

**Weekblad voor Fiscaal Recht, Ontwikkelingen EU — recht; CCCTB**

Vindplaats:	WFR 2012/411	Bijgewerkt tot:	16-03-2012
Auteur:	Mr. M.M.A. van Graafeiland <sup>[1]</sup>		

**Ontwikkelingen EU — recht; CCCTB**

Verslag van de rondetafelbijeenkomst gehouden op 2 en 3 november 2011 te Zeist.

**1 Inleiding**

De NOB organiseert sinds een aantal jaar een rondetafelbijeenkomst waar specialisten op het gebied van het Europese belastingrecht bij elkaar komen. In 2011 vond de bijeenkomst plaats op 3 en 4 november in Slot Zeist. De bijeenkomst werd voorgezeten door Thies Sanders<sup>[2]</sup> en Dennis Weber.<sup>[3]</sup> De agenda van deze bijeenkomst droeg een keur aan Europeesrechtelijke onderwerpen. Hieronder volgt een verslag.

**2 Ontwikkelingen van het Europese belastingrecht in relatie tot derde landen**

Daniël Smit<sup>[4]</sup> beet de spits van de bijeenkomst af door in te gaan op de toepassing en de ontwikkelingen van het Europese belastingrecht in relatie tot derde landen. Een onderwerp dat hem op het lijf is geschreven aangezien hij recent op dit onderwerp is gepromoveerd. De hoofdvraag van zijn onderzoek is in hoeverre de principes van het Europese belastingrecht ook gelden in de relatie tot derde landen. Zwart-wit gezegd, is de invloed van die principes minder groot in relatie tot derde landen. Bovendien wordt de bescherming die een buiten de Europese Unie gevestigde vennootschap (hierna: derdelander) kan ontlenen aan het Europese recht minder groot naar mate het belang dat wordt gehouden in een Europese vennootschap groter is.

**2.1 Toepassing vrijheid kapitaal verkeer op afhankelijke en geassocieerde gebieden**

Na deze korte introductie, ging Smit eerst in op de toepassing van de vrijheid van kapitaalverkeer op afhankelijke en geassocieerde gebieden. Hierbij dient een onderscheid te worden gemaakt tussen de ultraperifere gebieden en de landen en gebieden overzee. Op de ultraperifere gebieden is (het grootste deel van) het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie van toepassing<sup>[5]</sup> en uit Hansen/Hauptzollamt Flensburg<sup>[6]</sup> blijkt dat de ultraperifere gebieden in principe (een onderdeel van) een lidstaat vormen. Voor de landen en gebieden overzee geldt de bijzondere associatieregeling.<sup>[7]</sup> Uit deze regeling en het LGO-besluit<sup>[8]</sup> leidt Smit af dat het niet voorzien is om het kapitaalverkeer tussen de landen en gebieden overzee en lidstaten te liberaliseren. Bovendien oordeelde het Hof van Justitie EU in Prunus<sup>[9]</sup> dat gezien het feit dat het verdrag geen uitdrukkelijke verwijzing bevat naar het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en de landen en gebieden overzee, de betreffende landen en gebieden overzee als derde land de vrijheid van kapitaalverkeer genoot.<sup>[10]</sup> Op basis hiervan komt Smit tot de conclusie dat de landen en gebieden overzee - en dus ook Aruba, Curaçao, Sint Maarten en de BES-eilanden - als derde land kwalificeren in relatie tot andere lidstaten. Dé openstaande vraag is op dit moment is of de landen en gebieden overzee ook in relatie tot hun *eigen lidstaat* als derde land kwalificeren.

De Hoge Raad heeft deze vraag inmiddels voorgelegd aan het Hof van Justitie EU.<sup>[11]</sup> Onder andere omdat in Prunus geen nadere nuances worden aangebracht door het Hof van Justitie EU, is Smit, in tegenstelling tot A-G Wattel,<sup>[12]</sup> van mening dat de landen en gebieden overzee ook in de relatie tot hun eigen lidstaat als derde land kwalificeren. Volgens Smit is óf sprake van een lidstaat óf van een derde land; een tussencategorie bestaat niet.

**2.2 Verhouding tussen de vrijheid van vestiging en de vrijheid van kapitaal**

Om te bepalen of een nationale regeling getoetst moet worden aan de vrijheid van vestiging of aan de vrijheid van kapitaalverkeer, is het voorwerp en het doel van de betreffende regeling van belang. Smit ging in op de drie typen regelingen die het Hof van Justitie EU onderscheidt. Met betrekking tot die regelingen die een generiek toepassingsbereik kennen, dient volgens Smit een feitelijke toets plaats te vinden. Hierbij geldt dat indien geen beslissende invloed kan worden uitgeoefend, *alleen* de vrijheid van kapitaalverkeer van toepassing is. Indien dit wel het geval is, is *alleen* de vrijheid van vestiging van toepassing. Smit leidt dit af uit Accor,<sup>[13]</sup> waarin het Hof van Justitie EU uit de feiten niet kon afleiden of de moedermaatschappij in casu beslissende invloed kon uitoefenen.<sup>[14]</sup> Daarom ging het na of de gewraakte bepalingen in strijd waren met één of beide verkeersvrijheden. Hieruit leidt Smit af dat uiteindelijk de feiten beslissend zijn en dus een rol spelen bij het bepalen van de toepasselijke verkeersvrijheid.<sup>[15]</sup>

Er was een aantal vragen waar vervolgens over van gedachten is gewisseld en waarop het antwoord uiteindelijk in nevelen bleef gehuld. Ten eerste de vraag hoe deze jurisprudentie zich nu verhoudt tot de definitie die het Hof van Justitie EU aan kapitaalverkeer geeft.<sup>[16]</sup> Daarnaast werd de vraag opgeworpen als wat voor type regel artikel 10a van de Wet op de

vennootschapsbelasting 1969 kwalificeert. Zowel vanuit kwantitatief<sup>[17]</sup> als vanuit kwalitatief<sup>[18]</sup> perspectief lijkt artikel 10a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 niet een *groepsregeling* te zijn, waarop onafhankelijk van de feiten de vrijheid van vestiging van toepassing is. Echter, in *Lasertec*<sup>[19]</sup> bracht het Hof van Justitie EU een Duitse renteaftrekbepalende maatregel die van toepassing was op rente betaald aan een crediteur die meer dan 25% van het maatschappelijk kapitaal van de debiteur hield onder de reikwijdte van een groepsregeling. Dit, gezien de geest van de maatregel.<sup>[20]</sup>

### 2.3 Reikwijdte van de rechtvaardigingsgronden

Op basis van eigen onderzoek komt Smit tot de conclusie dat de vergelijkbaarheidstoets die door het Hof van Justitie EU wordt aangelegd om te bepalen of een nationale regeling belemmerend werkt in grensoverschrijdende situaties, voor derdelandsituaties hetzelfde is als voor Uniesituaties. Het argument dat in derdelandsituaties de belemmerende werking van een maatregel sneller wordt weggenomen omdat die eerder niet-vergelijkbaar zou zijn met de binnenlandse situatie dan de grensoverschrijdende Uniesituatie, vindt dus geen steun bij het Hof van Justitie EU. Echter, uit FII komt naar voren dat rechtvaardigingsgronden in derdelandsituaties wél een ruimer bereik zouden kunnen hebben als in Uniesituaties.<sup>[21]</sup> Meer concreet leidt Smit uit *Commissie/Italië*<sup>[22]</sup> af dat het Hof van Justitie EU de proportionaliteitstoets bij misbruikbestrijdende regelingen onder omstandigheden in derdelandsituaties minder streng uitlegt dan in Uniesituaties. Alhoewel een beroep op het behoud van een evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheden in derdelandsituaties niet eerder wordt geaccepteerd dan in Uniesituaties, speelt deze rechtvaardigingsgrond volgens Smit mogelijk nog wel een rol bij discriminerende bronheffingen in derdelandsituaties. De gedachte zou dan zijn dat het in het kader van de onderhandeling van belastingverdragen nadelig zou zijn derdelanders eenzelfde behandeling te geven als binnenlandse aandeelhouders. Ten slotte blijkt uit onder andere de zaken *A*<sup>[23]</sup> en *Rimbaud*<sup>[24]</sup> dat de rechtvaardiging die is ontleend aan de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, in derdelandsituaties wordt gehonoreerd indien het vanwege het ontbreken van een verdragsverplichting daartoe, onmogelijk is om inlichtingen uit dat derde land te verkrijgen. Volgens Smit is het hierbij niet van belang of de verdragsrechtelijke verplichtingen in de praktijk ook werken. De belastingplichtige zou naar zijn mening niet mogen bloeden voor het feit dat de landen die partij zijn bij een verdrag niet goed samenwerken. De vraag of lidstaten in derdelandsituaties genoeg moeten nemen met informatie die een autoriteit van een derde land op verzoek van de derdelander eenzijdig aanlevert, beantwoordt Smit voorzichtig bevestigend. Aan informatie die wordt verkregen op basis van een verdragsrechtelijke verplichting kan namelijk wellicht meer vertrouwen worden ontleend.

### 2.4 EU shopping

Het moge duidelijk zijn dat de bescherming van het verdrag ruimer is in Uniesituaties dan in derdelandsituaties. De vraag die dan opkomt, is of derdelanders ruimere bescherming van het Europese recht kunnen afdwingen door een EU-link te creëren. Smit besprak twee voorbeelden.

CCo, gevestigd in derde land C, houdt alle aandelen in ACo, gevestigd in lidstaat A. ACo houdt 15% dividendbelasting in op dividenden die zij uitkeert aan CCo. Indien CCo gevestigd zou zijn in lidstaat A, dan zou geen dividendbelasting zijn ingehouden. Stel dat CCo de aandelen ACo inbrengt in een door CCo op te richten tussenhoudster, BCo. BCo is gevestigd in lidstaat B. Dividenduitkeringen van lidstaat B naar derde land C zijn in deelnemingsituaties niet onderworpen aan bronheffing. BCo is van mening dat zij op basis van de vrijheid van vestiging recht heeft op een verlaging van dividendbelasting naar 0% op de dividenden die zij ontvangt van ACo. De eerste vraag is of BCo voldoet aan de voorwaarden om de vrijheid van vestiging in te roepen. Hiertoe dient BCo volgens Smit te zijn *gevestigd* in lidstaat B. Uit onder andere *Gebhard*,<sup>[25]</sup> *ARO Lease*,<sup>[26]</sup> *Somafer*<sup>[27]</sup> en *Factortame II*,<sup>[28]</sup> leidt Smit af dat dit het geval is indien BCo voldoende zelfstandigheid en duurzaamheid heeft en er bovendien sprake is van een economische activiteit die door BCo wordt geleid en beheerd. Uit *Lehtonen*<sup>[29]</sup> en *Cadbury Schweppes*<sup>[30]</sup> leidt hij af dat hier in ieder geval niet aan voldaan is indien BCo een brievenbusmaatschappij is of hulpwerkzaamheden verricht.

Een andere vorm van EU shopping zou gezien kunnen worden in de situatie waar CCo wordt opgericht naar het recht van lidstaat B alwaar zij ook haar statutaire zetel heeft, terwijl de feitelijke leiding van deze vennootschap zich van meet af aan in derde land C bevindt. Aangezien CCo voldoet aan de criteria van artikel 54 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en zij ook overigens in derde land C aan de voorwaarden voldoet om *gevestigd* te zijn, lijkt zij een beroep te kunnen doen op de vrijheid van vestiging. Echter, Smit wijst erop dat uit het Algemeen programma voor de opheffing van de beperkingen van de vrijheid van vestiging<sup>[31]</sup> volgt dat de activiteiten die een vennootschap ontplooit een reële en duurzame link moeten hebben met de economie van een lidstaat. Dit betekent dat een zuivere dual resident die in de EU geen nexus heeft, geen beroep kan doen op de vrijheid van vestiging. De toets of een vennootschap een reële en duurzame link heeft met de economie van een lidstaat, is volgens Smit vergelijkbaar met de substance-eis die gesteld wordt aan tussenhoudsters. De (misbruik)intentie die de betreffende vennootschap heeft, is volgens Smit slechts van belang in het kader van de rechtvaardigingsgronden en de proportionaliteitstoets.

### 3 Pensioenfondsen/beleggingsfondsen

Erwin Nijkeuter<sup>[32]</sup> ging in op pensioen- en investeringsfondsen en het Europese recht. Belemmerende maatregelen waar deze instituten bij hun grensoverschrijdende investeringen tegenaan lopen, lijken vaak opgelegd te worden door het land waar het lichaam waarin wordt geïnvesteerd, is gevestigd; de bronstaat. In dat kader sprak hij eerst over de vergelijkbaarheid van lichamen onder het Europese recht in het geval van een (mogelijke) belemmering door de bronstaat.

#### 3.1 Vergelijkbaarheid

Of (vrijgestelde) buitenlandse pensioen- en beleggingsfondsen Europeesrechtelijk belemmerd worden, hangt af van het antwoord op de vraag of het (vrijgestelde) buitenlandse fonds vergelijkbaar is met een (vrijgestelde) binnenlandse pensioen- en beleggingsfonds. In dit kader is de vraag of daarbij aan de criteria van het recht van de bronstaat, van het recht van de woonstaat, of wellicht zelfs van beide staten moet zijn voldaan. Uit Stauffer zou afgeleid kunnen worden dat het gaat om een soort van dubbele toets.<sup>[33]</sup> Echter, in Aberdeen wordt met name naar vergelijkbaarheid onder het recht van de van bronstaat gekeken.<sup>[34]</sup> De conclusie van Nijkeuter is dat soms wel naar de woonstaat wordt gekeken bij het bepalen van de vergelijkbaarheid, en soms ook niet. Hij gaf aan dat dit ook in de Nederlandse fiscale wetgeving het geval lijkt te zijn.<sup>[35]</sup>

#### 3.2 Pensioenfondsen

Het Hof van Justitie EU heeft zich in Commissie/Portugal<sup>[36]</sup> voor de eerste maal uitgelaten over een vermeend belemmerende maatregel op het gebied van de belastingheffing van dividenden betaald aan buitenlandse pensioenfondsen. Het ging in die zaak kort gezegd om een maatregel op basis waarvan Portugal dividenduitkeringen aan naar Portugees recht opgerichte en in Portugal werkzame pensioenfondsen vrijstelde van Portugese dividendbelasting.<sup>[37]</sup> Buitenlandse pensioenfondsen waren wél onderworpen aan Portugese dividendbelasting. Uit punt 46 van dit arrest leidt Nijkeuter af dat het er in het kader van vergelijkbaarheid van pensioenfondsen om draait of, ware het fonds in Portugal gevestigd, het dan zou kwalificeren als een pensioenfonds aldaar. Dit is het geval indien de entiteit aan voorwaarden voldoet die vergelijkbaar zijn met de voorwaarden die worden gesteld aan Portugese pensioenfondsen.

Nijkeuter stond ook stil bij artikel 10, derde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965. Op basis van dit artikel hebben pensioenfondsen en Sovereign Wealth Funds die zijn gevestigd in derde landen onder voorwaarden recht op een teruggaaf van ingehouden Nederlandse dividendbelasting. Onder andere wordt geëist dat het fonds niet is onderworpen aan een belastingheffing naar de winst in de woonstaat en ook in Nederland niet aan vennootschapsbelasting zou zijn onderworpen ware het hier gevestigd (dubbele toets). Nijkeuter vraagt zich af waarom de onderworpenheid in het buitenland in de vergelijkbaarheidsanalyse wordt betrokken. Een ander punt is dat de regeling eist dat Nederland op grond van een verdrag informatie moet kunnen uitwisselen met de vestigingsstaat van het fonds. Nijkeuter wees erop dat voor de toepassing van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, Nederland als bronstaat bereid is om een subjectieve vrijstelling aan buitenlandse pensioenfondsen te verlenen zonder dat een vergelijkbare mate van informatie-uitwisseling vereist is.<sup>[38]</sup> Het is Nijkeuter niet duidelijk waarom deze eis opeens wel wordt gesteld voor de toepassing van artikel 10, derde lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965.

#### 3.3 Beleggingsinstellingen

Nijkeuter is onder andere ingegaan op een recente uitspraak van Rechtbank Breda.<sup>[39]</sup> Het ging in die zaak om een Fins van belasting vrijgesteld beleggingsfonds dat een teruggave wilde van Nederlandse dividendbelasting op basis van het feit dat zij vergelijkbaar zou zijn met een Nederlandse FBI. Rechtbank Breda kwam, los van de vraag of zij aan de andere voorwaarden voldeed, tot het oordeel dat het Finse fonds niet vergelijkbaar was met een FBI aangezien zij geen volledige uitdelingsverplichting had. Ook hier ontstond een discussie over het gebruik van specifieke criteria van de bronstaat om tot *vergelijkbaarheid* te komen. Tegen deze uitspraak is hoger beroep ingesteld. Sanders merkte op dat een eis van exacte vergelijkbaarheid tot situaties kan leiden waarbij er niet meer aan de criteria van het buitenlandse regime wordt voldaan, maar wel aan de Nederlandse eisen, óf een situatie waarbij wel aan de buitenlandse eisen wordt voldaan, maar niet aan de Nederlandse eisen. Kiekebel merkte op dat indien aan de hand van algemene kenmerken beoordeeld zou moeten worden of een buitenlands beleggingsfonds vergelijkbaar is met een Nederlands beleggingsfonds, dan nog de vraag is met welke Nederlandse vorm van fiscaal begunstigend beleggen vergeleken moet worden, de VBI of de FBI. Deze worden namelijk voor de vennootschaps- en dividendbelasting anders behandeld. Ten slotte werd gewezen op de prejudiciële vragen die het Frans administratief rechterlijk college uit Montreuil op 4 juli 2011 heeft gesteld aan het Hof van Justitie EU.<sup>[40]</sup> Hierin staat de vraag centraal of Franse dividenden aan een Franse ICBE en aan een in het buitenland gevestigde ICBE verschillend mogen worden behandeld louter op basis van de situatie van de aandeelhouders van dergelijke instellingen, i.e. louter omdat Frankrijk geen bronbelasting kan heffen op uitkeringen van een niet in Frankrijk gevestigde ICBE.

#### 4 Exithellingen en National Grid Indus BV

Frank Pötgens<sup>[41]</sup> besprak aan de hand van de op het moment van de rondetafelbijeenkomst nog aanhangige, maar inmiddels gewezen, zaak-National Grid Indus BV<sup>[42]</sup> de verenigbaarheid van de Nederlandse exithellingen met het Europese recht. De aanwezigen kregen een mooi kijkje in de keuken, aangezien Pötgens betrokken was bij deze zaak. Ook is meer in algemene zin ingegaan op de reikwijdte van de vrijheid van vestiging en de mogelijkheden hier al dan niet een beroep op te doen bij het verplaatsen van een vennootschap. Een ander punt waar bij stil gestaan werd, is dat niet duidelijk is of de ontvangstaat een inreisregeling moet bieden en of het feit dat dit niet zo is, de vrijheid van vestiging belemmert. In dit verband werd, uiteraard, ook gewezen op de zaak-Vale waarbij inmiddels een conclusie van A-G Jääskinen is verschenen.<sup>[43]</sup>

#### 5 CCCTB — Administratieve en formeelrechtelijke aspecten

Arjo van Eijdsden<sup>[44]</sup> ging in op de administratieve en formeelrechtelijke aspecten van het voorstel voor een CCCTB-richtlijn (hierna: de CCCTB-richtlijn)<sup>[45]</sup> dat op 16 maart 2011 is verschenen.

##### 5.1 Opteren voor toepassing

Een belastingplichtige dient op basis van artikel 6 van de CCCTB-richtlijn te opteren voor de toepassing van de CCCTB. Indien wordt geopteerd, is de CCCTB ook van toepassing die belastingplichtigen die tot dezelfde groep behoren (*all-in* of *all out*). De groep heeft vervolgens in principe slechts te maken met één belastingautoriteit, de hoofdbelastingautoriteit, waarmee in principe enkel de hoofdbelastingplichtige het contact met de hoofdbelastingautoriteit onderhoudt.

Op basis van artikel 104 van de CCCTB-richtlijn dient een kennisgeving waarin om toepassing van de CCCTB wordt verzocht, te worden gestuurd aan de hoofdbelastingautoriteit. De hoofdbelastingautoriteit dient het verzoek onmiddellijk door te zenden aan de belastingdiensten van de landen waar de andere groepsleden zijn gevestigd. Deze belastingdiensten kunnen binnen één maand reageren op het verzoek. Uiteindelijk is het aan de belastingdienst die de kennisgeving heeft ontvangen, om te onderzoeken of de groep aan de voorwaarden van de CCCTB-richtlijn voldoet (zie art. 107 lid 1 CCCTB-richtlijn). Het verzoek kan binnen drie maanden worden geweigerd. Gebeurt dit niet, dan moet de aanmelding geacht worden te zijn geaccepteerd. Het zou volgens Van Eijdsden beter zijn dat de hoofdbelastingautoriteit expliciet bevestigt dat aan de voorwaarden is voldaan.

In artikel 107, tweede lid, van de CCCTB-richtlijn is omschreven wat de gevolgen (kunnen) zijn indien na drie maanden blijkt dat het verzoek onjuistheden bevat of onvolledig is. Indien niet alle relevante informatie is overgelegd, kunnen de bevoegde autoriteiten besluiten het verzoek achteraf ongeldig te verklaren. Dit is volgens Van Eijdsden een vrij draconische maatregel, aangezien het CCCTB-regime dan in het geheel niet van toepassing is geweest en er dan met terugwerkende kracht aangiften vennootschapsbelasting op basis van het *nationale systeem* moeten worden ingediend. Dit moet wel mogelijk zijn naar nationaal recht. Het is te hopen dat de bevoegde autoriteiten met deze bevoegdheid niet al te strikt zullen omgaan. De vraag is of een belastingplichtige nog in verweer kan komen tegen een besluit om het verzoek ongeldig te verklaren. Op basis van artikel 124, onderdeel a, van de CCCTB-richtlijn bestaat namelijk slechts een beroepsmogelijkheid tegen een afwijzende beslissing om een groep te vormen. Van Eijdsden is van mening dat de beslissing om een verzoek later ongeldig te verklaren hier ook onder valt.

##### 5.2 Aangifteregele voor de hoofdbelastingplichtige

Op basis van artikel 109, eerste lid, van de CCCTB-richtlijn, doet de hoofdbelastingplichtige aangifte bij de hoofdbelastingautoriteit. Dit vormt de kern van het zogenoemde *one-stop-shop* principe. De hoofdbelastingplichtige moet in de aangifte de te betalen belasting aangeven en dus ook zelf de te betalen belasting uitrekenen op basis van nationale wetgevingen. Hierdoor krijgt de CCCTB-aangifte volgens Van Eijdsden trekken van een aangiftebelasting. De aangifte dient binnen negen maanden na het verstrijken van het belastingjaar te zijn ingediend. Indien geen aangifte wordt gedaan, legt de hoofdbelastingautoriteit op basis van artikel 112 van de CCCTB-richtlijn binnen drie maanden op basis van een schatting een aanslag op. Van Eijdsden gaat er vanuit dat dit ook gebeurt indien de aangifte niet tijdig wordt ingediend. Het is niet expliciet bepaald wanneer de driemaandstermijn begint te lopen. Van Eijdsden neemt aan dat dit de dag is na het verstrijken van de aangifte termijn.<sup>[46]</sup> Omdat drie maanden een vrij korte termijn is om de informatie te verzamelen die nodig is om een gefundeerde schatting te maken, is het de inschatting van Van Eijdsden dat de ambtshalve (*geschatte*) aanslag als een aanslag ter behoud van rechten zal worden gebruikt. Op basis van artikel 114, derde lid, van de CCCTB-richtlijn kan een hoofdbelastingautoriteit binnen drie jaar na het opleggen van de aanslag namelijk een gewijzigde aanslag opleggen. De vraag is overigens wat er gebeurt indien de hoofdbelastingautoriteit niet binnen drie maanden een ambtshalve aanslag oplegt. Mede gelet op artikel 114 van de CCCTB-richtlijn dat ingaat op *gewijzigde* aanslagen, lijkt een hoofdbelastingautoriteit geen tweede kans te worden gegeven.

### 5.3 Het opleggen van de aanslag en de betaling van de belasting

Op basis van artikel 109, tweede lid, van de CCCTB-richtlijn, wordt de aangifte gezien als een vaststelling van de te betalen belasting (in de Engelse taalversie: tax liability) van ieder groepslid. Afhankelijk van het systeem dat de lidstaat van de hoofdbelastingautoriteit hanteert, kwalificeert de aangifte als invorderingsdocument. Wanneer dit niet het geval is, kan een lidstaat een invorderingsdocument uitgeven.

Van Eijnsden vraagt zich af of de aanslag zoals die in Nederland wordt opgelegd, als zodanig kwalificeert. Een aanslag vennootschapsbelasting is namelijk niet alleen een invorderingsdocument, maar formaliseert ook de belastingschuld en dat is onder het CCCTB-regime juist niet de bedoeling. Dat wordt immers al gedaan door de aangifte.

### 5.4 Gewijzigde aanslagen

De hoofdbelastingautoriteit mag een gewijzigde aanslag opleggen binnen een periode van drie jaar nadat de aangifte is ingediend. Het is niet mogelijk om meer dan één gewijzigde aanslag in een periode van twaalf maanden op te leggen. Van Eijnsden neemt aan dat dit geldt per belastingjaar en het derhalve wél mogelijk is om in bijvoorbeeld januari 2019 en februari 2019, gewijzigde aanslagen op te leggen voor de belastingjaren 2016 en 2017. Een gewijzigde aanslag mag slechts worden opgelegd indien de hoofdbelastingautoriteit de belastingdienst(en) van de betrokken groepsmaatschappij (en) van te voren raadpleegt. Die belastingdiensten worden op deze manier in staat gesteld hun zienswijze op de voorgenomen gewijzigde aanslag te geven. Belastingdiensten kunnen een hoofdbelastingautoriteit ook verzoeken een gewijzigde aanslag op te leggen.

## 6 Actualiteiten

Weber leidde een discussie over de Nederlandse actualiteiten op het gebied van Europese belastingrecht. Er werd onder andere ingegaan op de vraag hoe een aantal maatregelen uit het Belastingplan 2012 zich verhouden tot het Europese recht. Sanders ging in op de tussenregeling valutaresultaten op deelnemingen.<sup>[47]</sup>

### 6.1 Objectvrijstelling

Vanaf 2012 is een objectvrijstelling van toepassing op buitenlandse resultaten. De vraag is of hiermee X Holding<sup>[48]</sup> achterhaald is. In X Holding rechtvaardigde het Hof van Justitie EU het verbod op een grensoverschrijdende fiscale eenheid door de noodzaak om de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te handhaven. Indien de mogelijkheid tot een grensoverschrijdende fiscale eenheid zou bestaan, zou dit er, aldus het Hof van Justitie EU, namelijk toe leiden dat de moedermaatschappij vrijelijk kan kiezen in welke lidstaat de verliezen van de dochteronderneming in mindering worden gebracht. Aangezien vanwege de objectvrijstelling niet meer 'met verliezen kan worden gespeeld', gaat dit argument niet meer op aldus Weber. Indien vanwege andere redenen een grensoverschrijdende fiscale eenheid is gewenst - bijvoorbeeld vanwege het feit dat de voorwaarden van een aantal wettelijke bepalingen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 op fiscale eenheidsniveau worden getoetst - is de vraag welke rechtvaardigingsgronden Nederland succesvol kan aanvoeren om deze overige voordelen van een fiscale eenheid in grensoverschrijdende situaties te weigeren.

Een andere vraag kwam op in relatie tot artikel 15i van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Op basis van het eerste lid van dit artikel vindt de objectvrijstelling geen toepassing met betrekking tot stakingsverliezen. Deze uitzondering op de objectvrijstelling is ingegeven door de uitspraken van het Hof van Justitie EU in Marks & Spencer<sup>[49]</sup> en Lidl Belgium.<sup>[50]</sup> Echter, op basis van het artikel 15a, vijfde lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 wordt het in aanmerking genomen stakingsverlies weer teruggenomen indien de belastingplichtige binnen drie jaren nadat het stakingsverlies in aftrek is genomen, weer winst gaat genieten uit de staat waar de inmiddels opgeheven vaste inrichting was gevestigd. Weber vraagt zich af of deze recapture wel in overeenstemming is met proportionaliteitstoets die het Hof van Justitie EU in Marks & Spencer aanlegt.<sup>[51]</sup> Dit lijkt niet het geval aangezien geen tegenbewijsregeling is opgenomen op basis waarvan de recapture niet plaatsvindt indien wordt aangetoond dat de mogelijkheden tot verliesverrekening in de ontvangstaat zijn uitgeput.

### 6.2 De wijzigingen in de 30%-regeling

Robert van der Jagt<sup>[52]</sup> besprak de wijzigingen in de 30%-regeling. Deze is nog slechts van toepassing indien de ingekomen werknemer woonachtig is op een afstand van meer dan 150 kilometer van de grens met Nederland. De strijdigheid met het Europese recht van deze voorwaarde zou kunnen zitten in het feit dat inwoners van het Verenigd Koninkrijk (>150 woonachtig van de grens met Nederland), worden bevoordeeld ten opzichte van bijvoorbeeld bepaalde inwoners in België of Duitsland (<150 woonachtig van de grens met Nederland). Menigeen zal D.<sup>[53]</sup> in herinnering roepen waarin het Hof van Justitie EU een beroep op meestbegünstiging afwees. Echter, Van der Jagt wees er op dat het Hof van Justitie EU in die zaak niet oordeelde over voordelen die op basis van nationaal recht aan de inwoners van een lidstaat

worden verleend (bijvoorbeeld van het Verenigd Koninkrijk), terwijl deze niet worden verleend aan bepaalde inwoners van andere lidstaten (bijvoorbeeld van Duitsland/België). Het ging in die zaak om meestbegünstiging op basis van belastingverdragen.

De vraag is of de mogelijke strijdigheid niet reeds strandt bij de eerste horde die genomen moet worden. En dat is of er sprake is van een belemmering of discriminatie? Kan een inwoner van België c.q. Duitsland stellen dat hij wordt belemmerd om in Nederland te gaan werken? Wordt hij slechter behandeld dan inwoners van Nederland? Een vergelijking met inwoners van Nederland leidt tot de conclusie dat hij nationale behandeling krijgt. Hij wordt dus niet slechter behandeld dan inwoners van Nederland. Hij wordt als gevolg van de 150 kilometergrens echter wel slechter behandeld dan werknemers uit andere lidstaten. In *Orange European Smallcap Fund NV*<sup>[54]</sup> oordeelde het Hof van Justitie EU dat het feit dat Nederland aan een FBI geen tegemoetkoming verleende voor buitenlandse bronbelasting die was ingehouden op dividenden uit Duitsland en Portugal, een beperking vormde van de vrijheid van kapitaal. Echter, in die zaak werden de Duitse en Portugese dividenden slechter behandeld dan Nederlandse dividenden en kregen dus geen nationale behandeling. Bij de 150 kilometergrens ligt dat zoals gezegd anders. Daar krijgen de inwoners van België en Duitsland wel nationale behandeling in Nederland maar wordt hen een gunstigere behandeling dan de nationale behandeling onthouden die inwoners van andere lidstaten wel krijgen. Sanders ziet wellicht nog een belemmerende werking voor die personen die grensoverschrijdend verhuizen van een woonplaats buiten de 150 kilometergrens in lidstaat A, naar een woonplaats binnen de 150 kilometergrens in lidstaat B. Zij worden belemmerd ten opzichte van personen die niet grensoverschrijdend verhuizen naar een woonplaats binnen de 150 kilometergrens en die overigens in dezelfde omstandigheden verkeren.

## 7 Afsluiting

Sanders sloot de rondetafelbijeenkomst af met een dankwoord aan de sprekers. Zoals de voorgaande keren was het een zeer boeiende bijeenkomst, die — zoals dat wel vaker het geval is bij bijeenkomsten als deze — hij in ieder geval met nieuwe inzichten afsloot.

### Voetnoot

- [1] Werkzaam bij Loyens & Loeff nv en lid van de sectie Europees belastingrecht aldaar.
- [2] Werkzaam bij Loyens & Loeff nv en lid van de sectie Europees belastingrecht aldaar.
- [3] Werkzaam bij Loyens & Loeff nv en voorzitter van de sectie Europees belastingrecht aldaar; tevens verbonden aan de Universiteit van Amsterdam.
- [4] Werkzaam bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP; tevens verbonden aan Tilburg University.
- [5] Zie art. 355 VwEU. Deze gebieden zijn Guadeloupe, Frans Guyana, Martinique, Réunion, Saint Barthélemy en Saint Martin, de Azoren, Madeira en de Canarische Eilanden.
- [6] HvJ EG 10 oktober 1978, nr. C-148/77 (Hansen/Hauptzollamt Flensburg).
- [7] De associatieregeling is opgenomen in Deel 4 VwEU. Dit zijn art. 198-204 VwEU. De landen en gebieden overzee zijn opgenomen als Bijlage II VwEU. De (inmiddels voormalige) Nederlandse Antillen staan ook op deze lijst.
- [8] Besluit van de Raad van 27 november 2001 betreffende de associatie van de LGO met de Europese Economische Gemeenschap, 2001/822/EG.
- [9] HvJ EU 5 mei 2011, nr. C-384/09 (Prunus).
- [10] Overigens wees Smit ook op jurisprudentie waarin de betreffende landen en gebieden overzee werden aangemerkt als onderdeel van een lidstaat, namelijk HvJ EG 12 december 1990, gevoegde zaken C-100/89 en C1010/89 (Kaefer & Procalli).
- [11] HR 23 december 2011, nr. 11/00483, V-N 2011/62.19.
- [12] Conclusie A-G Wattel 19 augustus 2011, 11/00483, LJN BT1528.
- [13] HvJ EU 15 september 2011, nr. C-310/09 (Accor).
- [14] Dit was niet in confesso tussen partijen.
- [15] Overigens heeft het Engelse High Court of Justice in een vervolg op zaak HvJ EG 12 december 2006, nr. C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation) onder andere de vraag gesteld of '(Wanneer) de betrokken nationale wetgeving niet enkel van toepassing is op situaties waarin de moederonderneming een beslissende invloed uitoefent over de onderneming die het dividend uitkeert, een ingezeten onderneming zich dan (kan) beroepen op art. 63 VwEU (voorheen art. 56 EG) met betrekking tot dividenden ontvangen van een in een derde land gevestigde dochteronderneming waarover zij een beslissende invloed uitoefent?'. Het zaaknummer van deze prejudiciële vraag is C-35/11.
- [16] HvJ EU 11 november 2010, nr. C-543/03 (Commissie/Portugal), punt 46.
- [17] Het beslissende criterium voor verbondenheid, is een derde gedeelte belang.
- [18] Zie HR 8 april 2011, 10/00651, BNB 2011/156, waaruit naar voren komt dat een derde gedeelte van de zeggenschap

niet per se vereist is om tot verbondenheid te concluderen.

- [19] HvJ EG 10 mei 2007, nr. C-492/04 (Lasertec).
- [20] HvJ EG 10 mei 2007, nr. C-492/04 (Lasertec), r.o. 22.
- [21] HvJ EG 12 december 2006, nr. C-446/04 (Test Claimants in the FII Group Litigation), r.o. 171.
- [22] HvJ EG 19 november 2009, nr. C-540/07 (Commissie/Italië).
- [23] HvJ EG 18 december 2007, nr. C-101-05 (Skatteverket vs. A).
- [24] HvJ EU 28 oktober 2010, nr. C-72/09 (Rimbaud).
- [25] HvJ EG 30 november 1995, nr. C-55/94 (Gebhard).
- [26] HvJ EG 17 juli 1997, nr. C-190/95 (ARO Lease).
- [27] HvJ EG 22 november 1978, nr. C-33/78 (Somafer).
- [28] HvJ EG 5 maart 1996, gevoegde zaken C-46/93 en C-48/93 (Factortame II).
- [29] HvJ EG 13 april 2000, nr. C-176/96 (Lehtonen).
- [30] HvJ EG 12 september 2006, nr. C-196/04 (Cadbury Schweppes).
- [31] Algemeen programma voor de opheffing van de beperkingen van de vrijheid van vestiging, PbEG 1962, 2/36-45. Uit HvJ EG 10 juli 1986, nr. C-79/85 (Segers) blijkt dat dit programma ook waardevol is bij de implementatie van de diverse vrijheden.
- [32] Werkzaam bij KPMG Meijburg & Co; tevens verbonden aan Erasmus Universiteit Rotterdam.
- [33] HvJ EG 14 september 2006, nr. C-386/04 (Centro di Musicologia Walter Stauffer), r.o. 40.
- [34] HvJ EG 18 juni 2009, nr. C-303/07 (Aberdeen Property Fininvest Oy), r.o. 50 en 51.
- [35] Art. 3 lid 2 Wet Vpb 1969 kijkt naar de criteria van het bronland (Nederland). Art. 4 lid 2 Wet DB 1965 (oud) en art. 3 lid 1 onderdeel b, BFE steide/steelt eisen aan de onderworpenheid in de staat van oprichting.
- [36] HvJ EU 6 oktober 2011, nr. C-493/09 (Commissie vs. Portugal).
- [37] Ter volledigheid; om van de vrijstelling gebruik te kunnen maken, diende een houdsterperiode van 1 jaar te zijn vervuld.
- [38] Zie art. 5 Wet Vpb 1969 en onderdeel 3.3. Besluit 8 december 2009, CPP2009/1368M.
- [39] Rb. Breda 6 juni 2011, LJN BR0823, V-N 2011/37.2.4.
- [40] Het Franse college heeft dezelfde vragen voor tien verzoekende partijen voorgelegd. Deze zaken hebben de nummers C-338/11 t/m C-347/11 gekregen. De mondelinge behandeling vond op 16 februari 2012 plaats.
- [41] Werkzaam bij De Brauw Blackstone Westbroek; tevens verbonden aan de Vrije Universiteit Amsterdam.
- [42] HvJ EU 29 november 2011, nr. C-371/10 (National Grid Indus), V-N 2011/67.8.
- [43] Conclusie A-G Jääskinen van 15 december 2011, nr. C-378/10 (Vale).
- [44] Werkzaam bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP.
- [45] Voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde belastinggrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011) 121/4.
- [46] Vergelijk ook art. 114 lid 3 CCCTB-richtlijn.
- [47] Zie in dit kader M. Sanders en A.J.A. Stevens, 'De tussenregeling voor valutaresultaten op deelnemingen', WFR 2011/ 6924.
- [48] HvJ EU 25 februari 2010, nr. C-337/08 (X Holding BV).
- [49] HvJ EG 13 mei 2005, nr. C-446/03 (Marks & Spencer).
- [50] HvJ EG 15 mei 2008, nr. C-414/06 (Lidl Belgium).
- [51] Zie HvJ EG van 13 mei 2005, nr. C-446/03 (Marks & Spencer), r.o. 55-56.
- [52] Verbonden aan KPMG Meijburg & Co.
- [53] HvJ EG 5 juli 2005, nr. C-376-03 (D.).
- [54] HvJ EG 20 mei 2008, nr. C-194/06 (Orange European Smallcap Fund nv).