



## Overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van Duitsland en Nederland over een tegemoetkoming ten aanzien van een inwoner van Nederland met participaties in een Duitse Kommanditgesellschaft

De Staatssecretaris van Financiën deelt het volgende mee.

Op grond van artikel 25, derde lid, tweede zin, van het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen van 12 april 2012, zoals gewijzigd bij protocol van 11 januari 2016, (hierna: "het Verdrag") kunnen de bevoegde autoriteiten in overleg treden teneinde dubbele belasting te voorkomen in gevallen die niet in het Verdrag zijn geregeld.

In het tweede lid van artikel I van het Protocol bij het Verdrag zijn afspraken opgenomen over de behandeling van inkomen dat wordt verkregen door tussenkomst van een persoon die fiscaal transparant is krachtens de wetgeving van een van beide verdragsluitende staten. De eerste zin ziet op situaties waarin dat inkomen in één van de verdragsluitende staten wordt behandeld als het inkomen van een inwoner van die staat. In de tweede zin is opgenomen dat in andere situaties waarin een entiteit door één van de verdragsluitende staten als transparant wordt aangemerkt en door de andere als niet-transparant en dit leidt tot dubbele belastingheffing of belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag, de bevoegde autoriteiten zoeken naar een oplossing om dit te voorkomen.

De bevoegde autoriteiten van Nederland en Duitsland hebben in dit kader overeenstemming bereikt over een tegemoetkoming betreffende een kwalificatieverschil waarbij sprake is van een inwoner van Nederland met participaties in een Duitse Kommanditgesellschaft (hierna: "KG").

Vanuit Nederlands perspectief zijn de Duitse KG's, wegens – kort gezegd – de vrije verhandelbaarheid van de participaties, gelijk te stellen met een open commanditaire vennootschap en kwalificeren deze KG's als niet-transparant. Vanuit Duits perspectief kwalificeren deze KG's echter als transparant en de participant wordt beschouwd een vaste inrichting in Duitsland te hebben. De aan de participant toe te rekenen winst wordt in Duitsland in de heffing betrokken als winst uit onderneming. Doordat Duitsland de entiteit als transparant en Nederland de entiteit als niet-transparant kwalificeert, is er sprake van een kwalificatieverschil. Dit resulteert in een hogere belastingdruk voor de belastingplichtige dan in een situatie waarin geen sprake zou zijn van een kwalificatieverschil. In onderling overleg hebben de bevoegde autoriteiten geconcludeerd dat beide staten het Verdrag correct hebben toegepast en het Verdrag geen pasklare oplossing biedt voor dit kwalificatieverschil.

Om toch tegemoet te komen aan belastingplichtigen die door het kwalificatieverschil daadwerkelijk in zowel Nederland als Duitsland belasting betalen en daardoor met een uiteindelijk hogere belastingdruk worden geconfronteerd, is een tegemoetkoming ontworpen. In die tegemoetkoming wordt een situatie benaderd die vergelijkbaar is met de situatie waarin Duitsland net als Nederland de Duitse KG's zou kwalificeren als niet-transparant. De bevoegde autoriteiten zijn het erover eens dat met deze tegemoetkoming wordt gehandeld in lijn met doel en strekking van het Verdrag. Deze tegemoetkoming is eveneens een nadere uitwerking en verduidelijking van een uitlating in een brief aan de Commissie voor de Verzoekschriften en Burgerinitiatieven van de Tweede Kamer<sup>1</sup> die hiermee is vervallen.

Deze tegemoetkoming houdt het volgende in. Indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat in Duitsland belasting is betaald over de vanuit Duits perspectief aan hem toe te rekenen winst uit onderneming, mag in Nederland voor de berekening van de te betalen belasting op het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang (box 2) op het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang een fictieve Duitse winstbelasting van 30% in mindering komen. Daarbij wordt die 30% berekend over het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang, waarvan de inspecteur de omvang en het genietingsmoment op basis van de wet dient vast te stellen, zodat in beginsel de in Duitsland belaste winst niet kan worden genomen als grondslag en niet kan worden uitgegaan van het genietingsmoment volgens het Duitse winstregime. Vanuit Nederlands perspectief is er sprake van een dividenduitkering. Op grond van het Verdrag zou Duitsland daarom 15% (bron)belasting mogen heffen over het conform het

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 138, nr. 22.



voorgaande met een fictieve Duitse winstbelasting verminderde belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang. Als onderdeel van de tegemoetkoming verleent Nederland daarom bij de berekening van de te betalen belasting op het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang bovendien een verrekening voor een fictieve Duitse bronbelasting. Ook hiervoor is vereist dat de belastingplichtige aannemelijk maakt dat in Duitsland belasting is betaald over de vanuit Duits perspectief aan hem toe te rekenen winst uit onderneming van het betreffende jaar. De fictieve Duitse bronbelasting die voor verrekening in aanmerking komt, bedraagt daarbij niet meer dan 15% van het voor het betreffende jaar vastgestelde belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang na vermindering met de fictieve Duitse winstbelasting van 30% zoals hierboven is beschreven.

Indien de waarde van de participaties in de Duitse KG's deel uitmaakt van de rendementsgrondslag voor de berekening van de te betalen belasting op het belastbare inkomen uit sparen en beleggen (box 3) mag er bij het bepalen van de rendementsgrondslag geen rekening worden gehouden met een fictieve winstbelasting van 30% in Duitsland. Wel wordt ook in dat geval uitgegaan van een dividenduitkering waarover Duitsland (bron)belasting zou mogen heffen. Nederland zal daarom op basis van de tegemoetkoming ook in dat geval een verrekening verlenen voor een fictieve Duitse bronbelasting. Ook hiervoor is vereist dat de belastingplichtige aannemelijk maakt dat in Duitsland belasting is betaald over de vanuit Duits perspectief aan hem toe te rekenen winst uit onderneming van het betreffende jaar. De fictieve Duitse bronbelasting die voor verrekening in aanmerking komt, bedraagt daarbij niet meer dan 15% van het forfaitaire rendement van de rendementsgrondslag in Duitsland over het betreffende jaar, berekend naar analogie van artikel 24, vijfde lid, onderdeel a, van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

Tot slot merk ik op dat bij de toepassing van deze tegemoetkoming de – gemaximeerde – fictieve Duitse bronbelasting verder volgens de gebruikelijke Nederlandse systematiek voor verrekening in aanmerking komt (dus, kort gezegd, zoals die ook zou gelden voor "echte" bronbelasting).

*De Staatssecretaris van Financiën,  
Namens deze,  
R. Janssen  
Waarnemend directeur Internationale Zaken en Verbruiksbelastingen*



**Mutual agreement between the Competent Authorities of Germany and the Netherlands according to the second sentence of paragraph 3 of article 25 of the Convention between the Federal Republic of Germany and the Kingdom of the Netherlands for the avoidance of double taxation signed on 12th of April 2012 as amended by protocol signed on 11th of January 2016**

**COMPETENT AUTHORITY AGREEMENT**

The Competent Authorities of Germany and the Netherlands have reached the conclusion that the Dutch German tax Convention 2012 does not as such provide a solution to eliminate potential (economic) double taxation in cases where the relevant facts are as follows:

- An individual resident in the Netherlands participates in a German Kommanditgesellschaft (hereinafter: KG). The KG is considered for German tax purposes as transparent, while for Dutch tax purposes as a company (and considered resident of Germany);
- From the German perspective the participants are considered to have a permanent establishment in Germany and the profits of the KG that are attributable to those participants are taxable in Germany;
- From the Dutch perspective the profits of the KG are not taxable in the Netherlands, as the KG is considered to be a company resident in Germany. The participants resident in the Netherlands are taxed for the income they receive from their participation in the KG.

The Competent Authorities share the view that from the perspective of either State taxation is in accordance with the Convention. This is based on the paragraphs 32.1 through 32.7 of the Commentary on Articles 23A and 23B of the OECD Model Convention 2017 and on the observation the Netherlands has made to those paragraphs in paragraph 80 of that Commentary.

Individual cases can therefore not be solved through the mutual agreement procedure as article 25(1) restricts the procedure to cases where taxation is not in accordance with the Convention. The second sentence of Article 25(3) however opens the possibility for the Competent Authorities to discuss cases of double taxation not dealt with in the Convention. Moreover, the second sentence of Paragraph 2 of Article I of the Protocol stipulates that the Competent Authorities will pursue solutions for questions regarding hybrid entities not covered in the first sentence of that paragraph.

In cases where the relevant facts and circumstances are as described above and there is actual taxation in both States, the Competent Authorities have agreed that the following solution is in accordance with the object and purpose of the Convention.

In order to relieve the tax burden following from this disparity the Netherlands will tax the income that it regards to have been paid by the KG as follows:

- If the income falls under chapter 4 (Box 2) of the Netherlands Income tax act (Wet op de inkomstenbelasting 2001)
  - the Box 2 taxable basis will be decreased with 30% and
  - a deemed foreign tax of 15% of that decreased income will be credited.
- If the income falls under chapter 5 (Box 3) of the Netherlands Income tax act (Wet op de inkomstenbelasting 2001) a deemed foreign tax of 15% of that income will be credited.

This solution is based on the approach to mirror the hypothetical situation where under German tax law the KG would have been considered as a company too. Other relevant national rules restricting foreign tax credits will apply.

*Example concerning Box 2 (based on rates applicable in 2019)*

Tax base NL (Box 2) <sup>1</sup>	100
Deemed German CIT (30%)	30
<b>Amended Tax Base NL</b>	<b>70</b>

<sup>1</sup> The tax base under Box 2 is the income from substantial shareholding.

Income tax Box 2 (25% of 70)	17,5
Credit deemed dividend tax withheld (15% of 70)	10,5
<b>Tax payable</b>	<b>7</b>

*Example concerning Box 3 (based on rates applicable in 2019)*



---

<b>Tax base NL (Box 3)<sup>1</sup></b>	<b>100</b>
<i>Income tax Box 3 (30%)</i>	<i>30</i>
<i>Credit deemed dividend tax withheld (15%)</i>	<i>15</i>
<b>Tax payable</b>	<b>15</b>

<sup>1</sup> The tax base under Box 3 is the deemed income from savings and investments (including shareholdings <5%) and is calculated as a fixed deemed yield over the value of the assets.

This Competent Authority Agreement will be published in the Dutch Government Gazette (in Dutch: 'Staatscourant').

Agreed by the undersigned competent authorities in The Hague on 4<sup>th</sup> of December 2019:

*For the Competent Authority of Germany*  
*S. Bruns*  
*Head of Division Federal Ministry of Finance of Germany*

*For the Competent Authority of the Netherlands*  
*H. Roodbeen*  
*Director International Tax and Consumer Tax Ministry of Finance of the Netherlands*