

OPGAVE 1 (12 punten)

In Spanje wordt voor multinationals met het hoofdkantoor buiten Spanje bij de loonheffing van tijdelijk naar Spanje uitgezonden werknemers een aftrek van 35% van het loon toegelaten.

- a. Valt deze regeling onder de EG-staatssteunregels?
- b. Valt deze regeling onder de EG-gedragscode voor de belastingheffing van ondernemingen?

Hij valt in beginsel wel onder de steunregels: er is een voordeel voor ondernemingen, ten koste van staatsmiddelen, het grensoverschrijdende handelsverkeer wordt beïnvloed, steun is voldoende specifiek. Voor de steunregels is niet relevant dat het om loonbelasting gaat. Wellicht bestaat er een rechtvaardiging vanuit de opzet van het belastingstelsel: als Spanje met wettelijke forfaits werkt voor aftrekbare kosten, dan kan dat ook voor expats en het is aannemelijk dat multinationals met buitenlands hoofdkantoor aanzienlijk meer expats als kaderpersoneel moeten invliegen dan multinationals met binnenlandse thuishaven.

Deze maatregel valt niet onder de Code: de loonheffing wordt geacht ten laste van de werknemer te komen en betreft dus niet "de belastingregeling voor ondernemingen".

Stel dat Nederland besluit om haar vennootschapstarief voor alle vennootschapsbelastingplichtigen te verlagen naar 15%.

- c. Valt deze regeling onder de EG-staatssteunregels?
- d. Valt deze regeling onder de EG-gedragscode voor de belastingheffing van ondernemingen?

Deze maatregel valt niet onder de steunregels (generieke fiscaal technische maatregel), noch onder de Code (er is immers geen lagere druk dan de normale: de lage druk is de normale druk).

- e. Indien een regeling onder de staatssteunregels valt, welke zijn daarvan dan in grote lijnen de gevolgen?

Staatssteun: indien niet gemeld en na ontdekking afgekeurd door de Commissie: verplichte terugvordering, met rente (tot 10 jaar terug), behoudens schending van gerechtvaardigd vertrouwen.

Indien wel aangemeld, in beginsel opschorting tijdens het Commissie-onderzoek en na afkeuring in elk geval opheffing voor de toekomst.

- f. Indien een regeling onder de EG-gedragscode valt, welke zijn daarvan dan in grote lijnen de gevolgen?

Gedragscode: geen juridische afdwingbaarheid, maar wel politieke groepsdruk door opneming op de 'zwarte lijst' van Primarolo. Over de definitieve lijst af te schaffen maatregelen zijn de lidstaten het eens geworden in een package deal over gedragscode, interest- en royaltyrichtlijn en spaarrenterichtlijn tezamen.

OPGAVE 2 (10 punten)

Vennootschap "Pronto" is gevestigd in Italië. Begin 2003 keert "Pronto" winst uit aan haar in Italië en het buitenland (Spanje en Nederland) woonachtige aandeelhouders. Italië hanteert voor de uitgedeelde vennootschapswinsten aan Italiaanse aandeelhouders een imputatiestelsel (of integratiestelsel). Dit stelsel komt er op neer dat de Italiaanse vennootschapsbelasting over de uitgedeelde winst geïmputeerd (dus afgetrokken) mag worden op Italiaanse inkomstenbelasting van de ontvangende in Italië woonachtige aandeelhouders. Doel van een imputatiestelsel is voorkoming van economische dubbele nationale belasting.

Italië geeft aan de in het buitenland wonende aandeelhouders geen imputatie van Italiaanse vennootschapsbelasting omdat in het buitenland woonachtige aandeelhouders in Italië niet belastingplichtig zijn. Er is dus geen sprake van economische dubbele belasting binnen de Italiaanse jurisdictie.

- a. Is het weigeren van het imputatiekrediet door Italië aan de het buitenland woonachtige aandeelhouders in overeenstemming met de EG-verdragsvrijheden?

In casu zal het vrije verkeer van kapitaal van toepassing zijn dan wel het recht van vestiging (bij meerderheidsbelangen; zie het Baars-arrest). Niet-ingezetenen worden anders behandeld dan ingezetenen. Dit lijkt een indirecte discriminatie naar nationaliteit. 2 p.

De vraag is of hier een objectief verschil voor aanwezig is (vergelijk voor het kapitaalverkeer, art. 58, lid 1, letter a EG). Gezien het doel van het imputatiestelsel lijkt het niet voor de hand te liggen om Italiaans imputatiekrediet uit te betalen aan een niet-belastingplichtige niet-inwoner. Er is dan namelijk geen sprake van dubbele belasting en Italië zou zijn vennootschapsbelastingopbrengst uitkeren aan het buitenland, dat niets met de in Italië behaalde winst te maken heeft (source country entitlement). Vanuit het nationale stelsel bezien lijkt dus sprake te zijn van een objectief verschil (geen belastingplicht van de buitenlander) of van een rechtvaardiging bestaande in de handhaving van de samenhang van het belastingstelsel. 2 p.

Opgemerkt moet echter worden dat geen sprake is van een "rechtstreeks verband" in de zin van coherentie binnen dezelfde belasting en bij dezelfde belastingplichtige, maar die eis zal het Hof mogelijk laten varen als hij er op gewezen wordt dat een imputatiestelsel nu juist dient om coherentie te verkrijgen tussen de IB en de Vpb. 1 p.

Stel dat geen sprake is van strijd met het vrije verkeer.

Stel vervolgens dat Italië onder het belastingverdrag met Spanje (dat eveneens een imputatiestelsel kent) eveneens aan in Spanje wonende aandeelhouders van "Pronto" een imputatiekrediet geeft.

- b. Is het wel geven van het imputatiekrediet aan in Spanje wonende aandeelhouders en niet aan in Nederland woonachtige aandeelhouders in overeenstemming met de EG-verdragsvrijheden?

Ook hier is het kapitaalverkeer dan wel het recht van vestiging van toepassing.

1 p

De vraag is of het EG-recht verplicht tot meestbegunstiging. Door geen imputatie aan Nederlandse aandeelhouders toe te staan, maar wel imputatie te geven aan aandeelhouders die woonachtig zijn Spanje lijkt sprake te zijn van een belemmering van het vrije verkeer (vergelijk ook de prejudiciële vragen in de D-zaak en de Bujara-zaak). 1 p

Italië kan echter wijzen op een objectief verschil: Spanje heeft wel een imputatiestelsel (en is bij hetzelfde verdrag met Italië overeengekomen dat omgekeerd de Franse avoir fiscal uitbetaald wordt aan Italiaanse aandeelhouders in Franse vennootschappen), Nederland niet. Nederland had dus, anders dan de Spanjaarden, niets te bieden tegenover het Italiaanse credito d'imposto.

1 p

Voorts blijkt uit Saint-Gobain en Gottardo dat 'de verstoring van het evenwicht en de wederkerigheid van de tussen een lidstaat en een derde land gesloten bilaterale internationale overeenkomst' een objectieve rechtvaardiging kan vormen voor de weigering van de overeenkomstsluitende lidstaat om de voordelen die zijn eigen onderdanen ingevolge deze overeenkomst genieten, uit te breiden tot de onderdanen van de andere lidstaten. Het is niet duidelijk of en in hoeverre deze rechtvaardigingsgrond ook geldt bij verdragen tussen twee Lidstaten.

1 p

Daarnaast is niet duidelijk in hoeverre in de onderhavige casus het evenwicht en de wederkerigheid van een bilaterale overeenkomst verstoord zouden worden. Wel lijkt het onevenwichtig dat een inwoner van een Lidstaat een willekeurig ander Verdrag tussen zijn woonstaat en enige andere lidstaat kan uitzoeken dat hem beter bevalt dan het tussen zijn woonstaat en de bronstaat gesloten verdrag.

1 p

Meestbegunstiging mag er dus niet toe leiden dat de Lidstaten verplicht worden al hun onderlinge verdragen te uniformeren op het voor de belanghebbende meest gunstige niveau. Dat lijkt namelijk in strijd met hun behouden fiscale soevereiniteit bij de bepaling van de verdeling van heffingsmacht (zie Gilly). Het geven van een imputatiekrediet aan een buitenlander kan mogelijk als verdeling van heffingsbevoegdheid gezien worden, want het houdt uitbetaling van de nationale vpb-opbrengst in.

OPGAVE 3 (10 punten)

De heer Berk heeft de Nederlandse nationaliteit en heeft tot december 2000 in Nederland gewoond. Na zijn vertrek uit Nederland heeft de heer Berk zich in het Spaanse Marbella gevestigd. Op 20 april 2004 overlijdt de heer Berk in een ziekenhuis in Marbella. Zijn nalatenschap bestaat uit een aantal zeer waardevolle huizen in Spanje en Nederland. De kinderen van de heer Berk wonen in Nederland. Zijn vrouw is reeds in 1980 overleden. Op grond van de tienjaarswoonplaatsfictie van art 3 lid 1 Successiewet kan Nederland 10 jaar na emigratie van een persoon met de Nederlandse nationaliteit over de gehele nalatenschap successierecht heffen. Terzake van de nalatenschap van de heer Berk vindt deze heffing dan ook plaats.

- a. Is de heffing van successierecht op grond van de tienjaarswoonplaatsfictie in strijd met één van de EG-verdragrijheden?

Sprake zal zijn van kapitaalverkeer (overgang van nalatenschap van Spanje naar de erven woonachtig in Nederland). 1 p.

Er is een belemmering van het vrije verkeer omdat de heer Berk direct wordt gediscrimineerd naar nationaliteit (de bepaling geldt namelijk alleen indien men de Nederlandse nationaliteit heeft) maar hier zou eventueel vraagtekens kunnen worden geplaatst op grond van het Gilly arrest. 2 p.

Voorkomng van misbruik/belastingontwijking kan niet worden aangevoerd als rechtvaardigingsgrond aangezien de regeling veel te algemeen is en het niet louter ziet op het bestrijden van belastingontwijking. 2 p.

Stel dat de heer Berk niet in Spanje woonde maar in Turkije (niet EU) en ook in Turkije overleed.

- b. Denkt u dat de heffing van successierecht op grond van de tienjaarswoonplaatsfictie in strijd is met één van de EG-verdragrijheden?

Ook hier is sprake van kapitaalverkeer, maar wel van kapitaalverkeer tussen een derde land (Turkije) en een lidstaat. Maar ook een belemmering van het vrije verkeer tussen de lidstaten en derde landen is verboden op grond van art 56 EG Verdrag. 1 p

Voor het overige is het antwoord gelijk als hiervoor. (zie de bijlage 1 bij Richtlijn 88/361/EEG die als kapitaalbeweging aanmerkt " de overdracht van gevormde vermogenswaarden", waarbij onder het hoofd ' XI kapitaalverkeer van persoonlijke aard" onder meer worden opgesomd: "(...)leningen, schenkingen, bruidschatten, nalatenschappen en legaten (..)

OPGAVE 4 (6 punten)

In de Nederlandse wetgeving is bij de implementatie van de EG-fusierichtlijn onder meer de bepaling opgenomen dat de ter gelegenheid van de bedrijfsfusie verkregen aandelen pas 3 jaar na de bedrijfsfusie mogen worden vervreemd. Worden de verkregen aandelen binnen 3 jaren na de bedrijfsfusie toch vervreemd dan dient de

overdrager alsnog belasting te betalen over de stille reserves, fiscale reserves en goodwill in de overgedragen activa, met rente. Is een dergelijke bepaling in een overeenstemming met een correcte implementatie van de Fusierichtlijn?

De Fusierichtlijn verplicht de lidstaten er toe om in beginsel elke kwalificerende fusie te faciliteren. Hij laat de geschetste inperking van de richtlijnvoordelen dus niet toe, behoudens in geval van misbruik (art. 11 lid 1 letter a). 3 p.

Uit het Leur-Bloemarrest van het HvJ EG blijkt dat deze anti-misbruikwetgeving beperkt moet worden uitgelegd omdat zij een uitzondering is op deze hoofdregel dat elke kwalificerende fusie moet worden gefacilieerd. Niet toegestaan is een blinde uitsluiting van een hele categorie van gevallen zonder individuele misbruikbeoordeling (zoals in casu: uitsluiting van alle fusies die niet minstens drie jaar ongewijzigd blijven). In elk geval is dus minimaal een tegenbewijsregeling vereist (de fusant moet kunnen bewijzen dat de fusie op grond van zakelijke motieven is aangegaan; het vereiste bewijs mag niet zwaarder zijn dan in vergelijkbare puur internrechtelijke gevallen) 2 p.

Uit Leur-Bloem blijkt voorts dat het nastreven van puur fiscale motieven (belastingbesparing) geen "zakelijke overweging" is in de zin van art 11 lid 1 letter a Fusierichtlijn. In elk geval is een individuele beoordeling (van geval tot geval) vereist. IS sprake van misbruik, dan mag het richtlijnvoordeel ongedaan gemaakt worden en mag ook rente worden berekend, mits in vergelijkbare puur internrechtelijke gevallen van misbruik eveneens rente berkeend wordt. 1 p.

OPGAVE 5 (6 punten)

Leisure Holding BV is gevestigd in Nederland en bezit alle aandelen in Leisure SA, een in Frankrijk gevestigde vennootschap. Leisure Holding BV heeft 200 miljoen Euro geleend aan Leisure SA. Leisure SA betaalt hiervoor 6% rente aan Leisure Holding BV. Frankrijk is van mening dat Leisure SA met te veel vreemd vermogen is gefinancierd (thin capitalisation). Op grond van de Franse thin capitalisationwetgeving wordt in 2004 over 50 miljoen euro de 6% rente bij Leisure SA niet in afrek gelaten. Daarnaast heft Frankrijk over de gehele rente een bronbelasting van 10%.

Mag Frankrijk een bronbelasting heffen onder de Interest en Royalty richtlijn?

In beginsel wordt aan de voorwaarden voor toepassing van de Interest en Royaltyrichtlijn voldaan (verbonden onderneming, juiste rechtsvorm, woonplaats in lidstaten, onderworpenheid aan winstbelasting, tenminste een deelneming van 25%)

Onder deze richtlijn is het heffen van een (bron)belasting op interest en royalty's niet toegestaan. Het heffen van de Franse bronbelasting komt dus in strijd met de richtlijn.

4 p

In het geval van misbruik of belastingontwijking mag een lidstaat echter de voordelen van een richtlijn onthouden (art5). De vraag is of hier sprake is van misbruik. Sprake is van een algemene uitsluiting en dat is niet toegestaan (Leur Bloem; Centros.). 2 p. Zie over thin capitalization en misbruik het Lankhorst Hohorst arrest.

OPGAVE 6 (6 punten)

Vanaf 1 januari 2005 gaan de Lidstaten informatie uitwisselen over buitenlandse spaartegoeden op grond van de Spaartegoedenrichtlijn. Lidstaten gaan automatisch gegevens uitwisselen over rente op banktegoeden van particulieren. België, Luxemburg en Oostenrijk zijn echter slechts onder voorwaarden verplicht automatisch inlichtingen uitwisselen. Daarnaast gaan België, Luxemburg en Oostenrijk een bronheffing heffen oplopend van 15% in 2005 tot 35% in 2010 waarvan 75% zal worden uitgekeerd aan het woonland van de rentegerechtigde.

- a. Waarom wordt voor België, Luxemburg en Oostenrijk een uitzondering gemaakt op de regeling van automatische uitwisseling van gegevens?

Zij hebben een volledig of partieel bankgeheim en daarom bang zijn voor massieve kapitaalvlucht naar derde landen bij invoering van verplichte inlichtingenuitwisseling. (Zie inleiding/toelichting bij het Richtlijnvoorstel in de pocket blz. 1455 e.v.)

- b. Wanneer zijn België, Luxemburg en Oostenrijk pas verplicht om automatisch inlichtingen uit te wisselen?

Zij zijn verplicht tot automatische uitwisseling van inlichtingen indien met derde landen zoals met Zwitserland, Liechtenstein, Andorra, Monaco, San Marino en de VS een vergelijkbaar automatisch uitwisselingsstelsel tot stand komt, zodat het geen zin meer heeft om naar die derde landen te gaan. (Zie inleiding/toelichting bij het Richtlijnvoorstel in de pocket blz. 1455 e.v.)

- c. Art. 8 van de Inlichtingenrichtlijn (77/799/EEG) beperkt de uitwisseling van inlichtingen als de andere lidstaat geen vergelijkbare inlichtingen zou verstrekken of ze niet voor eigen doeleinden zou mogen vergaren of gebruiken. Betekent dit dat voorlopig de uitwisselende lidstaten geen gegevens aan België, Luxemburg en Oostenrijk hoeven te verstrekken?

Nee de beperkingen van de Inlichtingenrichtlijn zijn niet van toepassing op de automatische inlichtingenuitwisseling op basis van de Spaartegoedenrichtlijn. Art. 9 lid 3 van de Spaartegoedenrichtlijn stelt art 8 van de Inlichtingenrichtlijn buiten werking voor de uitwisseling van spaarrentegegevens.

OPGAVE 7 (10 punten)

Piet de Hond woont in Essen (Duitsland) en oefent daar zijn dierenartspraktijk uit. Vanwege de hoogte van de huizenprijzen besluit hij net over de grens in Groesbeek (Gelderland) te gaan wonen. Als buitenlands belastingplichtige heeft Piet op grond van de Duitse regeling (in tegenstelling tot binnenlands belastingplichtigen) geen recht op aftrek van zijn hypotheekrente.

- a. Is deze niet-aftrekbaarheid van hypotheekrente in strijd met het Europees recht?

De vraag is allereerst of Piet toegang heeft tot het EG-Verdrag. Hij is om persoonlijke redenen verhuisd. Dat was ook aan de orde in de zaak Werner, waar het Hof van Justitie besloot dat bij een verhuizing om persoonlijke redenen geen toegang bestaat tot het EG-verdrag aangezien er geen grensoverschrijdende economische activiteiten zijn. 2 p.

Het lijkt er echter op dat het vereiste van de grensoverschrijdende economische activiteiten niet meer gesteld wordt. Dit zou kunnen worden geconcludeerd (1) uit de zaak Gilly, waarin mevr. Gilly om persoonlijke redenen verhuisde van Duitsland naar Frankrijk en in Duitsland bleef werken toch toegang had tot het EG-verdrag, (2) uit de zaak Asscher waarbij de heer Asscher die om persoonlijke redenen naar België verhuisde toch toegang had tot het EG-Verdrag (zij het dat hij reeds eerder grensoverschrijdende etc. actief was) en (3) uit het feit dat het EG-Verdrag eerst een louter economische doelstelling had, welke doelstelling nu aanmerkelijk is uitgebreid hetgeen bijvoorbeeld blijkt uit het burgerschap voor de Unie wat in het verdrag is opgenomen.

1 p

Uit het arrest Schumacker (e.a. jurisprudentie) lijkt dat sprake is van discriminatie als objectief gelijke gevallen ongelijk behandeld worden. In dit soort situaties zo blijkt uit het arrest is een buitenlands belastingplichtige als gelijk met een binnenlands belastingplichtige aan te merken als de buitenlands belastingplichtige geheel of nagenoeg geheel zijn inkomen in het land verdient.

Echter het gaat in de casus om een brongebonden en niet om een persoonsgebonden aftrekpost zoals in het Schumackerarrest. Binnenlands en buitenlands belastingplichtigen verkeren altijd in dezelfde situatie mbt brongebonden aftrekposten ongeacht het percentage van het gehele inkomen dat in de werkstaat wordt verdiend. In het algemeen dient de bronstaat rekening te houden met brongebonden aftrekposten.

Het land waar de bron, in de casus het woonhuis, is gelegen (Nederland) dient aan binnenlands en buitenlands belastingplichtigen dezelfde hypotheekrenteafrek te verlenen. Duitsland kan niets worden verweten omdat de bron (het woonhuis) niet in Duitsland is gelegen.

4 p.

Dus niet strijdig.

- b. *Is uw antwoord op vraag A) anders indien Piet ook een kantoor in België heeft geopend en 50% van zijn inkomen in België verdient.*

Piet heeft dan in ieder geval toegang want via zijn kantoor in België is sprake van een grensoverschrijdende economische activiteit. (zie Asscher arrest)

Echter nog steeds sprake van een brongebonden aftrekpost die in het bronland(Nederland) thuishoort. Nederland dient aan binnnelands en buitenlands belastingplichtigen dezelfde hyptheekrente afrek te verlenen. Duitsland heeft met deze aftrekpost niets te doen.

De Schumacker doctrine is om twee redenen niet van toepassing: OP de eerste plaats is geen sprake van een persoonsgebonden aftrekpost. Op de tweede plaats wordt niet

het nagenoeg gehele inkomen in Duitsland verdiend waardoor geen sprake is van objectieve gevallen. 3 p.