingplichtige door moet geven, zodat er kan worden getoetst of er wordt voldaan aan deze maatstaf.

Tabel 1 wijziging heffingsbevoegdheid

	'Oude' Verdrag	'Nieuwe' Verdrag <€15.000	'Nieuwe' Verdrag > €15.000
Sociale zekerheidspensioen	Bronland	Woonland	Bronland
Bedrijfspensioen	Woonland	Woonland	Bronland
Overheidspensioen	Bronland	Bronland	Bronland
Lijfrente	Woonland	Woonland	Bronland

Het pensioenstelsel bestaat uit verschillende soorten pensioenen, die hieronder toegelicht zullen worden:

- Sociale zekerheidspensioen: dit is een uitkering op basis van de sociale wetgeving. Hierbij valt te denken aan de AOW en de Altersrente.
- Overheidspensioen: dit is een uitkering die wordt ontvangen wanneer er voor de overheid is gewerkt.
- Bedrijfspensioen: dit is een uitkering die wordt ontvangen na een dienstbetrekking bij een bedrijf. Dit is een aanvullende uitkering bovenop de AOW-uitkering (Rijksoverheid, 2017).
- Lijfrente: dit is een uitkering die vrijwillig wordt afgesloten op een leven. Met deze lijfrente zorg je voor een extra inkomen op het moment dat je deze het meest nodig hebt. De fiscale definitie staat vermeld in artikel 1.7 Wet IB.

Met betrekking tot artikel 22 lid 1 sub b onderdeel ee en artikel 22 lid 2 sub b en c Verdrag Nederland-Duitsland 2012 wordt in het geval van inkomsten uit vroegere dienstbetrekking in Nederland gebruik gemaakt van een vrijstelling of verrekening van de te betalen belasting en vanuit Duitsland zal er alleen een verrekening plaatsvinden.

5.2 Fiscale gevolgen

In deze paragraaf worden de fiscale gevolgen ten aanzien van de belastingheffing van de inkomsten uit vroegere dienstbetrekking, zowel vanuit Nederlands en Duits perspectief, besproken.

5.2.1 Nederlands perspectief

Zoals beschreven in paragraaf 5.1 is het Verdrag van toepassing. Met betrekking tot de in dit geval genoten inkomsten uit vroegere dienstbetrekking, inzake artikel 22 lid 2 sub b Verdrag Nederland-Duitsland 2012 en artikel 8 en 10 lid 1 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, is er vastgesteld dat er sprake zal zijn van een vrijstelling van de te betalen belasting van de inkomsten uit Duitsland. Daarnaast is er op basis van artikel 22 lid 2 sub c Verdrag Nederland-Duitsland 2012, bepaald dat pensioenen die geen periodiek karakter hebben, inzake artikel 17 lid 3 Verdrag Nederland-Duitsland 2012, er sprake zal zijn van een verrekening.

Tabel 2 wijziging heffingsbevoegdheid

Inwoner Nederland ontvangt Duits pensioen

	'Oude' Verdrag	'Nieuwe' Verdrag < €15.000	'Nieuwe' Verdrag > €15.000
Sociale zekerheidspensioen	D	NL	D
Bedrijfspensioen	NL	NL	D
Overheidspensioen	D	D	D
Lijfrente	NL	NL	D

Voorbeeld 4 grens €15.000

Belanghebbende, X, inwoner van Nederland, ontvangt Altersrente (AOW) uit Duitsland €9.000 en een bedrijfspensioen uit Duitsland van €5.000. Samen is dit een bedrag van €14.000. X ontvangt minder dan €15.000 aan pensioenen uit Duitsland en dit betekent dat X in Nederland belasting hierover zal moeten betalen.

Voorbeeld 5 grens €15.000

Belanghebbende, Y, inwoner van Nederland, ontvangt Altersrente (AOW) uit Duitsland €15.000 en een bedrijfspensioen uit Duitsland van €6.000. Samen is dit een bedrag van €21.000. Y ontvangt meer dan €15.000 aan pensioenen uit Duitsland en dit betekent dat Y in Duitsland belasting hierover zal moeten betalen.

5.2.2 Duits perspectief

Wanneer de situatie wordt belicht vanuit Duitsland, te weten een inwoner van Duitsland die inkomsten geniet uit een vroegere dienstbetrekking die in Nederland werd uitgeoefend, zal Duitsland een vrijstelling geven voor de inkomsten die betrekking hebben op artikel 17 lid 4 Verdrag Nederland-Duitsland 2012 en par. 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG. Tevens zal er voor de inkomsten die worden genoten met betrekking tot artikel 17 lid 2 en 3 Verdrag Nederland-Duitsland 2012 een verrekening worden toegepast. Voorgaande wordt bepaald op grond van artikel 22 lid 1 sub b onderdeel ee.

Tabel 3 wijziging heffingsbevoegdheid

Inwoner Duitsland ontvangt Nederlands pensioen

	'Oude verdrag'	Nieuw < €15.000	Nieuw > €15.000
Sociale zekerheidspensioen	NL	D	NL
Bedrijfspensioen	D	D	NL
Overheidspensioen	NL	NL	NL
Lijfrente	D	D	NL

5.3 Adviespunten

Wanneer het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 wordt vergeleken met het oude Verdrag, Nederland-Duitsland 1959, zijn er voor deze situatie meerdere veranderingen opgetreden ten opzichte van de fiscale behandeling voor de aangifte inkomstenbelasting. De hoofdregel blijft in beide situaties hetzelfde. Het pensioen wordt belast daar waar de belastingplichtige inwoner is en het ontvangt. Dit volgens artikel 17 lid 1 Verdrag Nederland-Duitsland 2012 en artikel 12 lid 1 Verdrag Nederland-Duitsland 1959. Daarnaast blijft ook het pensioen dat wordt ontvangen als schadevergoeding wegens politieke vervolging, verwonding of schade ten gevolge van oorlog, militaire dienst, een misdrijf, vaccinatie of een soortgelijke omstandigheid hetzelfde behandeld.

Daarnaast zijn er de volgende veranderingen opgetreden:

- In het oude Verdrag werden sociale zekerheidspensioenen belast in het land waaruit deze werden betaald, maar in het nieuwe Verdrag is deze regeling weggefallen. In het nieuwe Verdrag is dit mede opgenomen in het artikel waarin de pensioenen worden behandeld, artikel 17 Verdrag Nederland-Duitsland 2012. Deze zullen nu worden belast in het land waar het pensioen wordt ontvangen, hieronder te verstaan de woonstaat.
- In het nieuwe Verdrag is een voorwaarde toegevoegd waarbij de totale pensioenuitkering het brutobedrag van €15.000, in het betreffende kalenderjaar, te boven gaat en in overeenstemming is met de wetgeving van de staat waaruit deze afkomstig is, dan zal de uitkering belast zijn in de staat waaruit het afkomstig is. Wanneer de uitkering onder de €15.000 blijft, dan zal deze worden belast in de woonstaat. In bijlage 5 is een voorbeeld opgenomen over het verschil van de €15.000-grens tussen het oude en het nieuwe Verdrag.

- In het nieuwe Verdrag is een voorwaarde toegevoegd waarbij de staat waaruit de uitkering afkomstig is belasting mag heffen, wanneer deze geen periodiek karakter heeft. Wanneer er wel sprake is van een periodiek karakter, dan zal de uitkering worden belast in de woonstaat.

Bovendien is er een keuzerecht vastgesteld in artikel 33 lid 6 Verdrag Nederland-Duitsland 2012 voor het jaar 2016, voor pensioengerechtigden uit Nederland en Duitsland, het jaar waarin het nieuwe Verdrag in werking is getreden, waarbij men het oude Verdrag nog mag hanteren indien het nieuwe Verdrag in de aangifte van 2016 een financieel nadeel tot gevolg heeft (Nieuws, Aant. 2 Overgangsrecht en keuze eerste jaar, 2017)

Daarnaast is er na het eerste jaar een andere regeling toe te passen, de overgangsregeling. Deze is bedoeld om gepensioneerden woonachtig in Duitsland met een Nederlands pensioen tegemoet te komen, omdat de heffing in Duitsland over de pensioenen veel voordeliger is dan de heffing in Nederland. De overgangsregeling geldt voor een periode van zes jaar na inwerkingtreding van het Verdrag.

Voor bovenstaande gepensioneerden zijn er een aantal extra voorwaarden in aanmerking te nemen:

- Woonde al voor 12 april 2012 in Duitsland;
- Ontvangt een pensioen of lijnrente uit Nederland;
- Betaalt volgens het oude Verdrag over deze inkomstenbelasting in Duitsland;
- Ontvangt uit Nederland meer dan €15.000 per jaar aan pensioen, lijfrenten of socialezekerheidsuitkeringen;
- Deze uitkeringen zijn al ingegaan voor 1 januari 2016.

Wanneer er aan al deze voorwaarden wordt voldaan is er tot maximaal 2021 minder Nederlandse belasting verschuldigd over de uitkeringen. In 2017 bedraagt de heffing maximaal 10%, in 2018 maximaal 15%, in 2019 maximaal 20%, in 2020 maximaal 25% en ten slotte in 2021 maximaal 30%. Deze percentages betreffen alleen het belastingdeel en niet het premiedeel (te Kaat, 2017). Onderstaand is over de overgangsregeling een voorbeeld opgenomen.

Voorbeeld 6 overgangsregeling

Een inwoner van Duitsland is ouder dan 65 jaar en hij ontvangt het volgende looninkomen en pensioen uit Nederland:

<i>Nederlands looninkomen</i>	<i>€ 20.000</i>
<i>Nederlands pensioen</i>	<i>€30.000</i>
<i>Totaal Nederlands inkomen</i>	<i>€ 50.000</i>
<i>Nederlandse belasting op dit inkomen (excl. premies, aftrekposten en heffingskortingen)</i>	<i>€ 9.625</i>
<i>Evenredig deel van de belasting op het pensioen zonder overgangsregeling (€ 30.000/€ 50.000) * € 9.625</i>	<i>€ 5.775</i>
<i>Maximaal verschuldigde belasting over het pensioen, op basis van de overgangsregeling 10% (2017)</i>	<i>€ 3.000</i>
<i>Vermindering ten gevolge van de overgangsregeling, € 5.775 -/- € 3.000</i>	<i>€ 2.775</i>

In dit voorbeeld is de overgangsregeling in acht genomen. Dit is te zien aan het percentage van 10% van de maximaal verschuldigde belasting over het Nederlandse pensioen in 2017.

Het advies voor klanten uit Nederland, die een Nederlands of Duits pensioen genieten, is in principe het gebruiken van het nieuwe Verdrag, maar wanneer deze nadeliger is dan het oude Verdrag dan wordt er geadviseerd om voor belastingjaar 2016 het oude Verdrag in acht te nemen. Vanaf het belastingjaar 2017 is het advies voor klanten uit Duitsland, die een financieel nadeel hebben van het nieuwe Verdrag, om gebruik te maken van de overgangsregeling wanneer aan de voorwaarden wordt voldaan. Het financiële nadeel zit voornamelijk in het feit dat Nederland een heffing hanteert van 18.35% tot 52% en Duitsland hanteert een percentage afhankelijk van de leeftijd van de persoon bij wie het pensioen is ingegaan. Zo wordt er bij een pensioengerechtigde inwoner van Duitsland, tussen de 14,0% en 23,97% belasting geheven over zijn bedrijfspensioen. Daarnaast moet er per klant de situatie in kaart worden gebracht en op basis hiervan kan er worden bepaald welke regeling ten aanzien van de pensioenen van toepassing is (Jornitz, Schwing, & Hock, Einkommensteuer, 2016).

6. Inkomsten uit een onderneming

In dit hoofdstuk zullen de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een persoon die in Nederland woont en inkomsten geniet uit een onderneming in Nederland en Duitsland (en vice versa) worden besproken. Daarnaast zullen de mogelijke adviespunten met betrekking tot bovenstaande voor Groeneveld/Semmekrot worden toegelicht.

Aan de hand van de artikelen die beschreven staan in het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 zullen de fiscale gevolgen inzake de inkomsten uit onderneming, in dit geval een eenmanszaak, vennootschap onder firma (vof) en een Offene Handelsgesellschaft (OHG) en Einzelunternehmen in kaart worden gebracht (Jornitz, Schwing, & Hock, Steuern und Entscheidung, 2016)

6.1 Verdrag 2012

Zoals besproken in paragraaf 3.1 is het Verdrag van toepassing. Deze is van toepassing op inkomsten uit een onderneming. Een onderneming is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die erop is gericht om deel te nemen aan het maatschappelijke productieproces met het oogmerk winst te behalen. Hieronder vallen de inkomsten uit een eenmanszaak, een maatschap, een vof en een commanditaire vennootschap (van Kempen, 2017).

De inkomstenbelasting is van toepassing op inkomsten uit een onderneming. Volgens de Nederlandse en Duitse wetgeving is de definitie van ondernemer als volgt omschreven: “een ondernemer, een natuurlijk persoon, is de belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming, volgens artikel 3.4 IB en par. 14 Abs.1 BGB”. “Rechtstreeks verbonden voor verbintenissen” betekent dat de belastingplichtige tegenover de zakelijke schuldeisers aansprakelijk is voor de schulden van de onderneming. Een persoon die voor eigen rekening een onderneming drijft, is rechtstreeks aansprakelijk voor schulden van zijn onderneming. Schuldeisers kunnen verhaal halen op het gehele privévermogen van degene die hoofdelijk aansprakelijk is. Daarnaast is de ondernemer, op grond van artikel 1.1 IB, belastingplichtig over de belastbare winst uit zijn onderneming.

De inkomsten uit een onderneming van een verdragsluitende staat zijn in die staat belastbaar, tenzij de onderneming in de andere verdragsluitende staat haar bedrijf uitoefent door middel van een daar gevestigde vaste inrichting. Dit is bepaald in artikel 7 lid 1 Verdrag Nederland-Duitsland 2012. Wanneer de inkomensbestanddelen mogen worden belast in de andere verdragsluitende staat, dan zal deze een vrijstelling geven van de te betalen belasting. Dit is bepaald op grond van artikel 22 Verdrag Nederland-Duitsland 2012.

6.2 Fiscale gevolgen

In deze paragraaf worden de fiscale gevolgen ten aanzien van de belastingheffing van de inkomsten uit onderneming, zowel vanuit Nederlands en Duits perspectief, besproken.

6.2.1 Nederlands perspectief

De inkomsten uit een onderneming van een verdragsluitende staat zijn in die staat belastbaar, tenzij de onderneming in de andere verdragsluitende staat haar bedrijf uitoefent door middel van een daar gevestigde vaste inrichting. Dit is bepaald in artikel 7 Verdrag Nederland-Duitsland 2012. In dit perspectief is er sprake van een vof in Nederland en een OHG in Duitsland. Laatstgenoemde is de Duitse versie van een vof. Deze twee ondernemingen zijn niet van elkaar afhankelijk. Waar deze onderneming

is gelegen, is afhankelijk van waar de feitelijke leiding plaats vindt. De feitelijke leiding is meestal daar waar de bestuursleden leidinggeven aan de onderneming. Op basis van voorgaande zijn de inkomsten van de vof in Nederland belast en de inkomsten van de OHG in Duitsland belast. Dit omdat de ondernemingen ook daar worden uitgeoefend waar zij gelegen zijn.

Met betrekking tot de in dit geval genoten inkomsten uit onderneming, is er vastgesteld dat er sprake zal zijn van een vrijstelling van de te betalen belasting van de inkomsten uit Duitsland. Er is hier sprake van een vrijstelling, omdat de inkomsten die voortvloeien uit de OHG voortkomen uit de werkzaamheden die daar worden verricht.

Dit heeft tot gevolg dat Nederland vrijstelling zal verlenen over de te betalen belasting ten aanzien van de inkomsten uit de onderneming uit Duitsland, op grond van artikel 8, artikel 9 lid 1 sub a en artikel 10 lid 1 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Duitsland heeft het recht om belasting te heffen over de inkomsten uit de onderneming in Duitsland op basis van het Verdrag. De inkomsten die voortvloeien uit de vof zullen wel in Nederland belast worden, omdat deze ook toe te wijzen zijn aan de werkzaamheden die in Nederland worden verricht.

In bijlage 6 is een voorbeeld opgenomen met betrekking tot de inkomsten uit onderneming met een vrijstelling met progressievoorbehoud.

6.2.2 Duits perspectief

Wanneer de situatie wordt belicht vanuit Duitsland, te weten een inwoner van Duitsland die inkomsten geniet uit een onderneming, een vof en een OHG, zal Duitsland een vrijstelling met progressievoorbehoud geven over de te betalen belasting ten aanzien van de inkomsten van de vof in Nederland. Dit is bepaald in artikel 7 lid 1 en artikel 22 lid 1 sub a Verdrag Nederland-Duitsland 2012 en par. 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG.

6.3 Adviespunten

Wanneer het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 wordt vergeleken met het oude Verdrag, Nederland-Duitsland 1959, zijn er voor deze situatie geen veranderingen opgetreden ten opzichte van de fiscale behandeling voor de aangifte inkomstenbelasting. Bij het opstellen van de aangifte dienen de inkomsten uit onderneming te worden opgenomen, waarbij voor de inkomsten uit Duitsland de bovengenoemde vrijstelling in acht wordt genomen. Daarbij moeten de inkomsten en aftrekposten naar evenredigheid worden verdeeld. De inkomsten zijn niet in Nederland belast, maar in Duitsland. De inkomsten die voortvloeien uit de onderneming uit Nederland zullen wel in Nederland belast worden.

7. DGA met inkomsten uit dienstbetrekking en bestuurdersbeloningen

In dit hoofdstuk zullen de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een directeur-groootaandeelhouder die in Nederland woont en inkomsten geniet uit dienstbetrekking en bestuurdersbeloningen worden besproken. Daarnaast zullen de mogelijke adviespunten met betrekking tot bovenstaande voor Groeneveld/Semmekrot worden toegelicht.

Aan de hand van de artikelen die beschreven staan in het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 zullen de fiscale gevolgen inzake de inkomsten uit dienstbetrekking en bestuurdersbeloningen van een directeur-groootaandeelhouder in kaart worden gebracht.

7.1 Verdrag 2012

Zoals besproken in paragraaf 3.1 is het Verdrag van toepassing. Deze is van toepassing op bestuurdersbeloningen, dit wil zeggen beloningen uit onderneming. De beloningen worden in de werkstaat belast. Dit is de staat waar de werkzaamheden als lid van raad van beheer worden uitgeoefend. Onder het begrip lid van raad van beheer wordt verstaan: personen die zijn belast met de algemene leiding van het lichaam als personen die zijn belast met het toezicht daarop. Voorgaande wordt vastgesteld in artikel 15 lid 1 en 2 Verdrag Nederland-Duitsland 2012. Wanneer de inkomensbestanddelen mogen worden belast in de werkstaat, dan zal deze een verrekening geven van de te betalen belasting. Dit is bepaald op grond van artikel 22 Verdrag Nederland-Duitsland 2012.

Onder bestuurdersbeloningen vallen tantièmes, bonussen en salaris als bestuurder (Pötgens, Cursus Belastingrecht, 2017). Naast de bestuurdersbeloningen kan een DGA ook inkomsten genieten voor de werkzaamheden als 'werknemer'. Inkomsten als werknemer worden gezien als inkomsten uit dienstbetrekking en worden dan ook zo behandeld. De fiscale behandeling hiervan is beschreven in paragraaf 4.2.1.

7.2 Fiscale gevolgen

In deze paragraaf worden de fiscale gevolgen ten aanzien van de belastingheffing van de inkomsten van een DGA uit een onderneming, zowel vanuit Nederlands en Duits perspectief, besproken.

7.2.1 Nederlands perspectief

Zoals is besproken in paragraaf 7.1 is het Verdrag van toepassing. Deze is van toepassing op inkomsten uit dienstbetrekking en bestuurdersbeloningen van een DGA. De verkregen inkomsten door een inwoner van een verdragsluitende staat, de woonstaat, als lid van de raad van beheer van een B.V. of GmbH die gevestigd is in de andere staat, de werkstaat, mogen in de werkstaat worden belast. Dit wordt bepaald in artikel 15 Verdrag Nederland-Duitsland 2012.

Een DGA kan inkomsten genieten uit dienstbetrekking en uit bestuurdersbeloningen. Hiertussen zit een verschil (Pötgens, Cursus Belastingrecht, 2017). Inkomsten als werknemer worden gezien als inkomsten uit dienstbetrekking en worden dan ook zo behandeld. Deze inkomsten mogen in beginsel worden belast in Duitsland op basis van artikel 14 lid 1 en artikel 22 lid 2 sub b Verdrag Nederland-Duitsland 2012. De inkomsten als bestuurder worden gezien als bestuurdersbeloningen en worden dan ook zo behandeld. Wanneer er sprake is van bestuurdersbeloningen, mag de werkstaat hierover belasting

heffen. Dit wordt vastgesteld in artikel 15 Verdrag Nederland-Duitsland 2012. De inkomsten uit dienstverband en uit bestuurdersbeloningen zullen worden gesplitst aan de hand van een salary-split. Hierbij worden de inkomsten van een inwoner van Nederland die directeur en werknemer is in een concern in Duitsland gesplitst.

Met betrekking tot de bestuurdersbeloningen van een DGA is er vastgesteld dat er sprake zal zijn van een verrekening van de te betalen belasting van de inkomsten uit Duitsland. Hierbij wordt de te betalen belasting naar evenredigheid verrekend. Dit wordt bepaald in artikel 22 lid 2 sub c Verdrag Nederland-Duitsland 2012. Echter past Nederland in sommige gevallen een vrijstelling met progressievoorbehoud toe in plaats van een verrekening. Dit gebeurt wanneer er geen sprake is van belastingontwijking of wanneer over de bestuurdersbeloning in de andere staat, belasting wordt geheven op een manier die niet gunstiger is dan de belasting over de inkomsten uit dienstbetrekking in de andere staat (Pötgens, Cursus Belastingrecht, 2016)-

Wanneer een inwoner van Nederland werkzaam is bij een Duitse GmbH als werknemer en bestuurder, dan zal de salary-split worden toegepast. Nederland zal het wereldinkomen belasten en het deel dat uit Duitsland wordt ontvangen, verrekenen naar evenredigheid. Dit deel wordt niet belast in Nederland, maar wel in Duitsland. Doordat Duitsland een lager IB-tarief heeft, zal hier een belastingvoordeel uit voort komen. Dit voordeel is toegelicht in voorbeeld 11.

7.2.2 Duits perspectief

Wanneer de situatie wordt belicht vanuit Duitsland, te weten een inwoner van Duitsland die inkomsten geniet uit eigen onderneming als DGA, zal Duitsland een verrekening verlenen over de te betalen belasting ten aanzien van de beloningen van de B.V. in Nederland. Dit is bepaald in artikel 22 lid 1 sub b onderdeel cc Verdrag Nederland-Duitsland 2012. Nederland mag in dit geval heffen over de bovengenoemde beloningen, volgens artikel 15 Verdrag Nederland-Duitsland 2012.

7.3 Adviespunten

Wanneer het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 wordt vergeleken met het oude Verdrag, Nederland-Duitsland 1959, zijn er verschillen. In het nieuwe Verdrag is het artikel voor bestuurdersbeloningen toegevoegd, artikel 15 Verdrag Nederland-Duitsland 2012. De bestuurder werd eerder behandeld als werknemer, alsof hij inkomsten uit dienstbetrekking genoot, volgens artikel 10 Verdrag Nederland-Duitsland 1959. Hierbij mocht het land heffen waar de werkzaamheden werden uitgeoefend, de werkstaat. Daarnaast werd er rekening gehouden met de hoeveelheid tijd die werd gewerkt in de andere verdragsluitende staat, om te bepalen welke staat heffingsbevoegd was omtrent de 183-dagenregeling (Pondes, 2016).

In het nieuwe Verdrag is een aparte bepaling voor bestuurdersbeloningen opgenomen, zoals bovengenoemd. In dit artikel wordt er gekeken naar de vestigingsplaats van de vennootschap en worden het salaris en de bestuurdersbeloningen van de directeur in dat land belast. Doordat er eerder in het werkland geheven mocht worden, waarbij een vrijstelling met progressievoorbehoud werd verleend, en nu in het land van vestiging, waar een verrekening wordt verleend, kunnen er verschillen ontstaan in de te betalen belasting doordat er in beide landen een ander tarief wordt geheven. In bijlage 7 is hierover een voorbeeld opgenomen.

Het advies is om in deze situatie te laten vaststellen wanneer iemand werkzaam is als werknemer voor de vennootschap of als bestuurder. Indien er sprake is van beide valt de DGA onder het directeurs- en werknemersartikel, artikel 14 en 15 Verdrag Nederland-Duitsland 2012. De beloning vanuit de vennootschap zal worden gesplitst aan de hand van salary-split. Wanneer dit tijdig gebeurt, samen met

een goede onderbouwing, dan zullen toekomstige discussies met de Duitse en Nederlandse fiscus en dubbele belastingheffing worden voorkomen. Hierin kunnen namelijk onenigheden ontstaan doordat het niet duidelijk is vermeld waar welke inkomsten vandaan komen en dus belast mogen worden. De Duitse Belastingdienst gaat er namelijk vanuit dat de volledige beloning van een bestuurder onder de nieuwe wetgeving valt en in Duitsland mag worden belast. De Nederlandse Belastingdienst hanteert een 'voor zover principe'. Voor zover de inkomsten voortvloeien uit werkzaamheden in Nederland, mogen deze hier worden belast. Ook voor Nederland geldt het principe dat wanneer de inkomsten voortvloeien uit werkzaamheden als bestuurder, de nieuwe wetgeving (Pondes, 2016).

Voorbeeld 7 overweging wel/geen toepassing salary split bij directeuren

Belanghebbende, X, werkt fysiek 50% van zijn tijd in Nederland en ontvangt hiervoor €75.000. Daarnaast werkt hij 50% van zijn tijd in Duitsland als bestuurder en ontvangt hiervoor €75.000.

Omschrijving	Salary-split	Geen salary-split
<i>Bruto inkomen</i>	<i>€150.000</i>	<i>€150.000</i>
<i>Nederlandse inkomstenbelasting</i>	<i>€60.000</i>	<i>€60.000</i>
<i>Duitse inkomstenbelasting</i>	<i>€22.500</i>	<i>€0</i>
<i>Voorkoming van dubbele belasting €75.000/€150.000*60.000=€30.000</i>	<i>€30.000</i>	<i>€0</i>
<i>Netto inkomen</i>	<i>€97.500</i>	<i>€90.000</i>

Het belastingvoordeel van het toepassen van de salary-split is in dit voorbeeld €7.500.

8. Conclusie

In dit hoofdstuk zal de centrale onderzoeksvraag, *“Wat zijn de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een persoon die in Nederland woont en inkomensbestanddelen heeft in Duitsland (en vice versa) en wat zijn met betrekking hiertoe mogelijke adviespunten voor Groeneveld/Semmekrot Accountants en Belastingadviseurs?”*, worden beantwoord.

Doordat de hoofdvraag een brede omvang heeft, is het niet mogelijk om deze te beantwoorden zonder behulp van het benoemen van specifieke inkomensbestanddelen. De deelvragen omvatten gegevens met betrekking tot verschillende inkomensbestanddelen en om deze reden zal er per deelvraag een conclusie worden gegeven.

8.1 Vakantiewoning

De inkomensbestanddelen inzake een vakantiewoning worden volgens het Verdrag belast in de verdragsluitende staat, daar waar het is gelegen. Dit is vastgesteld voor zowel een inwoner van Nederland als een inwoner van Duitsland. In het geval van een vakantiewoning zal de woonstaat voorkoming geven door middel van een vrijstelling met progressievoorbehoud. Wanneer het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 wordt vergeleken met het oude Verdrag, Nederland-Duitsland 1959, zijn er voor deze situatieschets geen veranderingen opgetreden ten opzichte van de fiscale behandeling voor de aangifte inkomstenbelasting. Echter is er in de wet inkomstenbelasting wel een aanpassing gemaakt met betrekking tot de vermogensheffing van box 3, hierdoor kan er een belastingvoordeel ontstaan door de veranderde belastingpercentages.

8.2 Inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking

De inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking worden volgens het Verdrag belast in de staat van de inwoner, tenzij de dienstbetrekking in de andere verdragsluitende staat wordt uitgevoerd. Hierop is een uitzondering waarbij de inkomsten worden belast in de staat van de inwoner, wanneer er wordt voldaan aan de voorwaarden zoals genoemd in paragraaf 4.1.

Wanneer het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 wordt vergeleken met het oude Verdrag, Nederland-Duitsland 1959, is er een verandering opgetreden met betrekking tot de 183-dagenregeling. Hierdoor kunnen er verschillen optreden ten aanzien van de heffingsbevoegdheid over het genoten loon. In het nieuwe Verdrag wordt er uitgegaan van een tijdvak van 12 maanden en in het oude Verdrag werd er uitgegaan van een tijdvak van een kalenderjaar.

Om een eventueel belastingvoordeel te behalen kan er gebruik gemaakt worden van de salary-split. De inkomsten, behaald uit meerdere landen, worden verdeeld overeenkomstig met de feitelijke verdeling van de werkzaamheden. Het voordeel kan ontstaan doordat hier een gunstiger belastingtarief is.

Bovendien is er een compensatieregeling voor inwoners van Nederland die in Duitsland werkzaam zijn en hierdoor in Duitsland belasting moeten betalen over hun inkomsten. Deze compensatie betreft het verschil tussen het te betalen belastingbedrag en premies volksverzekering in Nederland en die in Duitsland. Wanneer men een nadeel ondervindt doordat het inkomen in Duitsland hoger wordt belast, dan zal Nederland dit verschil compenseren door middel van de aangifte inkomstenbelasting.

In het geval van inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking zal de werkstaat voorkoming verlenen door middel van een vrijstelling met progressievoorbehoud. Wanneer de uitzondering van toepassing is, dan zal de woonstaat een vrijstelling met progressievoorbehoud verlenen.

8.3 Inkomsten uit vroegere dienstbetrekking

De inkomsten uit vroegere dienstbetrekking worden volgens het Verdrag belast in de staat van de inwoner, daar waar de inkomsten worden genoten. Daarop zijn een aantal uitzonderingen welke zijn genoemd in paragraaf 5.1. In deze gevallen worden de inkomsten belast in de staat vanwaar het afkomstig is.

Wanneer het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 wordt vergeleken met het oude Verdrag, Nederland-Duitsland 1959, zijn er voor deze situatie meerdere veranderingen opgetreden ten opzichte van de fiscale behandeling voor de aangifte inkomstenbelasting.

De volgende veranderingen zijn opgetreden met betrekking tot de belastingheffing in het land waaruit de inkomsten worden ontvangen:

- In het oude Verdrag werden socialezekerheidsuitkeringen belast in het land waaruit deze werden betaald, maar in het nieuwe Verdrag is deze regeling weggefallen.
- In het nieuwe Verdrag is een voorwaarde toegevoegd waarbij de totale pensioenuitkering het brutobedrag van €15.000, in het betreffende kalenderjaar, te boven gaat en in overeenstemming is met de wetgeving van de staat waaruit deze afkomstig is.
- In het nieuwe Verdrag is een voorwaarde toegevoegd waarbij de pensioenuitkering geen periodiek karakter heeft.

Bovendien is er een keuzerecht voor het jaar 2016, voor pensioengerechtigden uit Nederland en Duitsland, het jaar waarin het nieuwe Verdrag in werking is getreden, waarbij men het oude Verdrag nog mag hanteren indien het nieuwe Verdrag in de aangifte van 2016 een financieel nadeel tot gevolg heeft.

Daarnaast is er na het eerste jaar een andere regeling toe te passen, de overgangsregeling. Deze is bedoeld om gepensioneerden woonachtig in Duitsland met een Nederlands pensioen tegemoet te komen, omdat de heffing in Duitsland over de pensioenen veel voordeliger is dan de heffing in Nederland. De overgangsregeling geldt voor een periode van zes jaar na inwerkingtreding van het Verdrag. Om van deze regeling gebruik te mogen maken, moet er aan een aantal voorwaarden worden voldaan. Daarnaast wordt voor elk van de zes jaren een lager belastingpercentage voor de te betalen belasting in acht genomen. Voorgaande is beschreven in paragraaf 5.3.

In beginsel zal er ter voorkoming van dubbele belasting een vrijstelling met progressievoorbehoud worden verleend. Wanneer er sprake is van pensioenen die geen periodiek karakter dragen, dan zal er een verrekening worden verleend.

8.4 Inkomsten uit een onderneming

De inkomsten uit een onderneming van een van de verdragsluitende staten worden volgens het Verdrag in die staat belast, tenzij in de andere verdragsluitende staat het bedrijf wordt uitgeoefend door middel van een daar gevestigde vaste inrichting. Hierbij is het van belang waar de daadwerkelijke bedrijfsuitoefening plaatsvindt.

Wanneer het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 wordt vergeleken met het oude Verdrag, Nederland-Duitsland 1959, zijn er voor deze situatie geen veranderingen opgetreden ten opzichte van de fiscale behandeling voor de aangifte inkomstenbelasting. Wat betreft de voorkoming van dubbele belasting zal er een vrijstelling met progressievoorbehoud worden verleend.

8.5 DGA met inkomsten uit dienstbetrekking en bestuurdersbeloningen

De inkomsten van een DGA uit bestuurdersbeloningen worden volgens het Verdrag belast in de vestigingsstaat van het lichaam waarvan men lid van de raad van beheer is. Hierbij moet worden bepaald of sprake is van werkzaamheden als werknemer en daarnaast als bestuurder. In deze situatie moet eventueel een salary-split worden toegepast, dit is beschreven in paragraaf 7.2.1. De inkomsten van een DGA uit dienstbetrekking worden volgens het Verdrag belast in de woonstaat, tenzij de dienstbetrekking in de andere verdragsluitende staat wordt uitgeoefend, oftewel de werkstaat.

Wanneer het Verdrag Nederland-Duitsland 2012 wordt vergeleken met het oude Verdrag, Nederland-Duitsland 1959, zijn er wel degelijk verschillen. In het nieuwe Verdrag is het artikel voor bestuurdersbeloningen toegevoegd, artikel 15 Verdrag Nederland-Duitsland 2012. De bestuurder werd eerder behandeld als werknemer, alsof hij inkomsten uit dienstbetrekking genoot, volgens artikel 10 Verdrag Nederland-Duitsland 1959. Hierbij mocht het land heffen daar waar de werkzaamheden werden uitgeoefend. Daarnaast werd er rekening gehouden met de hoeveelheid tijd die werd gewerkt in de andere verdragsluitende staat. Doordat er eerder in het werkland geheven mocht worden en nu in het land van vestiging kunnen er verschillen ontstaan in de te betalen belasting doordat er in beide landen een ander tarief wordt geheven.

In beginsel zal er ter voorkoming van dubbele belasting een verrekening worden verleend. In het oude Verdrag werd hiervoor een vrijstelling met progressievoorbehoud verleend. Echter past Nederland alsnog in sommige gevallen een vrijstelling met progressievoorbehoud toe. Dit wanneer er geen sprake is van belastingontwijking of wanneer over de bestuurdersbeloning uit de werkstaat belasting wordt geheven, op een manier die niet gunstiger is dan de belasting over de inkomsten uit dienstbetrekking in de andere staat.

9. Reflectie

In deze reflectie blikken wij terug op het verloop van het onderzoek. Deze reflectie wordt opgesplitst in een aantal sub onderwerpen: inhoud, onderling functioneren, samenwerking met de begeleiders en leerpunten.

Inhoud

In dit rapport is onderzoek verricht naar de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een persoon die in Nederland woont en inkomensbestanddelen heeft in Duitsland. De aanleiding voor dit onderzoek is het feit dat het Verdrag erg recent is ingegaan en hier nog weinig informatie over is vervaardigd. Het proces om tot deze aanleiding te komen is voor ons gevoel redelijk vlot verlopen. Bij Groeneveld/Semmekrot konden ze aangeven dat zij met betrekking tot het nieuwe Verdrag nog graag extra informatie wilden in verband met het opstellen van aangiften inkomstenbelasting en het adviseren van hun klanten. Doordat wij ook in deze regio wonen was dit een interessant voorstel.

Om dit rapport te kunnen schrijven hebben wij een centrale onderzoeksvraag en daarbij behorende deelvragen opgesteld. Aan de hand van de deelvragen was het eenvoudiger om tot de conclusie van de centrale onderzoeksvraag te komen. Naar ons idee hebben wij er veel aan gehad om meerdere deelvragen te gebruiken binnen het onderzoek. Wel was het zo dat het ene onderwerp makkelijker was dan het andere onderwerp. De deelvraag over de inkomsten uit vroegere dienstbetrekking vonden wij het meest lastige onderwerp. Dit doordat hier de meeste veranderingen plaats hebben gevonden.

Ons doel was om de informatie uit dit onderzoek zo toepasselijk mogelijk te maken voor Groeneveld/Semmekrot. Het is de bedoeling dat zij deze informatie kunnen gebruiken voor het maken van aangiften inkomstenbelasting waarbij deze zaken aan bod komen.

De methodologische verantwoording heeft pas aan het eind van het onderzoek een goede vorm gekregen. Voordat wij aan het onderzoek begonnen hadden wij al wel een idee welke methoden en bronnen wij voor dit onderzoek konden gebruiken, maar gedurende het onderzoek hebben wij hier nog een aantal keren aanpassingen in gemaakt. De methode die wij hebben gebruikt is niet veranderd, maar wij hebben wel andere bronnen toegevoegd waarmee wij het onderzoek beter uit konden voeren.

Aangezien wij meerdere bronnen hebben gebruikt, is de informatie die wij hebben toegepast controleerbaar en heeft hierdoor een hogere waarde van betrouwbaarheid, waardoor er nauwelijks sprake zal zijn van toevallige fouten. Daarnaast wordt de validiteit van de informatie ook gewaarborgd, omdat het gebruik van meerdere bronnen de kans op systematische fouten verkleint. Het uitzoeken welke informatie daadwerkelijk belangrijk was voor het onderzoek was een lastig gedeelte binnen het proces, omdat je de juiste en meest volledige informatie wilt gebruiken.

Qua planning hadden wij een redelijk idee van wat wij konden verwachten. Wij hebben ons hier dan ook goed aan kunnen houden en liepen op een gegeven moment zelfs voor. Hierover hebben wij dan ook een zeer tevreden gevoel.

Aanbevelingen voor verder onderzoek

Doordat niet alle onderwerpen die in het Verdrag te vinden zijn in dit rapport besproken konden worden, is ons advies voor eventueel verder onderzoek het toespitsen op onderwerpen die niet in dit rapport zijn behandeld. Bijvoorbeeld onderwerpen als dividenden, interest en royalty's. Daarnaast zou er ook een verdieping van de behandelde onderwerpen kunnen plaatsvinden, zoals de inkomsten uit vroegere dienstbetrekking.

Onderling functioneren

Wij zijn beide tevreden over de manier waarop wij hebben kunnen samenwerken. We konden elkaar daar ondersteunen en aanvullen waar nodig. Het hele onderzoek hebben wij dan ook gezamenlijk doorlopen door telkens een bepaalde tijd te plannen waarop wij hieraan gezamenlijk konden werken. De zelfstandigheid in het onderzoek was voor ons geen groot probleem. We kwamen beide onze afspraken na, liepen op schema en trokken aan de bel bij de begeleider wanneer nodig. Op gegeven moment waren wij soms de weg kwijt en wisten we niet meer wat goed of fout was. Wanneer deze situatie aan bod kwam, konden wij een afspraak maken met onze begeleider om de feedback toe te lichten en ons weer verder op weg te helpen. Daarnaast konden wij altijd aankloppen bij Groeneveld/Semmekrot wanneer wij hun ook nodig hadden.

Voor ons gevoel ging is het proces tijdens het onderzoek goed verlopen. In het begin wisten wij niet altijd goed wat er van ons werd verwacht, maar door duidelijke feedback en tips konden wij telkens weer een nieuwe stap zetten. Wij voelden ons hierin begrepen en hebben de begeleiding als prettig ervaren.

Samenwerking met de begeleiders

Het verloop van de samenwerking met Groeneveld/Semmekrot was erg fijn. Wanneer wij hulp nodig hadden stonden zij voor ons klaar. Ook konden wij daar altijd terecht met al onze vragen en mochten wij ook binnen het kantoor werken aan het onderzoek.

De samenwerking met mr. mw. B.A.I. Ensink liep erg soepel. Wij ontvingen telkens snel feedback wanneer wij wat hadden ingeleverd en konden hierna ook een afspraak inplannen om deze feedback te verhelderen. Daarnaast mochten wij altijd een afspraak inplannen als wij extra hulp nodig hadden, dit kon dan ook in een kort tijdsbestek.

Leerpunten

- ✓ Voortgangsbewaking: bij een volgend onderzoek willen wij voor onszelf beter bijhouden wat de voortgang binnen het proces is. Op deze manier kunnen wij sneller zien waar we zijn gebleven en welke werkzaamheden nog moeten gebeuren.
- ✓ Afstemming opdrachtgever/begeleider: bij een volgend onderzoek willen wij zorgen dat de afstemming tussen de opdrachtgever en begeleider duidelijker is. Op deze manier weten beide partijen waar zij aan toe zijn, wat zij van elkaar kunnen verwachten en wat er van henzelf wordt verwacht.
- ✓ Hulp vragen: wij hebben in dit onderzoek wel telkens om hulp gevraagd, maar willen dit in het vervolg al eerder in het proces in werking zetten. Dit scheelt veel tijd aan het einde, door goed overleg, en frustraties bij onszelf.
- ✓ Expliciete opdrachtschrijving: bij een volgend onderzoek willen wij ervoor zorgen dat wij vanaf het begin van het proces een goede opdrachtschrijving hebben, wij beter weten wat wij moeten gaan doen en wat er van ons wordt verwacht.

10. Lijst met afkortingen

Abs.	Absatz
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BW	Burgerlijk Wetboek
Est.	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz 2009
IB	Wet Inkomstenbelasting 2001
Jo.	Juncto
Par.	Paragraaf
PVV	Premie volksverzekeringen
Uitv.reg.	Uitvoeringsregeling

11. Literatuurlijst

- Arends, A. (2017, April 14). *Cursus Belastingrecht. IB 5.1.2.D.b Rendementsklassen en vermogensmix*. Deventer, Overijssel, Nederland.
- Arends, A. (2017, April 14). *Cursus Belastingrecht. IB 5.1.2.D. a Inleiding*. Deventer, Overijssel, Nederland.
- Beudeker. (2017, 03 01). Article 25 OESO-Modelverdrag MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE. *NDFR*, 4-7.
- de Jong, M. (2015, 02 16). Algemene leerstukken Verschillende voorkomingstechnieken. *NDFR*, 2-3.
- Janssen, G. (2017, Maart 29). *Cursus Belastingrecht. IBR.2.4.1.B.g Ondernemersaftrek en MKB-winstvrijstelling*. Deventer, Overijssel, Nederland.
- Jornitz, M., Schwing, H., & Hock, B. (2016, Oktober 01). *Einkommensteuer*. 5. Fulda, Hessen, Duitsland: Hochschule Fulda.
- Jornitz, M., Schwing, H., & Hock, B. (2016, Oktober 01). *Steuern und Entscheidung*. 38-44. Fulda, Hessen, Duitsland: Hochschule Fulda.
- Kluwer. (2017, Mei 27). Aant. 2.2 Berekening leegwaarderatio. *Vakstudienieuws Inkomstenbelasting*.
- Nieuws, R. V. (2010, Januari 01). Aant. 3.2.1. 'Days of physical presence method'. *Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht*.
- Nieuws, R. V. (2017, 01 18). Aant. 2 Overgangsrecht en keuze eerste jaar. *Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht*, 1-2.
- Pondes, I. (2016, November 15). *het ondernemersblog*. Opgeroepen op mei 3, 2017, van <http://www.hetondernemersblog.nl/2016/nieuw-verdrag-met-duitsland-het-wordt-nu-echt-serieus-deel-bestuurdersbeloningen/>
- Pötgens, P. (2016, April 11). *Cursus Belastingrecht. IBR.3.4.5.C.g Soms verrekening in plaats van vrijstelling*. Deventer, Overijssel, Nederland.
- Pötgens, P. (2017, Maart 29). *Cursus Belastingrecht. IBR.3.4.5.B.c4 Werkgever niet in de werkstaat gevestigd*. Deventer, Overijssel, Nederland: Wolters Kluwer Nederland B.V.
- Pötgens, P. (2017, maart 29). *Cursus Belastingrecht. IBR.3.4.5.C Bestuurders- en commissarissenbeloningen (art. 16 OESO-Modelverdrag)*. Deventer, Overijssel, Nederland.
- Pötgens, P. (2017, Maart 29). *Cursus Belastingrecht. IBR.3.4.5.C.d '-beloningen': tantième, bonus, salaris*. Deventer, Overijssel, Nederland.
- Redactie Rechtspraak. (2017, April 13). *Rechtspraak*. Opgeroepen op april 13, 2017, van <https://www.rechtspraak.nl/Uw-Situatie/Onderwerpen/Oplossen-zonder-rechter/Arbitrage>
- Rijksoverheid. (2017, Juni 02). *Opbouw pensioenstelsel*. Opgehaald van <https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/pensioen/inhoud/opbouw-pensioenstelsel>

- te Kaat, R. (2017, maart 22). Wonen in Duitsland, pensioen uit Nederland: actie gewenst! *Over de Grens*, 1. Opgeroepen op maart 22, 2017, van Fiscaal up to date: <http://www.futd.nl/vakblad/over-de-grens/algemeen/wonen-in-duitsland-pensioen-uit-nederland-actie-gewenst/>
- van Kempen, M. (2017, Maart 28). Cursus Belastingrecht. *IB.3.2.2.A.a Algemeen*, 115. Deventer, Overijssel, Nederland: Wolters Kluwer Nederland B.V.
- van Raad, P. (2017, April 18). Cursus Belastingrecht. *IBR 0.7.2.A Evenredige toerekening; progressiewerking*. Deventer, Overijssel, Nederland: Wolters Kluwer Nederland B.V.
- van Raad, P. (2017, April 08). Cursus Belastingrecht. *IBR 3.4.0.B bruto of netto-inkomens- of vermogensbestanddeel*. Deventer, Overijssel, Nederland: Wolters Kluwer Nederland B.V.
- van Schaaijk, G. (2015). *Praktijkgericht juridisch onderzoek*. Boom Juridische uitgevers. Opgeroepen op maart 7, 2017
- van Westen, G. (2017, April 25). Cursus Belastingrecht. *LB.10.1.d beloning komt ten laste van een vaste inrichting die de werkgever heeft in de andere staat*. Deventer, Overijssel, Nederland.
- Weerepas, m. (2017, April 25). Cursus Belastingrecht . *LB 10.3 Salary split*. Deventer, Overijssel, Nederland: Wolters Kluwer Nederland B.V. .

Bijlagen

Bijlage 1 Logboek

Legenda	
Deelvraag 1	Wat zijn de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een persoon die in Nederland woont en in Duitsland een vakantiewoning bezit (en vice versa) en wat zijn met betrekking tot voorgaande mogelijke adviespunten voor Groeneveld/Semmekrot?
Deelvraag 2	Wat zijn de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een persoon die in Nederland woont en in Duitsland inkomsten uit dienstbetrekking geniet (en vice versa) en wat zijn met betrekking tot voorgaande mogelijke adviespunten voor Groeneveld/Semmekrot?
Deelvraag 3	Wat zijn de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een persoon die in Nederland woont en inkomsten geniet uit vroegere dienstbetrekking in Duitsland (en vice versa) en wat zijn met betrekking tot voorgaande mogelijke adviespunten voor Groeneveld/Semmekrot?
Deelvraag 4	Wat zijn de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een persoon die in Nederland woont en inkomsten geniet uit een onderneming in Nederland en Duitsland (en vice versa) en wat zijn met betrekking tot voorgaande mogelijke adviespunten voor Groeneveld/Semmekrot?
Deelvraag 5	Wat zijn de fiscale gevolgen van de inwerkingtreding van het belastingverdrag met Duitsland per 1-1-2016 voor een directeur-grotaandeelhouder die in Nederland woont en inkomsten uit dienstbetrekking en bestuurdersbeloningen geniet in Duitsland (en vice versa) en wat zijn met betrekking tot voorgaande mogelijke adviespunten voor Groeneveld/Semmekrot?

Deelvraag	Datum	Onderzoeksstrategie	Onderzoeksmethoden	Bron	Zoektermen	Resultaat zoekactie	Verantwoording
1	1-mrt	Onderzoek van het recht: rechtsbronnen- en literatuuronderzoek	Inhoudsanalyse van de rechtsbronnen en literatuur. Tactiek: het lezen in drie rondes	http://www.immobiliemakler-verwerden.net/lexikon/immobilie.html	Begriff Immobilie	Eine Immobilie ist ein unbewegliches Sachgut und die Bezeichnung für ein Grundstück, oder ein Bauwerk (Gebäude, Haus, Wohnung...).	Bronnen: Er kan door het gebruik van deze bronnen een duidelijke achtergrond worden geschetst omtrent de totstandkoming van het belastingverdrag. Methode: Deze methode heeft efficiëntie als doel en draagt bij aan een vakkundig resultaat.
1	1-mrt			http://www.wetboek-online.nl/wet/BW3.html	Onroerende zaken wetsartikel	Artikel 3-1	
1						Onroerend zijn de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken.	
1	7-mrt			BGB	Grundstück, Gebäude	Par. 93 BGB: definitie onroerende zaken in Duitsland.	
1	8-mrt			https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/privere/internationaal/fiscale_regelingen/buitenlandse_inkomen	Voorkoming dubbele belasting	Vrijstelling is een vermindering en een verrekening.	
1	8-mrt			Besluit voorkoming dubbele belasting	Buitenlands voordeel uit sparen en beleggen	Artikel 22: Vrijstelling, Artikel 24: Vermindering.	
1	8-mrt			Verdrag Nederland-Duitsland 1959	Onroerende zaak, voorkoming	Artikel 4: onroerende zaken, artikel 24: voorkoming.	
1	13-apr			Verdrag Nederland-Duitsland 2012	Procedure onderling overleg en arbitrageregeling	Artikel 25: Uitleg procedure onderling overleg.	
1	13-apr			Protocol XVIII Verdrag Nederland-Duitsland 2012	Informatieverstrekking tussen 2 verschillende landen	Artikel 27: Procedure met betrekking tot informatieverstrekking.	
1	23-mei			Kluwer Navigator - Cursus Belastingrecht - Internationaal Belastingrecht - 0.7.2.A	Methoden voorkomingsmethoden	Belastingvrijstelling en belastingverrekening. Belastingvrijstelling met progressievoorbehoud.	

1	24-mei			NDFR - Deel internationaal belastingrecht - Algemene leerstukken - Verschillende voorkomingstechnieken	Evenredigheid en evenredigheidslimiet	Elke staat komt het deel toe waarop zij recht heeft. Verhouding tussen inkomen dat niet belastbaar is in Nederland en het totale vermogen x berekende belasting.	
1	24-mei			NDFR - Deel Internationaal Belastingrecht - Article 25 OESO Modelverdrag MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE	Onderling overleg en arbitrageregeling	Verzoek doen tot onderling overleg, bevoegde autoriteiten zijn hierbij betrokken.	
1	31-mei			Kluwer Navigator - Cursus Belastingrecht - Internationaal Belastingrecht - 3.4.0.B	Definitie inkomsten uit onroerende zaken	Onder de inkomsten worden niet verstaan vermogenswinsten die worden behaald met vervreemding van een onroerend goed.	
1	31-mei			Kluwer Navigator - Cursus Belastingrecht - Inkomstenbelasting - 5.1.2.D.b	Rendement box 3	Per 1 januari 2017 wordt het forfaitaire rendement gebaseerd op de gemiddelde veronderstelde verdeling van het box 3-vermogen over spaargeld en beleggingen (aangeduid als de vermogensmix).	
1	31-mei			Kluwer Navigator - Cursus Belastingrecht - Inkomstenbelasting - IB 5.1.2.D. a Inleiding	Heffing box 3	is gekozen voor de invoering van een gedifferentieerd forfaitair rendement dat het t/m 2016 geldende 4%-rendement per 1 januari 2017 heeft vervangen, waarbij het 30%-tarief in box 3 ongewijzigd blijft.	
1	1-jun			Kluwer Navigator - Vakstudie Inkomstenbelasting - art 17a Uitvoeringsbesluit IB 2001 aant 2.2	Leegwaarderatio	Om de waarde te bepalen die in de aangifte inkomstenbelasting wordt meegenomen, worden niet de huuropbrengsten gebruikt, maar de WOZ-waarde van de woning afgezet tegen een leegwaarderatio.	

2	15-mrt	Onderzoek van het recht: rechtsbronnen- en literatuuronderzoek	Inhoudsanalyse van de rechtsbronnen en literatuur. Tactiek: het lezen in drie rondes	Besluit voorkoming dubbele belasting	Inkomen uit werk en woning	Art. 8: Vrijstelling, Art. 9: Inhoud inkomsten uit werk en woning, Art. 9a: Toedeling ondernemersaftrek	Bronnen: Door het gebruik van deze bronnen kan het onderzoek als betrouwbaar worden gezien, aangezien rechtsbronnen en literatuur erg vakkundig zijn. Methode: Het doel van deze methode is effectiviteit en draagt bij aan een onafhankelijk onderzoek.
2	19-apr			https://www.nedtax.nl/nl/ni-euw-belastingverdrag-duitsland-nederland-183-dagen-regeling-werkzaamheden-duitsland	183 dagenregeling	Oude Belastingverdrag Nederland-Duitsland gold: verblijft een in Nederland wonend persoon meer dan 183 dagen binnen een kalenderjaar voor zijn werkzaamheden in Duitsland, dan wordt diegene in Duitsland belast. Verblijft een persoon minder dan 183 dagen in Duitsland, dan wordt diegene in Nederland belast. Nieuwe Belastingverdrag Nederland-Duitsland dat op 1 januari 2016 gaat gelden is deze regeling enigszins aangepast. De periode waarde 183 verblijfdagen moeten worden getoetst is niet meer een kalenderjaar, maar een periode van 12 maanden. Wanneer er is bepaald dat iemand onder of juist boven deze 183 dagen komt, geldt deze uitkomst voor beide jaren waarin de periode is begonnen en is beëindigd.	
2	19-apr			http://www.jcsuurmond.nl/183-dagenregeling/	183 dagenregeling	In feite is de 183 dagen factor – men verblijft niet langer dan 183 dagen in het werkland- slechts een deel van de regel; de twee andere factoren zijn dat de werknemer wordt betaald door of namens een werkgever die niet in het werkland is gevestigd en dat de werknemer niet werkt in een vaste vestiging van de werkgever in de staat waar de werknemer werkt. Het salaris wordt dan alleen belast in het woonland.	
2	19-apr			Handboek Loonheffingen 2017	183 dagenregeling voorbeeld	17.1.1. Belastingverdragen en 183-dagenregeling - Personeel uitleenen, uitzenden of detacheren. Voorwaarden: zie kolom hierboven.	
2	19-apr			http://ondernemingsrecht-duitsland.nl/werken-duitsland-183-dagenregeling/	183 dagenregeling voorbeeld	Voorbeeld met betrekking tot deze regeling.	

2	9-mei			http://www.taxence.nl/nieuwe-compensatieregeling-voor-in-duitsland.108601.lynix	Compensatieregeling Duitsland	Uitleg van de regeling en de gevolgen daarvan.	
2	23-mei			Kluwer Navigator - Cursus Belastingrecht - Internationaal Belastingrecht - 0.8.4	183 dagenregeling	Wanneer belastbaar in werkstaat/woonstaat, drietal uitzonderingen hierop, heffingsbevoegdheid.	
2	23-mei			Kluwer Navigator - Cursus Belastingrecht - Internationaal Belastingrecht - 9.0.2.B.e	Compensatieregeling	Bij financieel nadeel vanuit het andere land kan men zich op de compensatieregeling beroepen, dit gebeurt doormiddel van de aangifte inkomstenbelasting.	
2	31-mei			Kluwer Navigator - Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht - art. 15 OESO-modelverdrag 1992, aant. 3.2.1	183 dagenregeling	Verblijf wordt bepaald aan de hand van de days of physical presence method.	
2	31-mei			Kluwer Navigator - Cursus Belastingrecht - Internationaal Belastingrecht - 3.4.5.B.c4	Werkgever niet in de werkstaat gevestigd	De woon- of vestigingsplaats van de werkgever moet vastgesteld worden mede met inachtneming van art. 4 OESO-Modelverdrag (Woonplaats).	
2	31-mei			Kluwer Navigator - Cursus Belastingrecht - Loonbelasting - 10.1.d.	De beloning komt ten laste van een vaste inrichting die de werkgever heeft in de andere staat	Hierbij is het van belang dat er geen arbeid wordt verricht voor de vaste inrichting.	
2	31-mei			Kluwer Navigator - Cursus Belastingrecht - Loonbelasting - 10.3	Salary split	Hierbij worden de inkomsten, die behaald zijn uit meerdere landen, verdeeld overeenkomstig met de feitelijke verdeling van de werkzaamheden.	

3	20-mrt	Onderzoek van het recht: rechtsbronnen- en literatuuronderzoek	Inhoudsanalyse van de rechtsbronnen en literatuur. Tactiek: het lezen in drie rondes	https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcpntentnl/belastingdienst/priv%C3%A9/internationaal/uitkering_pensioen_en_lijfhre/pensioen_uit_duitsland/Belasting+betalen+over+uw+pensioen+vanaf+2016/belasting_betalen_over_uw_pensioen_vanaf_2016	In NL belasting betalen wanneer inkomsten uit DLD ontvangen worden.	Bronnen: Door deze bronnen is de beantwoording van de deelvraag erg betrouwbaar, aangezien het om bronnen uit het recht gaat en de bijbehorende literatuur. Methoden: Deze draagt bij aan de validiteit van het onderzoek. Het moet namelijk de juistheid weergeven.
3	20-mrt			http://taaladvies.net/taal/advies/vraag/282/	Vergemakkelijken.	
3	22-mrt			Kluwer Navigator	Wet Inkomstenbelasting	IB, Belastingplichtig, Heffingsgrondslagen: Art. 1.1, 2.1, 2.3 IB.
3	22-mrt			http://wetten.overheid.nl/BWRO012095/2017-01-01	Besluit voorkoming dubbele belasting 201	Art 8 BVD (NL verleent vrijstelling).
3	22-mrt			https://www.nedtax.nl/nl/nieuw-belastingverdrag-duitsland-nederland	Pensioen belastingverdrag	Pensioen onder het oude verdrag en pensioen onder het nieuwe verdrag.
3	22-mrt			http://www.futd.nl/wonen-in-duitsland-pensioen-uit-nederland-actie-gewenst/	Pensioen in Nederland als inwoner van Duitsland	Voorbeelden pensioen heffingsrecht, belastingplichtige heeft extra voorwaarden en Nederland verleent een verlaagde heffing. Uitleg overgangsrecht.
3	29-mrt			Wet inkomstenbelasting 2001	Belastingplichtig inkomstenbelasting	IB, Belastingplichtig, Heffingsgrondslagen: Art. 1.1, 2.1, 2.3 IB.
3	29-mrt			http://aha24x7.com/de-nederlandse-aow-en-de-	Duitse AOW	Definitie is de Altersrente.
3	29-mrt			http://www.taxence.nl/fiscal-nieuws/nieuws/verdieping/belastingverdrag-met-duitsland.108074 lynix	Overgangsrecht pensioen Duitsland	Overgangsrecht bestaat uit een algemene regeling en het overgangsrecht voor personen die pensioen uit Nederland ontvangen.
3	29-mrt			https://www.nedtax.nl/nl/nieuw-belastingverdrag-nederland-duitsland-overgangsrecht	Toepassing overgangsrecht pensioen Duitsland	Uit berekeningen blijkt dat de Nederlandse inkomstenbelasting hierover aanzienlijk hoger kan zijn dan de verschuldigde Duitse Einkommensteuer indien Duitsland het heffingsrecht zou hebben. In dit geval is de keuze dan snel gemaakt om nog één jaar (2016) het oude Belastingverdrag Nederland-Duitsland toe te passen.

3	31-mrt			https://www.nedtax.nl/nl/onderlinge-overlegprocedure-dubbele-belastingheffing-belastingverdrag	Onderlinge overlegprocedure Nederland-Duitsland	In bijna alle belastingverdragen is een bepaling opgenomen die een onderlinge overlegprocedure (mutual agreement procedure) mogelijk maakt voor dergelijke situaties. Een inwoner van Nederland kan middels een verzoek tot een onderlinge overlegprocedure Nederland ertoe bewegen overleg te voeren met de belastingautoriteiten van de andere verdragsstaat als zijn inkomsten onterecht in Nederland én in de andere verdragsstaat worden belast. Door onderling overleg kan Nederland met de andere staat proberen tot een oplossing te komen.	
3	13-apr			https://www.rechtspraak.nl/Uw-Situatie/Onderwerpen/Opllossen-zonder-rechter/Arbitrage	Arbitrage rechtspraak	De arbitragecommissie (of het arbitragecollege) behandelt het conflict op een manier die lijkt op die van de rechter. Zo'n commissie bestaat uit één of drie arbiters (scheidsrechters) die werkzaam zijn in de betreffende bedrijfstak.	
3	13-apr			https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/priv%C3%A9/internationaal/uitkering_pensioen_en_lijfrente/pensioen_uit_duitsland/welk_pensioen_krijgt_u/welk_pensioen_krijgt_u	Duitse pensioenen	Wettelijk, overheids, bedrijfspensioen en lijfrente	
3	13-apr			https://www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/pensioen/inhoud/opbouw-pensioenstelsel	Pensioen in Nederland	Het Nederlandse pensioenstelsel bestaat uit 3 pijlers: AOW, aanvullende pensioenopbouw via de werkgever en aanvullende, individuele pensioenverzekeringen.	

3	13-apr			https://www.lijfrenteuitkering.net/wat-is-een-lijfrente-precies.html	Wat is een lijfrente	Een lijfrenteverzekering dankt z'n naam aan het feit dat er een verzekering wordt afgesloten op een 'lijf', een leven dus. Met deze verzekering zorg je voor een extra inkomen voor het moment waarop je dat het meest nodig hebt, bijvoorbeeld net na je pensioen. Of om eerder te kunnen stoppen met werken. Om dit extra inkomen te realiseren, betaal je premie aan de verzekeringsmaatschappij waarbij je de lijfrente afsluit.	
3	13-apr			Brochure Het Nederlandse pensioensysteem	Pensioen in Nederland	Eerste pijler: AOW, tweede pijler: bedrijfspensioen, derde pijler: individueel (lijfrenten).	
3	13-apr			https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/belastingdienst/priv%C3%A9/internationaal/verdragen/het_nieuwe_belastingverdrag_tussen_nederland_en_duitsland/pensioen_lijfrente_socialeverzekering_ontvangen_uit_nederland/ontvangt_een_overheidspensioen	Overheidspensioen	Nationaliteit van belang bij de toewijzing heffingsbevoegdheid staten over pensioen van inwoners	
3	13-apr			http://www.verhuis.de/start/sublevel/rentenier.html	Pensioen Nederland-Duitsland	Video waarin een adviseur het een en ander over de pensioenen verduidelijkt met behulp van tabellen en schematische weergaven	

3	13-apr			http://www.baa.nl/het-nieuw-nederlands-duits-belastingverdrag-de-voor-en-nadelen/	Nadelen belastingverdrag Nederland-Duitsland	Nederland mag bij een pensioen van meer dan € 15.000,- belasting heffen en op basis van het huidige progressieve tariefstelsel kan deze heffing dan oplopen van 18,35% tot maximaal 52%. Indien het pensioen lager of gelijk is aan € 15.000,- mag Duitsland belasting heffen.
3	13-apr			Toevoeging voorgaande		Het percentage in Duitsland is afhankelijk van de leeftijd van de persoon bij het ingaan van het pensioen. Daarnaast wordt in Duitsland bij private pensioenen slechts een gedeelte van het pensioen belast. Om een voorbeeld te geven. Op het moment dat een inwoner van Duitsland vanaf zijn 65e een privaat pensioen ontvangt, wordt slechts over 18% van de uitkering belasting geheven.
3	24-mei			Verdrag Nederland-Duitsland 2012	Inwerkingtreding - keuzerecht	Bij financieel nadeel mag men nog 1 jaar de wetgeving van het oude verdrag gebruiken.
3	24-mei			NDFR - Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht - Aant. 2 Overgangsrecht en keuze eerste jaar	Overgangsregeling en keuze eerste jaar	Bij financieel nadeel mag men nog 1 jaar de wetgeving van het oude verdrag gebruiken en vanaf belastingjaar 2017 gelden per jaar andere tarieven voor de heffing omtrent pensioenen.
3	24-mei			Skript Einkommensteuer HS Fulda	Einkommensteuertarif Renten	Tussen 14,0% en 23,97%.

4	15-mrt	Onderzoek van het recht: rechtsbronnen- en literatuuronderzoek	Inhoudsanalyse van de rechtsbronnen en literatuur. Tactiek: het lezen in drie rondes	www.starterportal.eu/bedrijf-starten/rechtsvormen	Rechtsvormen in Duitsland	Definitie van de OHG.	Bronnen: Deze bronnen zijn belangrijk voor de efficiëntie van het onderzoek. Er kan snel worden geschakeld tussen de verschillende onderdelen. Methode: Deze leidt tot aanknopingspunten voor het beantwoorden van de deelvraag. Dit is van belang om de hoofdzaken van deelvragen te kunnen onderscheiden.
4	15-mrt			Verdrag Nederland-Duitsland Wint uit onderneming 2012		Art. 10.	
4	15-mrt			Verdrag Nederland-Duitsland Vermijden dubbele belasting ondernemingen 2012		Vrijstelling.	
4	15-mrt			http://www.ondernemersplein.nl/artikel/vennootschap-onder-firma-vof/	VOF rechtspersoon	De VOF wordt gezien als een natuurlijk persoon, waardoor deze valt onder de inkomstenbelasting.	
4	3-mei			https://actueel.pwc.nl/op-de-hoogte/belastingvrijstelling-progressievoorbehoud-alle-inkomensbestanddelen-relevant/?mobile=1	Vrijstelling van buitenlands inkomen	Deze methode leidt ertoe dat het Nederlandse inkomen wordt belast naar het gemiddelde tarief dat zou gelden in geval van heffing over het wereldinkomen. Het progressievoorbehoud kan onder omstandigheden ertoe leiden dat Nederland door de progressieve tariefstructuur over de buitenlandse inkomensbestanddelen meer belasting heft dan de andere verdragsstaat.	
4	3-mei			http://hoadd.noordhoff.nl/sites/7981/_assets/7981d10.pdf	Vrijstelling van buitenlands inkomen	Vrijstelling kan bestaan uit objectvrijstelling of belastingvrijstelling. De belastingvrijstelling gaat over de volledige vrijstelling of een vrijstelling met progressievoorbehoud.	
4	3-mei			Skript Einkommensteuer HS Fulda	DBA	Bei der Ermittlung des im Inland anzuwendenden Steuer-satzes eingerechnet werden (sogenannte Befreiung mit Progressionsvorbehalt). Von der inländischen Besteuerung freizustellende ausländische Einkünfte unterliegen in Deutschland dem Progressionsvorbehalt gem. § 32b Abs. 1 Nr. 2 EStG.	
4	3-mei			https://taxci.nl/read/belastingpercentages-2017-gtarieven-2017-inkomstenbelasting?sublist=5028&submenu=16587	Belastingpercentages 2017	Voor 2017 gelden de volgende tarieven: 8,90 / 13,15 / 40,80, 52,00%.	

4	24-mei			Skript Steuern und Entscheidung HS Fulda	Unternehmen	Einzelunternehmen, personengesellschaften.	
4	24-mei			Kluwer Navigator - Cursus Belastingrecht - Deel Inkomstenbelasting 3.2.2.	Definitie onderneming	Een onderneming is een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die erop is gericht om deel te nemen aan het maatschappelijke productieproces met het oogmerk winst te behalen.	
4	24-mei			Belastingrecht voor Bachelors en Masters Editie 2013/2014	Rechtvormen onderneming IB	Eenmanszaak, vof, cv, maatschap (aansprakelijkheid, samenwerkingsverband).	
4	24-mei			AWR & Uitv. Reg. Belastingdienst 2003	Woonplaats en vestigingsplaats	Feitelijke omstandigheden, plaats van leiding.	
4	3-jun			Kluwer Navigator - Cursus Belastingrecht - Deel Internationaal Belastingrecht IBR.2.4.1.B.g	Ondernemersaftrek	Wordt naar evenredigheid van de buitenlandsewinst/totale winst bepaald en mag gewoon in aftrek worden gebracht.	
4	6-jun			BGB	Unternehmen	Unternehmer ist eine natürliche oder juristische Person oder eine rechtsfähige Personengesellschaft, die bei Abschluss eines Rechtsgeschäfts in Ausübung ihrer gewerblichen oder selbständigen beruflichen Tätigkeit handelt.	

5	27-mrt	Onderzoek van het recht: rechtsbronnen- en literatuuronderzoek	Inhoudsanalyse van de rechtsbronnen en literatuur. Tactiek: het lezen in drie rondes	https://meijburg.nl/uploads/files/news/2015/05/Belastingverdrag%20met%20Duitsland%20van%20toepassing%20vanaf%202016.pdf	Directeursbeloning Duitsland	Inkomsten uit arbeid en pensioen: behandeling van bestuurdersbeloningen in het nieuwe verdrag en de verandering ten opzichte van het oude verdrag.	Bronnen: Door het gebruik van deze bronnen in het onderzoek, wordt er veel tijd en energie bespaard. Het zijn de betrouwbaarste en beste bronnen die men kan gebruiken. Methoden: Voor de beantwoording van de deelvraag zijn aanknopingspunten nodig. Dit helpt bij het streven naar onderscheid tussen hoofd- en bijzaken.
5	27-mrt			Besluit voorkoming dubbele belasting		Art. 8: Vrijstelling, Art. 9: Buitenlands inkomen uit werk en woning uit een andere Mogendheid.	
5	27-mrt			https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/afrek_voorkoming_dubbele_belasting_ib2621t23fd.pdf	Verrekeningsmethode	Naar evenredigheid	
5	27-mrt			Verdrag Nederland-Duitsland 2012	Voorkomingsmethode directeursbeloning	Art. 15: Directeursbeloningen worden in de vestigingsstaat van de onderneming belast.	
5	27-mrt			Verdrag Nederland-Duitsland 2012	Directeursbeloning	Art. 22 - 1 - b - cc: Duitsland past een verrekening toe	
5	27-mrt			https://www.nedtax.nl/nl/nieuw-belastingverdrag-duitsland-nederland-directeursbeloningen	Directeursbeloning Duitsland	Verschil in welk land mag heffen ten opzichte van oude verdrag, beoordelen werknemer, bestuurder of beide. In geval van beide moet het salaris gesplitst worden naar art. 14 en 15 Verdrag (salary split).	
5	27-mrt			http://www.jonglaan.nl/over-ons/nieuws-en-evenementen/2012/07/nieuw-belastingverdrag-nederland-en-duitsland/	Directeursbeloning Duitsland	Het nieuwe verdrag bevat ook een speciale regeling voor directeursbeloningen. Momenteel is het als volgt: iemand die in Nederland woont en in Duitsland directeur is van een GmbH (vergelijkbaar met een bv), wordt voor zijn salaris belast in Duitsland voor de hoeveelheid tijd die hij daar werkt.	

5	19-apr		http://oversalaris.nl/wp-content/uploads/2016/02/PSA120802.pdf	Verschil tussen werknemer en bestuurder	Verdrag: Artikel 15 = arbeidsbeloningen, artikel 16 = bestuurdersbeloningen. Indien een DGA voor beide wordt aangemerkt, wordt zijn salaris gesplitst. Dit is de zogenoemde salary split.	
5	3-mei		http://www.limes-int.nl/salary-split/	Salary split	Kan ook van toepassing zijn op werknemers die over de grens wonen.	
5	3-mei		https://www.nextens.nl/fiscaaltotaal/voorkoming-dubbele-belasting-ib/	Evenredigheidslimiet	De buitenlandse belasting die wordt verrekend mag echter niet meer zijn dan de evenredigheidslimiet. Dit is de verhouding tussen het inkomen dat niet belastbaar is in Nederland en het totale inkomen (uit Nederland en buitenland samen) maal de berekende belasting.	
5	3-mei		http://www.hetondernemersblog.nl/2016/nieuw-verdrag-met-duitsland-het-wordt-nu-echt-serieus-deel-bestuurdersbeloningen/	Directeursbeloning Duitsland	Een Nederlander die als bestuurder voor een Duitse GmbH werkt en zowel in Nederland als in Duitsland werkzaam is. Onder het oude recht in principe belastingheffing in Duitsland voor zover in Duitsland wordt gewerkt en in Nederland voor zover in Nederland wordt gewerkt. Onder het nieuwe recht is de belastingheffing exclusief toegewezen aan Duitsland.	
5	30-mei		Kluwer Navigator - Cursus Belastingrecht - Deel Internationaal Belastingrecht 3.4.5.C.e	Salary split	Een salary-split houdt in dat het dienstverband dat een — in Nederland woonachtige — werknemer (zoals een directeur) heeft bij een concern, wordt uitgesplitst over meerdere dienstverbanden, waarvan een of meer met buitenlandse concernonderdelen.	
5	30-mei		Kluwer Navigator - Cursus Belastingrecht - Deel Loonbelasting 10.3	Salary split	Werknemers die in diverse landen hun dienstbetrekking uitoefenen, kunnen in een aantal gevallen de werking van de belastingverdragen benutten om een belastingvoordeel te behalen. De mogelijkheid bestaat om het arbeidsinkomen over die landen te verdelen, in beginsel overeenkomstig de feitelijke verdeling van de werkzaamheden.	
5	3-jun		Kluwer Navigator - Deel Internationaal belastingrecht - IBR.3.4.5.C.d	Bestuurdersbeloningen	Hieronder vallen tantiemes, bonussen en het salaris als bestuurder.	

5	3-jun			Kluwer Navigator - Deel Internationaal belastingrecht - IBR.3.4.5.C Bestuurders- en commissarissenbeloningen (art. 16 OESO-Modelverdrag)	Bestuurdersbeloningen	Directeursbeloningen (director fees) en andere beloningen verkregen door een inwoner van een van de Staten in zijn hoedanigheid van lid van de raad van beheer, van bestuurder of van commissaris van een lichaam dat inwoner is van de andere Staat, mogen in die andere Staat worden belast.	
5	3-jun			Kluwer Navigator - Deel Internationaal Belastingrecht - IBR.3.4.5.C.g	Voorkomingsmethode bestuurdersbeloning	Echter past Nederland in sommige gevallen een vrijstelling met progressievoorbehoud toe in plaats van een verrekening. Dit gebeurt wanneer er geen sprake is van belastingontwijking of wanneer over de bestuurdersbeloning in de andere staat, belasting wordt geheven op een manier die niet gunstiger is dan de belasting over de inkomsten uit dienstbetrekking in de andere staat.	
Algemeen	1-mrt	Onderzoek van het recht: rechtsbronnen- en literatuuronderzoek	Inhoudsanalyse van de rechtsbronnen en literatuur. Tactiek: het lezen in drie rondes	Teksten Internationaal Belastingrecht	Personen op wie het verdrag van toepassing is, belastingen waarop het verdrag van toepassing is, inwoner, winst uit onderneming, inkomsten uit onroerende zaken, inkomsten uit dienstbetrekking, directeursbeloningen, pensioen, overige inkomsten, vermijden dubbele belasting	Onder het oude recht in principe belastingheffing in Duitsland voor zover in Duitsland wordt gewerkt en in Nederland voor zover in Nederland wordt gewerkt.	Bronnen: Er kan door het gebruik van deze bronnen een duidelijke achtergrond worden geschetst omtrent de totstandkoming van het belastingverdrag. Methode: Deze methode heeft efficiëntie als doel en draagt bij aan een vakkundig resultaat.
Algemeen	7-mrt	Onderzoek van het recht: rechtsbronnen- en literatuuronderzoek	Inhoudsanalyse van de rechtsbronnen en literatuur. Tactiek: het lezen in drie rondes	Praktijk juridisch onderzoek	Betrouwbaarheid, validiteit, effectiviteit, efficiëntie	Definities van de verschillende begrippen	
Algemeen	8-mei	Onderzoek van het recht: rechtsbronnen- en literatuuronderzoek	Inhoudsanalyse van de rechtsbronnen en literatuur. Tactiek: het lezen in drie rondes	Praktijk juridisch onderzoek	Betrouwbaarheid	De eis van betrouwbaarheid brengt met zich mee dat de beweringen die de onderzoeker doet over de praktijk en het recht waar of aannemelijk moeten zijn. Zijn de argumenten oncontroleerbaar of wordt er te weinig of verkeerde informatie gegeven, dan is het betoog onbetrouwbaar.	

Bijlage 2 Inkomen uit sparen en beleggen in belastingjaar 2016 en 2017

Belanghebbende F, inwoner van Nederland, bezit een vakantiewoning in Duitsland met een WOZ-waarde van €100.000. Deze vakantiewoning wordt niet verhuurd, hij gebruikt het alleen voor privédoeleinden. Daarnaast heeft hij in Nederland nog spaartegoeden bij verschillende banken voor een totaalbedrag van €225.000. Dit leidt tot een rendementsgrondslag van €325.000.

2016

Rendementsgrondslag €325.000

Heffingsvrije vermogen € 24.437

Grondslag sparen en beleggen €300.563

Voordeel uit sparen en beleggen € 12.022

*4% * €300.563*

Persoonsgebonden aftrek € 2.000

Belastbaar inkomen uit sparen en beleggen € 10.022

Te betalen belasting

*30% * 10.022* € 3.006

Vrijstelling

Forfaitaire rendement van de rendementsgrondslag in Duitsland

*€100.000/€300.563 * €12.022 = € 3.999*

Vermindering ter voorkoming van dubbele belasting

*€3.999/€10.022 * €3.006 = €1.199*

2017

Rendementsgrondslag €325.000

Heffingsvrije vermogen € 25.000

Grondslag sparen en beleggen € 300.000

De berekening van de verschuldigde belasting vindt als volgt plaats:

Schijf	R I (Spaardeel)		R II (Beleggingsdeel)	
1 ^e schijf tot €75.000	67% * €75.000	€ 50.250	33% * €75.000	€24.750
2 ^e schijf €75.001 tot €975.000	21% * €225.000	€ 47.250	79% * €225.000	€177.750
3 ^e schijf Vanaf €975.000	0% * €0	€ 0	100% * €0	€ 0
Grondslag sparen en beleggen	1,63%	€97.500	5,39%	€202.500

Voordeel uit sparen en beleggen:

1,63% * €97.500 € 1.589

5,39% * €202.500 €10.914

€ 12.503

Persoonsgebonden aftrek € 2.000

Belastbaar inkomen uit sparen en beleggen €10.503

Te betalen belasting € 3.150

30% * €10.503

Vrijstelling

Forfaitaire rendement van de rendementsgrondslag in Duitsland

€100.000/€300.000 * €12.503 = €4.167

Vermindering ter voorkoming van dubbele belasting

€4.167/€10.503 * €3.150 = €1.249

Conclusie

Tot en met 2016 bedroeg de vrijstelling in de vorm van een vermindering op basis van de voorgaande gegevens €1.199, terwijl deze in 2017 €1.249 bedraagt. Dit is een positief verschil van €50 en is te wijten aan het nieuwe belastingstelsel van box 3. Er wordt immers op basis van deze gegevens minder belasting betaald en het heffingsvrije vermogen is vergroot.

Bijlage 3 Salary-split bij inkomsten uit dienstbetrekking

Belanghebbende ,X, inwoner van Nederland, werkt in dienstbetrekking voor A B.V., een in Nederland gevestigde dochtermaatschappij van de in Duitsland gevestigde B GmbH. Hij werkt 50% van zijn tijd in Nederland en 50% van zijn tijd in Duitsland. Het salaris wordt in dit geval door A B.V. uitbetaald, maar de helft van de loonkosten wordt doorberekend aan B GmbH, dit naar rato van zijn werkzaamheden. Uit zijn dienstbetrekking in Nederland ontvangt hij €40.000 en uit zijn dienstbetrekking in Duitsland ontvangt hij €55.000. In totaal is zijn inkomen €95.000.

Nederland		Duitsland	
Totale inkomen	€95.000	Duitse inkomsten	€55.000
Belasting (50%)	<u>€47.500</u>	Belasting (30%)	<u>€16.500</u>
Netto-inkomen	€47.500	Netto-inkomen	€38.500

**Fictieve belastingpercentages*

*Evenredigheidslimiet €55.000 / €95.000 * €47.500 = €27.500*

Totale verschuldigde Nederlandse belasting €47.500 - €27.500 = €20.000	€20.000
Totale verschuldigde Duitse belasting	<u>€16.500</u>
Totaal verschuldigde belasting	€36.500
Belastingvoordeel €47.500 - €36.500 = €11.000	

Bijlage 4 Compensatieregeling

<i>Alleenstaande in Duitsland</i>			<i>Alleenstaande in Nederland</i>		
<i>Loon</i>	€36.000	€36.000	<i>Loon</i>	€36.000	€36.000
			<i>Eigen woning</i>		
			<i>WOZ</i>	€150.000	
			<i>Forfait</i>	€ 1.125	€ 1.125+
			<i>Hypotheekrente</i>	€ 7.500	€ 7.500-
<i>Te belasten inkomen</i>		€36.000	<i>Totaal inkomen werk en woning</i>		€29.625
<i>Einkommensteuer</i>		€ 5.398	<i>Te betalen belasting</i>		€ 2.862
<i>Solidaritätszuschlag</i>		€ 297	<i>Premie volksverzekeringen</i>		€ 8.339
			<i>Heffingskortingen</i>		€ 7.567-
<i>Totaal ESt</i>		€ 5.695	<i>Totaal IB/PVV Nederland</i>		€ 3.635

In de tabel is te zien dat het voor een inwoner van Nederland nadeliger is om belasting te betalen over haar inkomen in Duitsland. Het nadeel ligt hier op €2.060. Dit bedrag zal door Nederland worden gecompenseerd door middel van de aangifte inkomstenbelasting.

Bijlage 5 Verschil oude met nieuwe Verdrag bij inkomsten uit vroegere dienstbetrekking

Belanghebbende, Q, getrouwd met R, woonachtig in Duitsland. Hiervoor hebben zij altijd in Nederland gewoond en zijn na de pensionering naar Duitsland verhuisd. Q ontvangt een bedrijfspensioen uit Nederland van €20.000, een Nederlandse AOW-uitkering van €11.000 en een overheidspensioen van €9.000 per jaar. R ontvangt een aanvullend pensioen uit Nederland van €2.000 en daarnaast een Nederlandse AOW-uitkering van €11.000 per jaar.

Onder het oude Verdrag is het bedrijfspensioen van beide personen in Duitsland belast, bepaald in artikel 12 lid 1 Verdrag Nederland-Duitsland 1959. Nederland mag heffen over beide AOW-uitkeringen, volgens artikel 12 lid 2 Verdrag Nederland-Duitsland 1959. AOW-uitkeringen, socialezekerheidsuitkeringen en pensioenuitkeringen vanuit overheidsdiensten zijn ter heffing toegewezen aan de bronstaat.

Onder het nieuwe Verdrag is het gehele inkomen van Q, betreffende €40.000, belast in Nederland en zal Duitsland belasting heffen over het gehele inkomen van R, betreffende €13.000 (te Kaat, 2017).

Het inkomen van Q zal in Nederland worden belast, omdat dit boven de €15.000-grens valt. Op het moment dat dit zo is zal dit worden belast in de staat waaruit het afkomstig is. Het inkomen van R zal in Duitsland worden belast, omdat deze onder de €15.000-grens valt. Op het moment dat dit zo is zal dit worden belast in de staat waar diegene inwoner is.

Let op: *het overheidspensioen van Q wordt niet meegerekend voor de €15.000-grens. Het overheidspensioen wordt in de staat belast waaruit het afkomstig is. Dit pensioen is niet gelijk te stellen met een AOW-uitkering/Altersrente aangezien deze laatste twee worden ontvangen vanuit het socialezekerheidsstelsel.*

Bijlage 6 Inkomsten uit onderneming

Belanghebbende, X, inwoner van Nederland, is eigenaar van een OHG in Duitsland. Hieruit heeft hij winst uit onderneming. Onderstaande is de berekening van zijn inkomen uit werk en woning. Omdat deze volledig voortvloeien uit de werkzaamheden uit Duitsland, zullen deze ook in Duitsland belast worden. Wanneer X ook een onderneming in Nederland zou hebben, dan worden de inkomsten die hieruit voortvloeien in Nederland belast.

<i>Winst uit onderneming Nederland</i>	€ 33.359
<i>Winst uit onderneming Duitsland</i>	€ 26.546
<i>Van aftrek uitgesloten/in aftrek beperkte kosten en lasten</i> <i>Bestaande uit boetes uit Nederland</i>	€ 42
Winst voor ondernemersaftrek	€ 59.947
<i>Zelfstandigenaftrek</i>	€ 7.280
Winst na ondernemersaftrek	€ 52.667
<i>MKB-winstvrijstelling</i>	€ 7.373
<i>Totaal belaste winst uit onderneming</i>	€ 45.294
Totaal inkomen uit werk en woning	€ 45.294

Belastbaar inkomen box 1

Winst uit onderneming € 45.294

+ _____

Inkomen uit werk en woning voor persoonsgebonden aftrek

€ 45.294

Aftrek onderhoudsverplichtingen

€ 0

+ _____

Persoonsgebonden aftrek

€ 0

- _____

Box 1: uw belastbare inkomen uit werk en woning

€ 45.294

=====

Verzamelinkomen

Verzamelinkomen

€ 45.294

*De ondernemersaftrek, hierboven te zien als zelfstandigenaftrek en MKB-winstvrijstelling, wordt naar evenredigheid van de verhouding tussen de buitenlandse winst en de totale winst aan de winst uit de buitenlandse onderneming toegerekend, geregeld in artikel 9a Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (Janssen, 2017).

Belasting en premies volksverzekeringen 2017

<i>Inkomen 1e schijf en belasting (8,90%)</i>	<i>€ 19.982</i>	<i>€ 1.778</i>
<i>Inkomen 2e schijf en belasting (13,15%)</i>	<i>€ 13.809</i>	<i>€ 1.815</i>
<i>Inkomen 3e schijf en belasting (40,80%)</i>	<i>€ 11.503</i>	<i>€ 4.693-</i>
<i>Inkomen 4e schijf en belasting (52,00%)</i>	<i>€ -</i>	<i>€ -</i>
<i>Premie volksverzekeringen (27,65%)</i>	<i>€ 45.294</i>	<i>€ 12.523</i>
		<i>+ _____</i>
<i>Totaal belasting en premie box 1</i>		<i>€ 20.809</i>
<i>Aftrek wegens elders belast vermogen</i>		<i>€ - 9.221</i>
<i>€26.546/€ 59.905 *€ 20.809 = €9.221</i>		<i>+ _____</i>
<i>Gecombineerde inkomensheffing</i>		<i>€ 11.588</i>

*Bij bovenstaande belastingberekening wordt de belastingvrijstelling met progressievoorbehoud toegepast.
De percentages komen voort uit artikel 2.10 Wet IB 2001.*

Bijlage 7 Vergelijking oude Verdrag en nieuwe Verdrag met betrekking tot bestuurdersbeloningen

Belanghebbende ,X, inwoner van Nederland, werkt in dienstbetrekking voor F B.V., een in Nederland gevestigde dochtermaatschappij van de in Duitsland gevestigde G GmbH, waar hij als bestuurder werkzaam is. Hij werkt 50% van zijn tijd in Nederland en 50% van zijn tijd in Duitsland. Het salaris wordt in dit geval door F B.V. uitbetaald, maar de helft van de loonkosten wordt doorberekend aan G GmbH, dit naar rato van zijn werkzaamheden.

Uit zijn dienstbetrekking in Nederland ontvangt hij €50.000 en als bestuurder in Duitsland ontvangt hij €75.000. In totaal is zijn inkomen €125.000.

Oude Verdrag: vrijstelling

Uitgaande van bovenstaande situatieschets

<i>Nederland</i>		<i>Duitsland</i>	
<i>Totale inkomen</i>	<i>€125.000</i>	<i>Duitse inkomsten</i>	<i>€75.000</i>
<i>Belasting (50%)</i>	<i>€62.500</i>	<i>Belasting (30%)</i>	<i>€22.500</i>
<i>Netto inkomen</i>	<i>€62.500</i>	<i>Netto inkomen</i>	<i>€52.500</i>

**Fictieve belastingpercentages*

*Evenredigheidslimiet €75.000/€125.000 * €62.500 = €37.500*

<i>Totale verschuldigde Nederlandse belasting</i> <i>€62.500 - €37.500 = €25.000</i>	<i>€25.000</i>
<i>Totale verschuldigde Duitse belasting</i>	<i>€22.500</i>
<i>Totaal verschuldigde belasting</i>	<i>€47.500</i>
<i>Belastingvoordeel</i> <i>€62.500 – € 47.500 = €15.000</i>	

Het totale Duitse belastingbedrag mag de evenredigheidslimiet niet overschrijven. Hier is dat niet het geval. In de berekening van de te betalen belasting wordt het bedrag van de evenredigheidslimiet in mindering gebracht op de in Nederland te betalen belasting. Hierdoor wordt er een belastingvoordeel behaald.

Nieuwe Verdrag: verrekening

Uitgaande van bovenstaande situatieschets

<i>Nederland</i>		<i>Duitsland</i>	
<i>Totale inkomen</i>	<i>€125.000</i>	<i>Duitse inkomsten</i>	<i>€75.000</i>
<i>Belasting (50%)</i>	<i>€62.500</i>	<i>Belasting (30%)</i>	<i>€22.500</i>
<i>Netto inkomen</i>	<i>€62.500</i>	<i>Netto inkomen</i>	<i>€52.500</i>

**Fictieve belastingpercentages*

Voorkomingsbreuk $€75.000/€125.000 * €62.500 = €37.500$

<i>Totale verschuldigde Nederlandse belasting</i> <i>€62.500 - €22.500 = €40.000</i>	<i>€40.000</i>
<i>Totale verschuldigde Duitse belasting</i>	<i>€22.500</i>
<i>Totaal verschuldigde belasting</i>	<i>€62.500</i>

Het totale Duitse belastingbedrag mag de evenredigheidslimiet niet overschrijden. Hier is dat niet het geval en wordt het totale Duitse belastingbedrag geheel verrekend door Nederland. Dit wordt bepaald door het laagste bedrag te nemen van de voorkomingsbreuk en de in Duitsland te betalen belasting.