

# Fiscaliteiten

*Mr. E.C.C.M. Kemmeren*

## 1 Inleiding

De Advocaat-Generaal bij het Hof van Justitie van de EG heeft een baanbrekende conclusie genomen in de Saint-Gobain-zaak<sup>1</sup>. Indien het Hof de A-G in zijn uitspraak volgt, en dat doet het Hof meestal, dan kan dit ertoe leiden dat vaste inrichtingen op grond van het EG-recht meer rechten aan belastingverdragen en nationale wetgeving kunnen ontleen dan in eerste instantie uit deze regelingen lijkt te volgen. In dit verband wordt ingegaan op de gevolgen voor de toepassing van de fiscale eenheid in de vennootschapsbelasting en de verrekening van buitenlandse bronbelasting in Nederland. Verder heeft de Staatssecretaris de mogelijkheden voor de toepassing van het Besluit Voorkoming Dubbele Belasting (BVDB) 'verduidelijkt'<sup>2</sup>. In paragraaf 3 zal blijken dat de duidelijkheid te wensen over laat.

## 2 EG-verdrag verbetert fiscale positie vaste inrichtingen

De naar Frans recht opgerichte en feitelijk in Frankrijk gevestigde Compagnie de Saint-Gobain SA hield een vaste inrichting (hierna: vi) in Duitsland aan. Aan deze vi konden dividenden betaald door dochtervennootschappen gevestigd in de VS, Zwitserland, Oostenrijk en Italië worden toegerekend. Op grond van artikel 52 jo. 58 EG-verdrag (vrijheid van vestiging) diende

Duitsland, volgens de A-G, de op de belastingverdragen met de VS en Zwitserland gebaseerde deelnemingsvrijstelling te verlenen en voor de aandelen in de Amerikaanse dochter ook een vrijstelling in de Vermögensteuer. Dit betekende dat de ontvangen dividenden respectievelijk de aandelen niet in de heffingsgrondslag van de Duitse vennootschapsbelasting respectievelijk vermogensbelasting' mochten worden opgenomen en derhalve van belasting zouden moeten worden vrijgesteld. Op de dividenden uit Oostenrijk en Italië zou de indirecte belastingverrekening van '§ 26 Körperschaftsteuergesetz' dienen te worden toegepast. Dit hield in dat de dividenden wel in de heffingsgrondslag van de Duitse vennootschapsbelasting zouden worden opgenomen, maar dat de met de uitgekeerde winsten samenhangende Oostenrijkse en Italiaanse vennootschapsbelasting van de dochtermaatschappijen met de Duitse vennootschapsbelasting zou mogen worden verrekend.

De genoemde voordelen stonden op grond van de desbetreffende belastingverdragen en de Duitse nationale wet slechts voor inwoners van Duitsland open, derhalve niet voor Saint-Gobain. Op het eerste gezicht is dit ook niet zo vreemd. In het systeem van internationaal belastingrecht is het onderscheid tussen inwoners en niet-inwoners een van de basiskenmerken. Maar het EG-recht eist soms dat er van deze regel wordt afgeweken, zelfs als het gaat om belastingverdragen met niet-Lidstaten. De uitsluiting van de vaste inrichting van de belastingvoordelen vormde een door het EG-recht verboden (directe) discriminatie van Saint-Gobain ten opzichte van in Duitsland gevestigde vennootschappen. Duitsland kon geen afdoende objectieve rechtvaardigingsgronden

Mr. E.C.C.M. Kemmeren is Universitair docent aan het Fiscaal Instituut Tilburg van de Katholieke Universiteit Brabant en is tevens als wetenschappelijk adviseur verbonden aan Ernst & Young Belastingadviseurs te Rotterdam.

aandragen voor het verschil in behandeling van de vergelijkbare gevallen. Het belangrijkste argument waarom het onderscheid inwoners vs. niet-inwoners niet relevant werd geacht, was dat het object (met name de dividenden) bij beide groepen op gelijke wijze in de belastingheffing werd betrokken zonder dat daarbij de woonplaats een rol speelde. Dan moesten ook de daarmee samenhangende voordelen, zoals maatregelen ter voorkoming dubbele belasting, onafhankelijk van het woonplaatscriterium worden toegekend.

De Saint-Gobain-zaak heeft ook impact voor de Nederlandse fiscaliteit. Zo zal, naar ik meen, de Nederlandse Belastingdienst een fiscale eenheid tussen een in Nederland gevestigde vaste inrichting van een in een andere Lidstaat gevestigde vennootschap met een in Nederland gevestigde dochtervennootschap niet langer kunnen weigeren. Artikel 15 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 eist weliswaar de vorm van een vennootschap voor zowel moeder- als dochtermaatschappij, maar deze eis zal door artikel 52 van het EG-verdrag worden overruled<sup>4</sup>. Dit betekent dat de fiscale eenheid ruimer toepasbaar is dan de tekst van de wet doet vermoeden. De wetgever zal in de op stapel staande wijziging van het fiscale-eenheidregime met deze consequentie rekening dienen te houden. Verder kan de conclusie ook van belang zijn voor de verrekening van buitenlandse bronbelasting in 'triangular cases' waarop een vi op grond van een met artikel 24 OESO-Modelverdrag vergelijkbare bepaling nu reeds aanspraak kan maken. Op grond van het OESO-Commentaar behoeft Nederland als vi staat slechts verrekening toe te staan voor de laagste van de volgende twee limieten:

- de bronbelasting onder het verdrag tussen Nederland en de bronstaat;
- de bronbelasting onder het verdrag tussen de woonstaat van de vennootschap (met vi in Nederland) en de bronstaat<sup>5</sup>.

Op grond van de conclusie van de A-G kan worden bepleit dat Nederland voortaan steeds de bronbelasting onder de eerste limiet moet verrekenen, ook al is de tweede limiet lager.

### 3 Het onderworpenheidsvereiste in het BVDB 'verduidelijkt'

Als geen beroep op een belastingverdrag kan

worden gedaan, dan kan in grensoverschrijdende situaties onder bepaalde voorwaarden dubbele belasting worden voorkomen met behulp van het BVDB. Een van de vereisten waaraan moet worden voldaan is dat het inkomensbestanddeel door een andere Mogendheid aan een belasting naar het inkomen of de winst is onderworpen. In het recente Besluit wordt bevestigd dat niet kan worden geëist dat er ook daadwerkelijk belasting is *verschuldigd* in de andere Mogendheid. De Nota van Toelichting bij het BVDB gaat echter nog een stap verder: 'Het is daarbij niet relevant dat er feitelijk geen belasting wordt *geheven*'<sup>6</sup> (cursivering van EK). Ook is het niet nodig dat er aldaar over het volle bedrag van buitenlands(e) inkomen/winst belastingheffing plaatsvindt. In het kader van het leveren van bewijs dat terecht aanspraak op het BVDB wordt gemaakt, volstaat volgens de Staatssecretaris niet een enkele verwijzing naar de heffingsbepalingen van het andere land. Deze stellingname lijkt mij juist. Een belastingplichtige dient aannemelijk te maken dat zijn inkomensbestanddeel aan het onderworpenheidsvereiste voldoet. De Staatssecretaris meent dat in dit verband ook 'kan worden verlangd dat (...) een aanslag of andere in principe door de buitenlandse fiscus gewaarmerkte bescheiden waaruit die onderworpenheid van het vrij te stellen inkomen blijkt, wordt getoond (...) Indien belastingplichtige dergelijke bescheiden niet kan overleggen, is de uitgangspositie dat niet is voldaan aan de onderworpenheidsvereiste.' Mijns inziens overvraagt de bewindsman. Een belastingplichtige is op grond van de in de jurisprudentie verankerde vrije bewijsleer vrij door middel van elke vorm van bewijs aannemelijk te maken dat aan het onderworpenheidsvereiste wordt voldaan<sup>7</sup>. De inspecteur moet op basis van het door de belastingplichtige aangedragen materiaal zelfstandig beoordelen of aan het onderworpenheidsvereiste is voldaan. Gewaarmerkte bescheiden van een buitenlandse belastingdienst kunnen daarbij behulpzaam zijn, zoals elk ander bewijsmiddel, maar het ontbreken ervan mag niet automatisch ertoe leiden dat hij het BVDB niet toepast. Aan de andere kant verbindt de Staatssecretaris aan het overleggen van dergelijke bescheiden niet automatisch het genot van het BVDB. Dit is juist, want dergelijke bescheiden kunnen ook een onjuist beeld geven<sup>8</sup>. Het is opvallend dat de Staatssecretaris de bescheiden eenzijdig in zijn voordeel een rol laat spelen.

De invulling van het onderworpenheidsvereiste blijkt in de praktijk onduidelijkheid op te roepen wanneer de andere Mogendheid geen jaarlijkse belasting naar het inkomen of de winst heft, maar wel een zogenaamde branch profit tax bij overmaking van winsten aan het hoofdhuis. De vraag rijst dan of er aan dit vereiste wordt voldaan. Volgens de Staatssecretaris is dit het geval indien de 'netto-inkomsten' van de vi op dat moment aan een bronbelasting (branch profit tax) zijn onderworpen. Vervolgens neemt hij echter gas terug. 'Indien blijkt dat op het moment van repatriëring *niet daadwerkelijk belasting wordt geheven* (cursivering van EK), wordt dit aangemerkt als een nieuw feit (...) en zal (...) worden nagevorderd.' Nu moet er wel echt belasting zijn geheven. Indien de overgemaakte winsten wel aan een buitenlandse branch profit tax zijn onderworpen maar het om een of andere reden niet tot heffing is gekomen, kan volgens de Staatssecretaris geen beroep op het BVDB worden gedaan. Een dergelijke eis verdraagt zich niet goed met het onderworpenheidsvereiste zoals toegelicht in de Nota van Toelichting op het BVDB en kan alleen maar worden begrepen als men ervan uitgaat dat een branch profit tax qua karakter niet als een belasting naar het inkomen kan worden aangemerkt. Dan is er in casu sprake van goedkeurend beleid waaraan voorwaarden mogen worden gesteld.

Verder blijkt in de praktijk het onderworpenheidsvereiste ook vragen op te roepen in situaties waarin weliswaar sprake is van formele onderworpenheid, maar feitelijk geen heffing plaatsvindt, bijvoorbeeld op grond van maatregelen ter bevordering van de economie van de andere Mogendheid. In dat geval is er toch sprake van onderworpenheid, 'tenzij de andere Mogendheid deze voordelen uitsluitend toekent aan niet-ingezetenen of voor transacties met niet-ingezetenen, dan wel deze voordelen geheel of nagenoeg geheel afschermt van haar binnenlandse economie.' Deze voorwaarden zijn duidelijk geïnspireerd door de Europese 'Code of Conduct' ter bestrijding van schadelijke belastingconcurrentie.

Indien belastingplichtige aantoont dat hij en zijn transacties bekend zijn bij de belastingadministratie van het andere land, dan kan hij gedurende de eerste 10 jaar verder volstaan met een verwijzing naar de relevante bepalingen waaruit de formele onderworpenheid voortvloeit. De termijn van 10 jaar geldt voor het gehele concern waartoe de belastingplichtige behoort. Voor bestaande situaties wordt een overgangstermijn van twee jaren ingebouwd. Na deze termijn moet aan het nieuwe beleid worden voldaan. Tijdelijke maatregelen ter stimulering van de economie van een buitenland komen ook in de Nota van Toelichting op het BVDB aan de orde. De nu door de Staatssecretaris geformuleerde voorwaarden zijn daarin niet terug te vinden. Het is dan ook maar de vraag of hij deze extra voorwaarden op deze manier, zonder aanpassing van het BVDB, zelf kan invoeren.

---

#### NOTEN

1 Conclusie A-G Mischo (HvJ/EG), 2 maart 1999, zaak C-307/07 (*Compagnie de Saint-Gobain vs. Finanzamt Aachen-Innenstadt*).

2 Besluit 12 januari 1999, nr. IFZ98/1535M, V-N 1999/13.9, p. 1033.

3 In het verleden hief Duitsland ook vermogensbelasting van vennootschappen. Deze belasting is inmiddels afgeschaft.

4 De Hoge Raad heeft in HR 16 maart 1994, *BNB 1994/191* reeds eerder de eis van een *naar Nederlands recht* opgerichte NV of BV buiten toepassing gelaten.

5 Zie paragrafen 51-53 van het OESO-Commentaar bij artikel 24 OESO-Modelverdrag.

6 Aan deze Nota (*Stb.* 1989, nr. 594) als zijnde een toelichting op een Koninklijk Besluit (het BVDB) moet, mijns inziens, meer gewicht worden toegekend dan aan de onderhavige beleidsbeslissing.

7 Vergelijk *Meyjes/Van Soest/Van den Berghe/Van Gelderen, Fiscaal Procesrecht*, vierde druk, Kluwer, Deventer 1997, blz. 103-111.

8 Vergelijk reeds Raad van Beroep 's-Gravenhage, 6 oktober 1924, B. 3735.