

Recente mededelingen van de EU-Commissie inzake directe belastingen

Jean-Marie Cougnon
Belastingconsulent

De Commissie van de EU heeft in vier mededelingen de gedragslijn bekendgemaakt die ze zelf wilt aannemen of haar lidstaten wilt doen aannemen. Het gaat om documenten waarin de Commissie aangeeft hoe haar houding in de toekomst zal zijn of hoe de houding van de lidstaten¹ zou moeten zijn. Hierna overlopen we elk van die mededelingen.

COM (2006) 823 van 19 december 2006 – Coördinatie van de directebelastingstelsels van de lidstaten op de interne markt

Een belastingplichtige kan in een grensoverschrijdende situatie worden geconfronteerd met discriminatie, dubbele belastingheffing of extra nalevingskosten. Het gebrek aan coördinatie kan ook tot onbedoelde niet-heffing of misbruik leiden en zo de belastingopbrengsten uithollen.

Volgens de Commissie moeten de volgende doelstellingen worden nagestreefd:

- ervoor zorgen dat de niet-geharmoniseerde nationale belastingstelsels compatibel zijn;
- de hogervermelde hindernissen opheffen en uitholling van de belastinggrondslagen van de lidstaten vermijden;
- de resultaten van de nationale directebelastingstelsels coördineren en verbeteren en ze onderling alsook met het Verdrag in overeenstemming brengen.

Opheffing van discriminatie en dubbele belastingheffing

Onderzoek van unilaterale maatregelen die de lidstaten hebben genomen ten gevolge van arresten van het Hof van Justitie, heeft aan het licht gebracht dat sommige lidstaten binnenlandse belastingvoordelen hebben geschrapt of verplichtingen bij grensoverschrijdende situaties hebben toegepast op binnenlandse situaties wanneer dit uit overwegingen van belastingbeleid niet wenselijk was. “Een dergelijke uitbreiding van de wetgeving tot situaties die volkomen buiten de *ratio legis* ervan vallen, met louter formalistische bedoelingen en met een aanzienlijke extra administratieve last voor nationale ondernemingen en fiscale autoriteiten, is volstrekt zinloos en heeft een averechts effect op de economische efficiëntie”.²

De afschaffing van dubbele belasting op de interne markt is opgenomen in artikel 293 van het EG-Verdrag. Het gebrek aan coördinatie tussen de belastingstelsels kan alleen worden opgelost door samenwerking tussen de lidstaten.

¹ J.P. JACQUE, *Droit institutionnel de l'Union Européenne*, Dalloz, 2006, nr. 889. Dergelijke mededelingen hebben geen rechtsgevolgen maar kunnen, in voorkomend geval, een

legitiem vertrouwen doen ontstaan in hoofde van de geadresseerden, wanneer het toekomstig gedrag van de auteur er met een

zekere nauwkeurigheid wordt beschreven (*ibid.*).

² Advocaat-generaal Geelhoed, Advies van 29 juni 2006, zaak C-524/04, *Thin Cap*

Voorkoming van niet-heffing en misbruik

Dit doel kan ook worden bereikt door een betere coördinatie en samenwerking tussen de lidstaten. De Commissie zal dit probleem bestuderen in het licht van de ontwikkelingen van de rechtspraak van het HvJ.

Verlaging van nalevingskosten en vereenvoudiging van procedures

Passende oplossingen zijn de invoering van een CCCTB³, de vermindering van de nalevingslasten van de verrekenprijzregels en de verbetering van de administratieve samenwerking.

Naar gecoördineerde oplossingen

In een gebied zoals de *Controlled Foreign Companies* moet een juist evenwicht worden gevonden tussen een doeltreffende bestrijding van misbruik in de EU en het vermijden van onevenredige beperkingen op grensoverschrijdende activiteiten in strijd met het Gemeenschapsrecht. Er kunnen zich ook incongruenties voordoen in de wijze waarop de lidstaten schuld en eigen middelen definiëren of in het gebruik van hybride lichamen.

Er zal een efficiënt en veralgemeend bindend geschillenbeslechtingmechanisme worden bestudeerd om op een algemeen niveau de problemen van internationale dubbele belastingheffing in de EU aan te pakken, dat eveneens geldig zou zijn voor particulieren en kmo's.

De Commissie roept de lidstaten op de voorstellen te bestuderen en samen met haar snel en doeltreffend de daarin genoemde knelpunten aan te pakken.

Group Litigation. Op te merken valt dat dit arrest betrekking heeft op het gevolg dat in het Verenigd Koninkrijk werd gegeven aan de veroordeling door het HvJ in het arrest-*Lankhorst* van *thin-capitalisation* maatregelen die discriminerend werden geacht wanneer ze slechts betrekking hadden op de interesten die werden betaald aan niet-ingezetenen vennootschappen. Ten gevolge van dit laatste arrest heeft Duitsland zijn *thin-capitalisation* maatregelen uitgebreid tot verrichtingen in een strikt binnenlands kader. Ook werd ten gevolge van het arrest-*Bosal*

(18 december 2003, zaak C-168/01) in Nederland de interestaftrek uitgebreid tot de buitenlandse deelnemingen, maar werden *thin-capitalisation* regels ingevoerd. Ten gevolge van het arrest-*Keller* (23 februari 2006, zaak C-471/04) breidde Duitsland de verwerping van kosten uit tot kosten verbonden aan een binnenlandse deelneming.

³ Afkorting van "Common Consolidated Corporate Tax Base" of gemeenschappelijke geconsolideerde grondslag voor de vennootschapsbelasting, een grootscheeps project dat enkele jaren geleden door de

COM (2006) 825 van 19 december 2006 – Exitheffingen en de behoefte aan coördinatie van het belastingbeleid van de lidstaten

De mededeling analyseert de wettelijke vereisten die in het Verdrag zijn opgenomen in het licht van het arrest-*de Lasteyrie*⁴ en het arrest-*N*.⁵

Er bestaat een ongunstige behandeling in vergelijking met belastingplichtigen die hun woonplaats behouden in een lidstaat indien een belasting op een inkomen dat nog niet is gerealiseerd, verschuldigd is in het land van vertrek wegens het loutere feit van het overbrengen van de fiscale woonplaats buiten deze lidstaten. Belastingplichtigen die ingezetenen zijn, worden immers alleen belast op gerealiseerde rechten. Dit is een belemmering van het vrij verkeer.

Uitstel van betaling kan niet afhankelijk worden gesteld van de eis dat een waarborg wordt gesteld, noch dat een vertegenwoordiger in de lidstaat van herkomst wordt aangewezen: ieder middel om de belastingvordering te vrijwaren moet strikt evenredig zijn met dit doel en mag geen onevenredige kosten veroorzaken voor de belastingplichtige. Uitstel van belasting mag niet afhankelijk zijn van enige voorwaarde.

De vereiste dat een belastingplichtige op het tijdstip van de verplaatsing van zijn woonplaats een belastingaangifte indient, die noodzakelijk is voor de waardering van het inkomen, kan niet als niet-evenredig worden beschouwd, getuige het legitieme doel van verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten, met name ten behoeve van de afschaffing van dubbele belasting. De meeste lidstaten hebben hun stelsels van overbrenging van meerwaarden aangepast, maar de Commissie verklaart dat ze waakzaam blijft.

Commissie werd opgestart en normaal zou moeten uitmonden in een ontwerpverplichting vóór eind 2008.

⁴ Zaak C-9/02 van 11 maart 2004: onmiddellijke belasting bij het verlaten van Frankrijk van de latente meerwaarden van deelnemingen in een Franse vennootschap.

⁵ Zaak C-470/04 van 7 september 2006: belasting van de meerwaarden op aandelen van een Nederlandse inwoner die zijn fiscale woonplaats overbrengt naar het Verenigd Koninkrijk, en te verstrekken waarborgen om uitstel van betaling van de belasting te verkrijgen.

Volgens artikel 13 van de OESO-modelovereenkomst berust de exclusieve heffingsbevoegdheid over de winst uit de vervreemding van aandelen, bij de woonstaat. Wat de specifieke methode betreft die moet worden toegepast bij wijziging van de fiscale woonplaats hebben sommige lidstaten in hun bilaterale verdragen het principe van verlengde belastingplicht volgens het nationale recht opgenomen en houden andere lidstaten rekening met een fictieve vervreemding die plaatsvindt net voor de emigratie (om te kunnen beweren dat er een binnenlandse verkoop is waarop het Verdrag niet van toepassing is).

De lidstaten moeten erover waken dat ze elke dubbele belasting wegens de waardetoeename tussen de verwerving en de fictieve verkoop vermijden door een beroep te doen op één van de volgende oplossingen:

- hetzij een verrekeningsmechanisme toepassen, waarbij een krediet wordt toegekend voor de belasting die de nieuwe lidstaat over dezelfde meerwaarden heft;
- ofwel afspreken om de heffingsbevoegdheid over de winst te verdelen, bijvoorbeeld door deze toe te kennen *a rato* van de verblijfsduur van de aandeelhouder in de verschillende betrokken lidstaten.

Elke oplossing zou rekening moeten houden met een eventuele waardevermindering van de aandelen door de lidstaat van ontvangst of de lidstaat van herkomst. Samenwerking tussen de lidstaten is noodzakelijk:

- om de lidstaat van herkomst in te lichten over de vervreemding;
- om met behulp van de mogelijkheden die worden geboden door de bijstands- en invorderingsrichtlijnen de gemigreerde belastingplichtige te dwingen zijn belasting te betalen in de lidstaat van herkomst.

Exitheffingen bij vennootschappen

De EU-Commissie is van mening dat het arrest-*de Lasteyrie* ook rechtstreekse gevolgen heeft voor de exitheffingsregels van de lidstaten voor vennootschappen.

In haar Mededeling van 24 november 2003⁶, had ze reeds bevestigd dat de advocaat-generaal in de betreffende zaak een “onvoorwaardelijke” interpretatie verdedigde van het vrij verkeer van personen op het gebied van de inkomstenbelastingen voor natuurlijke personen en dat niet kon worden uitgesloten dat een gelijkaardige redenering zou worden toegepast op de vennootschapsbelasting. De fiscale gevolgen van de zaak-*Überseering BV*⁷ en de zaak-*Inspire Art*⁸, die betrekking hadden op het vennootschapsrecht, werden eveneens onderzocht.

De Fusierichtlijn⁹ werd in 2005¹⁰ gewijzigd om bij verplaatsing van de zetel van een Europese vennootschap (EV) of een Europese coöperatieve vennootschap (ECV) te voorzien in een regeling van uitstel van heffing in fiscale neutraliteit. De beperking van deze regeling tot de EV en de ECV, terwijl de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie in zijn arrest-*Centros*¹¹ het recht op vrije vestiging en vrijheid in de keuze van de plaats van de maatschappelijke zetel erkent voor alle vennootschapsvormen, werd betreurd.¹²

Volgens de gewijzigde richtlijn leidt de verplaatsing van de statutaire zetel van een EV of een ECV of de wijziging van de woonplaats van een EV of een ECV van de ene lidstaat naar de andere ten gevolge van een dergelijke verplaatsing, niet tot de belastingheffing van de meerwaarden in de lidstaat van waar de maatschappelijke zetel werd verplaatst. De meerwaarden vloeien voort uit de activa en passiva van

⁶ Europese Commissie, *Een interne markt zonder belemmeringen op het gebied van de vennootschapsbelasting – Verwezenlijkingen, lopende initiatieven en resterende uitdagingen* COM/2003/0726.

⁷ Arrest van 5 november 2002 (Zaak C-208/00).

⁸ Arrest van 30 september 2003 (Zaak C-167/01). Dit arrest betreft de Nederlandse wetgeving op de “formeel buitenlandse vennootschappen”, ook buitenlandse brievenbusvennootschappen genoemd.

Zoals M. Dassesse (*RGF* nr. 2/2004, p. 5-11) benadrukt, had Nederland deze wetgeving aangenomen om de mogelijke gevolgen te ondervangen van het arrest dat door het Hof zou worden gegeven in het arrest-*Centros*. Aangezien Nederland vasthoudt aan het principe van de statutaire zetel (in tegenstelling tot de zetel van de werkelijke leiding) had de Nederlandse overheid, indien Nederlandse inwoners besloten om een vennootschap op te richten in Engeland met als enig doel activiteiten uit te oefenen

in Nederland, de Engelse vennootschap niet kunnen herkwalficeren in vennootschap naar Nederlands recht.

⁹ Richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990.

¹⁰ Richtlijn 2005/19/EG van de Raad van 17 februari 2005.

¹¹ Zaak nr. C-212/97 van 9 maart 1999.

¹² Advies van het Europees Economisch en Sociaal Comité, Com (2003) 613 def-2003/0239 COD, *PB*. C. 110/32 van 30 april 2004.

de inbrengende vennootschap die, ten gevolge van deze overplaatsing of opheffing van woonplaats, feitelijk verbonden blijven met een vaste inrichting van de EV of de ECV in de lidstaat van waar de maatschappelijke zetel werd verplaatst en die bijdragen tot de totstandkoming van de winsten of verliezen die in aanmerking worden genomen voor de belastinggrondslag (art. 10^{ter}, 1, richtlijn 2005).

De wijzigingen van 2005¹³ maken geen melding van de activa die niet verbonden blijven met een vaste inrichting in de lidstaat van waar de maatschappelijke zetel werd overgeplaatst. Volgens de Commissie zijn de principes van het arrest-*de Lasteyrie* van toepassing op deze verplaatste activa.

Een exitheffing is ook mogelijk wanneer een vennootschap (van gelijk welk type) activa of passiva overbrengt naar een vaste inrichting die in een andere lidstaat is gevestigd, of van een vaste inrichting naar een hoofdzetel in een andere lidstaat, of tussen twee vaste inrichtingen van eenzelfde vennootschap die in verschillende lidstaten zijn gevestigd, terwijl de gelijkaardige verplaatsing van activa in dezelfde lidstaat geen fiscale gevolgen heeft: de verplaatste activa en passiva worden beschouwd als zijnde vervreemd en de meerwaarden worden onmiddellijk na de verplaatsing belast.

Belastingplichtigen die hun recht op vrije vestiging uitoefenen, mogen echter niet vroeger of zwaarder worden belast dan belastingplichtigen die in dezelfde lidstaat blijven wonen.

De lidstaten kunnen onder meer de volgende eisen stellen:

- regelmatig inlichten van de belastingautoriteiten over het aanhouden of vervreemden van de overgebrachte activa;
- indienen van een aangifte door de belastingplichtigen bij verplaatsing van activa naar een andere lidstaat, waarin ze bevestigen dat ze niet werden vervreemd;
- een jaarlijkse verklaring waarin wordt bevestigd dat een vaste inrichting in een andere lidstaat nog steeds in het bezit is van de ingebrachte activa, met een aangifte op het moment dat ze daadwerkelijk worden vervreemd of naar een derde land worden overgebracht.

Samenwerking tussen de lidstaten is hier ook noodzakelijk om de geëmigreerde belastingplichtige, door middel van de mogelijkheden die worden geboden door de bijstands- en invorderingsrichtlijnen, te dwingen zijn belastingen te betalen in de lidstaat van herkomst. De invoering van een automatische informatie-uitwisseling kan worden overwogen, alsook een optiesysteem voor onmiddellijke betaling van de belasting op het moment van de inbreng, voor zover die optie werkelijk vrijwillig en evenwichtig is.

Voor de grensoverschrijdende inbreng van activa bestaan verschillende waarderingsmethodes (netto-boekwaarde, marktwaarde op het tijdstip van de inbreng) en verschillende heffingsmomenten (verplaatsing naar een andere lidstaat, latere vervreemding van de activa) naast elkaar, wat kan leiden tot een dubbele belasting van de meerwaarden of tot een onbedoelde niet-heffing. Uiteenlopende waarderings van de activa kunnen eveneens tot dezelfde gevolgen leiden, door toedoen van de afschrijvingen of meerwaarden (dubbele niet-belastingheffing bij hoge waarde, dubbele heffing bij lage waarde). Grensoverschrijdende activiteiten kunnen aldus worden gestructureerd om de verschillen zo goed mogelijk te exploiteren, in plaats van op basis van geldige economische redenen.

De voorgestelde oplossingen zijn:

- een “wederzijdse erkenning” van de inbrengwaarde, hetzij de marktwaarde die door de lidstaat van herkomst wordt vastgesteld, hetzij de netto-boekwaarde;
- de toekenning door de lidstaat van herkomst van een uitstel van heffing tot de daadwerkelijke vervreemding van de activa door de vaste inrichting of tot hun verplaatsing naar een derde land of elk passend mechanisme voor terugvordering van de aftrek bij overdracht van activa die niet bedoeld zijn om opnieuw te worden overgedragen.

Exitheffingen bij emigratie naar of inbreng van activa in EER-EVA-landen

Hoewel de vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van werknemers zijn uitgebreid tot de EER-landen, zijn deze landen niet verplicht om de afgeleide communautaire wetgeving inzake belastingen, zoals de bijstands- en invorderings-

¹³ Zie meer details over deze wijziging in J.-M. Cougnon, *La Directive fiscale « Fusions » : Etat de sa transposition en Belgique et modifications apportées par l'UE*, Bruylant, 2005.

richtlijnen ten uitvoer te leggen. De lidstaten hebben bijgevolg ten aanzien van die landen niet noodzakelijkerwijs dezelfde garanties als die welke zij tussen de lidstaten onderling hebben inzake invordering van belastingschulden. Hoewel rekening moet worden gehouden met het niveau van wederzijdse bijstand dat in een bilateraal of multilateraal belastingverdrag wordt geboden, zouden de lidstaten op het moment van emigratie of verplaatsing van de activa van een hoofdzetel naar een vaste inrichting passende maatregelen moeten kunnen nemen om de doeltreffendheid van het fiscaal toezicht te verzekeren en belastingfraude te vermijden.

Exitheffing bij emigratie naar of inbreng van activa in derde landen

Aangezien de vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van werknemers van toepassing zijn bij de emigratie van natuurlijke personen of de verplaatsing van de zetel, en deze vrijheden niet gelden voor derde landen, zijn de lidstaten vrij om het bedrag van de belasting vast te stellen en te innen indien de emigratie naar of de inbreng in een derde land gebeurt.

Van de vier basisvrijheden is alleen het vrij kapitaal- en betalingsverkeer van toepassing op derde landen. Dit zou het geval kunnen zijn voor een inbreng van activa in een vaste inrichting in een derde land, waardoor een onmiddellijke inning van de belasting op het tijdstip van de inbreng kan worden vermeden.

COM (2006) 824 van 19 december 2006 – Fiscale behandeling van verliezen in grensoverschrijdende situaties

In alle lidstaten worden winsten en verliezen op asymmetrische wijze behandeld: winsten worden belast in het belastingjaar waarin zij zijn behaald, terwijl de fiscale weerslag van verliezen later plaatsvindt. Daarom moeten verliezen in mindering worden gebracht van de winsten met betrekking tot hetzelfde tijdperk binnen de vennootschap of groep van vennootschappen, om overbelasting te voorkomen.

Terwijl grensoverschrijdende verrekening van verliezen binnen een vennootschap tussen hoofdzetel en vaste inrichting mogelijk is in de meeste lidstaten, geldt dat niet binnen een groep van vennootschappen.

De beperking van de grensoverschrijdende verliesverrekening vormt een belemmering voor de toegang tot andere markten en handhaaft een artificiële segmentering van de interne markt volgens een nationale logica. De ondernemingen uit grote lidstaten zullen een concurrentievoordeel hebben ten opzichte van hun mogelijke concurrenten uit kleinere lidstaten. Hetzelfde geldt voor grote ondernemingen (die meer gediversifieerde grensoverschrijdende activiteiten kunnen hebben) versus kmo's.

Het territorialiteitsbeginsel kan rechtvaardigen dat het bedrag van de verliesverrekening in de lidstaat wordt beperkt tot de verliezen die economisch verband houden met de aldaar verworven inkomsten (arrest-*Futura*¹⁴). Bij gebreke van rechtvaardiging is de verschillende behandeling van twee vennootschappen, waarvan de ene een vaste inrichting bezit in een andere lidstaat en de andere zijn vaste inrichting bezit in zijn lidstaat van vestiging, inzake verrekening van de verliezen van de hoofdzetel in strijd met de vrijheid van vestiging (arrest-*Amid*¹⁵).

De weigering om een moedermaatschappij toe te staan haar winst te verminderen door verrekening van verliezen geleden door in andere lidstaten gevestigde dochtermaatschappijen, vormt ook een inbreuk op de vrijheid van vestiging, tenminste indien deze verrekening is toegestaan tussen binnenlandse vennootschappen. Rechtvaardigingen van deze beperking zouden kunnen bestaan in de noodzaak van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen lidstaten, de noodzaak om te vermijden dat verliezen tweemaal in rekening worden gebracht en het risico op belastingontwijking. Maar een louter binnenlandse regeling van groepsaftrek voldoet niet aan het evenredigheidsbeginsel wanneer een dochtermaatschappij alle in haar lidstaat van vestiging bestaande mogelijkheden van verliesverrekening heeft benut (arrest-*Marks & Spencer*¹⁶).

Verliezen binnen een vennootschap – verliezen van vaste inrichtingen

De vaste inrichting in een andere lidstaat moet in de nationale wetgeving op dezelfde wijze worden behandeld als binnenlandse entiteiten, bijvoorbeeld wat verliesverrekening betreft op vroegere of latere belastbare tijdperken (arrest-*Royal Bank of Scotland*¹⁷).

¹⁴ HvJ 15 mei 1997, zaak C-250/95.

¹⁵ HvJ 14 december 2000, zaak C-141/99.

¹⁶ HvJ 13 december 2005, zaak C-446/03.

¹⁷ HvJ 29 april 1999, zaak C-311/97.

In de verdragen bestaan twee technieken om dubbele belasting te vermijden:

- *verrekeningsmethode*: het wereldinkomen in de woonstaat van de vennootschap wordt in de belastingheffing betrokken en de buitenlandse belastingen worden in mindering gebracht op het deel van de binnenlandse belasting dat over het in het buitenland belaste inkomen wordt geheven;
- *vrijstellingsmethode*: uitsluiting van de inkomsten die worden belast in de bronstaat van de heffingsgrondslag van de hoofdzetel. In zeven lidstaten is er geen aftrek van verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen mogelijk; in vijf lidstaten is aftrek mogelijk, mits de verliezen worden ingehaald zodra de vaste inrichting winstgevend wordt, wat verhindert dat de verliezen tweemaal in rekening worden gebracht.

Wanneer verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen niet kunnen worden verrekend, is er volgens de Commissie sprake van een verschillende behandeling in vergelijking met een zuiver binnenlandse situatie en zou hier een einde aan moeten worden gesteld.

Verliezen binnen een groep – verliezen van buitenlandse dochtermaatschappijen

Het ontbreken van een binnenlandse regeling voor de belasting van groepen verstoort investeringsbeslissingen met betrekking tot de keuze van de rechtsvorm (de oprichting van een vaste inrichting wordt immers bevoordeeld ten opzichte van die van een dochteronderneming), maar niet wat de investeringslocatie betreft. Het ontbreken van grensoverschrijdende verliesverrekening voor groepen kan een verstorend effect hebben op beslissingen zowel ten aanzien van de keuze van de rechtsvorm als van de investeringslocatie.

De regelingen van binnenlandse verliesverrekening (overbrenging van verliezen binnen de groep of bijdragen van winsten binnen de groep, pooling van de fiscale resultaten of volledige fiscale consolidatie) hebben gemeen dat ze zowel voorzien in een verticale (tussen moedermaatschappij en dochteronderneming) als horizontale (tussen dochtermaatschappijen onderling) verliesverrekening. Elk van deze methoden zorgt voor een onmiddellijke compensatie doordat wordt vermeden dat de verliezen in verschillende entiteiten geblokkeerd raken. De compensatie is tevens automatisch, wat tot gevolg heeft dat ze eveneens tijdelijk is en

afloopt wanneer de verliesgevende dochtermaatschappij opnieuw winstgevend wordt.

Het is moeilijk om alle aspecten van een binnenlandse regeling van verliesverrekening en met name de automatische aard ervan, toe te passen op een grensoverschrijdende situatie.

Een eenzijdige doelgerichte maatregel zou kunnen worden toegepast door één enkele lidstaat, zonder dat de belastingstelsels of heffingsgrondslagen geharmoniseerd hoeven te worden, in afwachting van de vaststelling van een CCCTB (zie voetnoot 3) die op een “multilaterale” aanpak berust.

Uit het arrest-*Marks & Spencer* kan in elk geval worden afgeleid dat om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid te waarborgen, de lidstaat van de moedermaatschappij alleen een verrekening zou toekennen indien de dochtermaatschappij eerst alle onmiddellijke mogelijkheden van verliesverrekening waarover ze in haar woonstaat beschikt, heeft benut. De verrekening zou beperkt moeten zijn tot verticale situaties die daarbij nog opwaarts zijn (d.i. de mogelijkheid voor de moedermaatschappij om de verliezen van haar dochteronderneming te verrekenen). Een doelgerichte maatregel mag bovendien geen verschuiving van inkomsten tussen lidstaten uitlokken, tenzij de verliezen definitief zijn en er geen inhaalmogelijkheid bestaat in de lidstaat waar de verliezen zijn geleden.

Er bestaan drie alternatieven die een minimaal niveau van verliesverrekening bieden vanuit het oogpunt van de behandeling van toekomstige winsten van de dochtermaatschappij op het niveau van de moedermaatschappij:

- a) definitieve overbrenging van de verliezen (binnen een “groepsaftrekregeling”) of van de winsten (binnen een “groepsbijdrageregeling”) zonder inhaalmogelijkheid maar met de mogelijkheid om het effect op de belastinginkomsten van een lidstaat te neutraliseren door de lidstaat van de onderneming die het verlies verschuift (of de bijdrage ontvangt) te verplichten de lidstaat van de vennootschap die ze ten laste heeft genomen (of de bijdrage heeft gedaan) te compenseren;
- b) tijdelijke overbrenging van de verliezen, wat impliceert dat de verliezen van een dochtermaatschappij die werden overgebracht, zullen worden ingehaald zodra de dochtermaatschappij winstgevend wordt. Dit is het meest eenvoudige systeem dat *cashflow*-nadelen opvangt;

- c) consolidatie van de winst van één of meer gekozen dochtermaatschappijen of van alle dochtermaatschappijen op het niveau van de belastbare grondslag van de moedermaatschappij, alsof het om een vaste inrichting zou gaan, met toepassing van een verrekeningsmethode van de belastingen die in de lidstaat van de dochtermaatschappij werden betaald met de in de lidstaat van de moedermaatschappij te betalen belastingen ter zake van de inkomsten van de dochtermaatschappij. Fiscale arbitrage over de grondslag en het tarief van de belasting worden op die manier weggewerkt. De toepassing van een dergelijke methode is niet gebonden aan het bestaan van verliezen of beperkt tot de omvang ervan, ofschoon dit de belangrijkste reden voor de toepassing zal zijn.

De keuze tussen deze methodes moet worden gecoördineerd tussen de lidstaten teneinde dubbele inspanningen te vermijden.

COM (2007) 785 van 10 december 2007 – Antimisbruikmaatregelen op het gebied van de directe belastingen – toepassing in de EU en ten aanzien van derde landen

Antimisbruikmaatregelen kunnen gaan:

- van algemene bepalingen die gebaseerd zijn op de wetgeving van een lidstaat of omschreven zijn in de rechtspraak van die lidstaat;
- tot specifieke bepalingen zoals de regels met betrekking tot de gecontroleerde buitenlandse ondernemingen (CFC), *thin-capitalisation*regels, overschakeling van een vrijstellingsmethode op een methode van verrekening van een belastingkrediet¹⁸, of maatregelen tegen passieve beleggingen in andere landen.

We vinden er eveneens in de fiscale EU-richtlijnen, zoals de Fusierichtlijn en de Moeder-dochterrichtlijn, alsook in de belastingverdragen tussen lidstaten of met derde landen.

Definities en hoofdbeginselen van de rechtspraak van het Hof van Justitie

Een persoon die onder het Gemeenschapsrecht zou vallen, kan de rechten die hij eraan ontleent verliezen wanneer hij misbruik van die rechten wil maken. Er is slechts sprake van misbruik wanneer, ondanks de formele naleving van de in de toepasselijke communautaire regeling opgelegde voorwaarden, het door deze regeling beoogde doel niet werd bereikt én er een voornemen bestond om een voordeel te verkrijgen door kunstmatig de voorwaarden te creëren waaronder dit voordeel ontstaat (arrest-*Emsland-Stärke*¹⁹ en arrest-*Halifax*²⁰).

De noodzaak om belastingontwijking of misbruik te voorkomen, kan een dwingende reden van algemeen belang zijn die een beperking van de fundamentele vrijheden kan rechtvaardigen (arrest-*Lankhorst*²¹, punt 37). Het begrip “belastingontwijking” is echter beperkt tot “volstrekt kunstmatige constructies die bedoeld zijn om de belastingwetgeving van de betrokken lidstaat te ontwijken”. Bovendien moeten de nationale antimisbruikregels proportioneel zijn.

Vormen op zich geen constructies die misbruik uitmaken: het loutere feit dat een dochteronderneming in een andere lidstaat is gevestigd (arrest-*ICI*²²), noch het feit dat de activiteiten die door een vaste inrichting in een andere lidstaat worden verricht, even goed kunnen worden uitgeoefend op het grondgebied van vestiging, noch de vestiging van een dochtermaatschappij in een lidstaat met lage belastingen (arrest-*Cadbury Schweppes*²³). Voor zover er geen sprake is van frauduleuze praktijken kan een lidstaat de uitoefening van de rechten van vrij verkeer niet beperken omdat de belastingtarieven lager zijn in andere lidstaten, of indien die andere lidstaten zelf specifieke gunstige belastingregelingen bieden. Ze mogen evenmin eenzijdige maatregelen nemen als tegengewicht voor de gevolgen van staatssteun die in strijd is met het Verdrag.

¹⁸ Zo vervangt de Duitse wet in het geval van winsten die in het buitenland zijn onderworpen aan een belastingtarief van minder dan 30 % (zoals het tarief dat van toepassing is op een Belgisch coördinatiecentrum dat in Duitsland als transparant wordt beschouwd), de

vrijstellingsmethode door de methode van het belastingkrediet, waardoor bijgevolg slechts de verrekening van de belasting mogelijk is (arrest-*Columbus Container* van 6 december 2007, zaak C-298/05).

¹⁹ HvJ 14 december 2000, zaak C-110/99.

²⁰ HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02.

²¹ HvJ 12 december 2002, zaak C-324/00.

²² HvJ 16 juli 1998, zaak C-264/96.

²³ HvJ 12 september 2006, zaak C-196/04.

Vormen objectieve elementen op basis waarvan “volstrekt kunstmatige constructies” kunnen worden opgespoord, die kenmerkend zijn voor misbruik: het gebrek aan een fysiek bestaan in de vorm van lokalen, personeel en uitrusting, of financiële regelingen die afwijken van de voorwaarden die zouden zijn overeengekomen tussen niet-verbonden partijen.

De Commissie zal onderzoeken hoe de beginselen die voortvloeien uit de rechtspraak van het Hof van Justitie, in de praktijk toepassing kunnen vinden op verschillende vormen van bedrijfsactiviteiten en -structuren en zal mogelijk ook een niet-uitputtende lijst opstellen van typische situaties die doorgaans wijzen op het bestaan van een kunstmatige constructie. Elke belastingplichtige die het voorwerp uitmaakt van een vermoeden van een kunstmatige constructie, zal de mogelijkheid krijgen om zonder ongerechtvaardigde administratieve rompslomp bewijzen aan te leveren van elke commerciële verantwoording van de betrokken constructie. De conclusies van de evaluatie van de Belastingadministratie zullen bovendien worden onderworpen aan een gerechtelijke controle.

Toepassing van de antimisbruikmaatregelen in de EU en de EER

De Commissie zou het betreuren indien lidstaten, om niet van discriminatie te worden beschuldigd, antimisbruikmaatregelen die zijn opgezet om grensoverschrijdende belastingontwijking tegen te gaan, ook zouden toepassen op louter binnenlandse situaties waar het risico van misbruik onbestaande is (net als de uitbreiding van *thin-capitalisation* regels in transacties die in een strikt binnenlands kader worden verricht, zoals in Duitsland ten gevolge van het arrest *Lankhorst*).

De CFC-regels worden beschouwd als een goed middel om te voorkomen dat ingezeten vennootschappen winsten verschuiven naar dochterondernemingen in laagbelastende landen. Ze bepalen dat de winsten van de CFC kunnen worden toegerekend aan een vennootschap die is gevestigd op het nationale grondgebied, en aan de op haar toepasselijke

belasting kunnen worden onderworpen. Indien de winsten van de dochtermaatschappij echter een verschillende fiscale behandeling krijgen zonder rechtvaardiging (zie hierboven: objectieve elementen) uitsluitend omdat zij in een andere lidstaat is gevestigd, vormt dit verschil in behandeling discriminatie. Alleen maatregelen die noodzakelijk zijn om kunstmatige verplaatsingen van winsten te bestrijden, mogen worden genomen.

Toepassing van de antimisbruikmaatregelen met betrekking tot derde landen

Het probleem van discriminatie doet zich niet voor in het geval van gecontroleerde vennootschappen of kredietverstrekkers/aandeelhouders die in een derde land zijn gevestigd. Het mag de lidstaat derhalve niet worden verhinderd om CFC- en *thin capitalisation* regels toe te passen ten aanzien van derde landen. Als de betreffende regels evenwel niet beperkt blijven tot de grenzen van eenzelfde groep, moeten ze in overeenstemming zijn met artikel 56 van het EG-Verdrag (vrij verkeer van kapitaal), dat ook gevolgen heeft ten aanzien van derde landen, tenzij de lidstaat verbonden is door een verdrag met betrekking tot de uitwisseling van informatie.

Conclusies

In elk geval moeten regels ter bestrijding van belastingontwijking gericht zijn op situaties die gekenmerkt worden door de afwezigheid van een echte vestiging of door de afwezigheid van commerciële rechtvaardiging. De lidstaten zullen, met de steun van de Commissie, hun regels ter bestrijding van belastingontwijking algemeen herzien. Er zal gestreefd worden naar gecoördineerde oplossingen om gemeenschappelijke definities vast te stellen van “misbruik” en “volstrekt kunstmatige constructies”, om de administratieve samenwerking te verbeteren, beste praktijken uit te wisselen tussen lidstaten, gevallen van onbedoelde niet-heffing te beperken, alsook om een betere coördinatie van de gevallen waarbij derde landen zijn betrokken tot stand te brengen. ●