

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

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

**Besluit van 14 november 2007, nr. IFZ 2007/754M, Stcrt. nr. 227**

De Staatssecretaris van Financiën heeft besloten tot publicatie van de uitkomst van een overleg tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Duitsland over de toepassing van het Nederlands-Duitse belastingverdrag met betrekking tot de belastingheffing over aan werknemers betaalde afkoopsommen.

Bepaalde afkoopsommen, die door een werkgever aan een werknemer worden betaald in het kader van de beëindiging van een in verschillende staten uitgeoefende privaatrechtelijke dienstbetrekking, werden door Nederland en Duitsland in veel gevallen ter belastingheffing aan verschillende staten toegedeeld. Die verschillende toedeling van heffingsrechten kon plaatsvinden omdat het Nederlands-Duitse belastingverdrag (van 19 juni 1959) hierover geen uitdrukkelijke bepalingen bevat. Als gevolg van deze verschillende toedeling van heffingsrechten konden deze uitkeringen dubbel worden belast of geheel worden vrijgesteld. Dubbele belastingheffing kon zich voordoen als een inwoner van Duitsland een afkoopsom van een in Nederland gevestigde werkgever ontving. Duitsland wees de belastingheffing over deze afkoopsommen toe aan de woonstaat van de werknemer (in dit geval Duitsland), terwijl Nederland de belastingheffing in beginsel toewees aan de werkstaat (in dit geval Nederland).

Dubbele vrijstelling leek zich juist voor te doen in de situatie dat een inwoner van Nederland een afkoopsom ontving van een Duitse werkgever. Duitsland wees de belastingheffing daarover in beginsel toe aan de woonstaat (in dit geval Nederland), terwijl Nederland belastingheffing toewees aan de werkstaat (in dit geval Duitsland).

De verschillende benadering door Nederland en Duitsland werd veroorzaakt door de verschillende rechtspraak op het terrein van de belastingheffing over afkoopsommen bij beëindiging van een dienstbetrekking van de hoogste Duitse en Nederlandse belastingrechtshouders. Op grond van de Duitse rechtspraak zouden dergelijke afkoopsommen in beginsel in de woonstaat van de werknemer moeten worden belast. Volgens de Nederlandse Hoge Raad komt de belastingheffing in beginsel echter toe aan de staat waar de dienstbetrekking werd uitgeoefend.

Sommige gevallen van dubbele vrijstelling of dubbele belastingheffing konden door Duitsland en Nederland mede vanwege de hiervoor genoemde rechtspraak niet worden opgelost via de normale procedure voor onderling overleg. Daarom hebben de bevoegde autoriteiten van Nederland en Duitsland besloten om voor de kwalificatie van afkoopsommen in verband met de beëindiging van een privaatrechtelijke dienstbetrekking en de

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

verdeling van heffingsbevoegdheden daarover de bij dit besluit gevoegde regeling te treffen op de voet van artikel 25 van het Nederlands-Duitse belastingverdrag van 16 juni 1959 (*Trb.* 1959, 85).

De regeling wordt in de Nederlands-Duitse relatie - voor zoveel nodig – toegepast in afwijking zowel van de rechtspraak van de hoogste Duitse rechter in belastingzaken (het Bundesfinanzhof) als van die van de Hoge Raad der Nederlanden. Als er derde landen bij betrokken zijn, wordt in de relatie tussen Nederland en die derde landen in zoverre niet afgeweken van de rechtspraak van de Hoge Raad.

De regeling gaat vergezeld van een - eenzijdig door Nederland opgestelde - toelichting op de afzonderlijke onderdelen daarvan.

De regeling is ingevolge het bepaalde in onderdeel 4 van de regeling in werking getreden op 25 oktober 2007.

Dit besluit en de regeling met de toelichting zullen in de *Staatscourant* worden geplaatst.

Den Haag, 14 november 2007.

De staatssecretaris van Financiën,  
namens deze:  
de directeur-generaal Fiscale Zaken,  
mr. M. Brabers

## **In onderling overleg vastgestelde regeling voor de toepassing van het Nederlands-Duitse belastingverdrag met betrekking tot de toedeling van het recht tot belastingheffing over aan werknemers betaalde afkoopsommen**

Op grond van artikel 25, tweede lid, van de Overeenkomst van 16 juni 1959 tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied, zoals gewijzigd door het Derde Aanvullend Protocol van 4 juni 2004, hierna aangeduid als de Overeenkomst, zijn de bevoegde autoriteiten van beide verdragsstaten met betrekking tot de toedeling van het recht tot belastingheffing ten aanzien van aan werknemers betaalde afkoopsommen het volgende overeengekomen:

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

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

In onderling overleg vastgestelde regeling voor de toepassing van het Nederlands-Duitse belastingverdrag met betrekking tot de toedeling van het recht tot belastingheffing over aan werknemers betaalde afkoopsommen

toe aan de woonstaat van de werknemer. Dit geldt ook voor afkoopsommen of delen van afkoopsommen, die als gevolg van de rangschikking onder letter *a* of letter *b* volledig onbelast zouden blijven.

2. Deze in onderling overleg vastgestelde regeling zal, na behoorlijke raadpleging van de bevoegde autoriteit van de andere Staat, niet worden toegepast in gevallen waarin het voornaamste doel is de voordelen uit de bepalingen van deze regeling te verkrijgen.
3. De belastingautoriteiten van een verdragsstaat zullen de bevoegde belastingautoriteiten van de andere verdragsstaat op de voet van artikel 23 van de Overeenkomst spontaan mededeling doen van de uitkering van een afkoopsom.
4. Deze in onderling overleg vastgestelde regeling treedt in werking op de dag na de ondertekening. De dag van de laatste ondertekening is hiervoor bepalend.
5. Deze in onderling overleg vastgestelde regeling is eveneens van toepassing op gevallen die op het moment van inwerkingtreding van deze regeling nog niet zijn afgesloten of die het onderwerp van een onderlinge overlegprocedure zijn.
6. Iedere bevoegde autoriteit kan deze in onderling overleg vastgestelde regeling schriftelijk opzeggen, met inachtneming van een termijn van zes maanden voor het einde van een kalenderjaar. In dit geval is deze regeling alleen nog van toepassing op gevallen van belastingheffing, waarin de dienstbetrekking is beëindigd in het kalenderjaar waarin deze regeling is opgezegd.
7. Als de Overeenkomst buiten werking treedt, treedt daarmee tevens deze in onderling overleg vastgestelde regeling buiten werking.
8. De bevoegde autoriteiten van de verdragsstaten zullen deze regeling na verloop van vier jaren evalueren.

Voor het Bondsministerie van Financiën,  
Bondsrepubliek Duitsland  
Berlijn, 25 oktober 2007  
Ernst Czakert

Voor het Ministerie van Financiën,  
Koninkrijk der Nederlanden  
Den Haag, 19 oktober 2007  
Paul Vlaanderen

## Toelichting Nederland

De tussen Nederland en Duitsland op 25 oktober 2007 tot stand gekomen regeling dient ter vermindering zowel van dubbele belastingheffing als van volledige vrijstelling over afkoopsommen die worden toegekend in verband met de beëindiging van een privaatrechtelijke dienstbetrekking. Het basisbeginsel voor de toepassing van deze regeling wordt gevormd door de economische achtergrond van de afkoop. Dit beginsel is neergelegd in onderdeel 1 van de regeling.

### **Onderdeel 1, onder a**

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

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

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

**Onderdeel 1, onder b**

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

**Onderdeel 1, onder c**

Het recht tot belastingheffing over andere afkoopsommen, dan die bedoeld zijn in onderdeel 1, onder a en b, komt in beginsel eveneens toe aan de woonstaat van de werknemer. Hierbij moet gedacht worden aan uitkeringen die geen verband houden met het arbeidsverleden van de werknemer in de dienstbetrekking die beëindigd wordt. Daaronder kunnen bijvoorbeeld worden gerangschikt uitkeringen die strekken tot vergoeding van immateriële schade en kosten van een werknemer, en uitkeringen voor gemiste (toekomstige) arbeidsbeloningen wegens het voortijdig verbreken van een arbeidsovereenkomst in verband waarmee de werknemer nog geen werkzaamheden heeft verricht (onderdeel 1, onder c, eerste volzin). Een woonstaatheffing is eveneens overeengekomen voor (delen van) afkoopsommen die op grond van de toedeling van heffingsrechten op grond van onderdeel 1, onder a of b, volledig belastingvrij zouden blijven. Met deze bepaling is beoogd een – door de Nederlandse en Duitse bevoegde autoriteiten - onbedoelde belastingvrijdom van afkoopsommen te vermijden.

**Onderdeel 2**

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

**Onderdeel 3**

Als een werkgever, die in de ene staat gevestigd is, een afkoopsom uitkeert aan een werknemer, die in de andere staat woont, dan dient de belastingdienst die hiervan kennis neemt de bevoegde autoriteiten van het andere land daarover te informeren. In theorie is het mogelijk dat zowel de belastingautoriteiten van de staat, waarin de werkgever is gevestigd, als de staat, waarvan de werknemer inwoner is, de andere staat informeert en dat sprake is van een dubbele melding. In de praktijk zal doorgaans echter de staat waarin de werkgever is gevestigd de eerste zijn die kennis neemt van

de toekenning van een afkoopsom en het zal ook die staat zijn die de andere staat daarvan op de hoogte brengt. Daardoor lijkt de kans op dubbele belastingheffing van afkoopsommen in een vroegtijdig stadium te kunnen worden voorkomen.

#### **Onderdelen 4 en 5**

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

#### **Onderdelen 6, 7 en 8**

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

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

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