




**Misbruikbepalingen in NL
belastingverdragen en het EU-
recht**

**Prof. mr. F.P.G. Pötgens (VU en
De Brauw Blackstone Westbroek)**

14 november 2013



N | O | B
de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs




Uitgangspunten EU-recht in relatie tot belastingverdragen

Uitgangspunten:

- Art. 4 VEU (Unie-trouw); geen verdragen sluiten tussen lidstaten onderling die niet in overeenstemming zijn met Unierecht (*Avoir Fiscal*)
- VWEU en VEU hebben voorrang op verdragen tussen lidstaten (*Matteucci, Deserbais en Bouanich*)
- Verdragen die niet in overeenstemming zijn met Unierecht blijven buiten toepassing (*Costa ENEL* en *Van Gend en Loos*)-> ook verdragen met derde staten toetsen aan Unierecht (*Saint-Gobain*)


N | O | B
de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs




Uitgangspunten EU-recht in relatie tot belastingverdragen

Uitgangspunten:

- Staten hebben zekere soevereiniteit bij het sluiten van belastingverdragen en verdeling heffingsrechten (*Gilly, D* en *Class IV ACT*)
- Art. 49 en 63 VWEU; geen verplichting lidstaten belastingverdragen zodanig af te stemmen op die van andere lidstaat dat alle verschillen a.g.v. nationale belastingheffing verdwijnen (*Columbus Container, Orange Smallcap Fund* en *Block*)



de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs




Uitgangspunten EU-recht in relatie tot belastingverdragen

Vervolg uitgangspunten:

- Ook indien NL verdrag sluit met niet-lidstaten -> non-discriminatiebeginselen VWEU respecteren
- *Open Sky*; art. 49 VWEU staat eraan in de weg dat EU-lidstaten een verdrag sluiten met niet-lidstaten indien geen rekening wordt gehouden met bepaalde EU-connecties
- Uitgangspunten gelden ook voor anti-misbruikbepalingen in NL belastingverdragen en *Open Sky* niet beperkt tot luchtvaartverdragen (*Gottardo*)


de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs



Diverse types anti-misbruikbepalingen

- LOB-bepaling (Japan en VS)
- Main purpose test (o.a. VK)
- Brief SvF van 30 augustus 2013; LOB-bepaling wordt verkozen boven main purpose test (al is die wel in meer verdragen neergelegd)


N | O | B
de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs



LOB-bepaling

- Art. 21 verdrag met Japan; beperkte reikwijdte (dividenden, interesten, royalty's, vermogenswinsten en restartikel)
- Nauwelijks rekening gehouden met EU-connecties (beperkt in de beurstoets waar een restrictief aantal EU-beurzen is toegelaten)
- Interessant vanwege ontwikkelingen (Europese Commissie en HvJ) en de parlementaire behandeling in NL

N | O | B
de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs

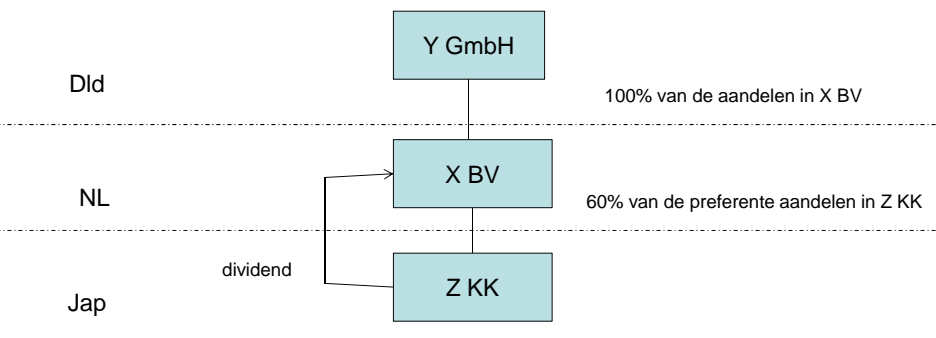



LOB-bepaling


• Voorbeeld

Dld	Y GmbH	100% van de aandelen in X BV
NL	X BV	60% van de preferente aandelen in Z KK
Jap	Z KK	

dividend





 de Nederlandse Orde
 van Belastingadviseurs



LOB-bepaling/vervolg voorbeeld

- X BV is een hedge fonds waar 50 personeelsleden in dienst zijn die werkzaam zijn in haar kantoorgebouw in NL
- O.b.v. art. 10(3)(a) verdrag NL-Jap; 0% op dividenden indien X BV > 50% van de stemrechten in Z KK houdt
- Echter, X BV dient te kwalificeren voor LOB-bepaling (art. 21) -> niet het geval:
 - (i) voldoet niet aan beurstoets [art. 21(2)(c)]
 - (ii) geen pensioenfonds [art. 21(2)(d)]
 - (iii) voldoet niet aan derivative benefits toets [art. 21(3)] ->


 de Nederlandse Orde
 van Belastingadviseurs



LOB-bepaling/vervolg voorbeeld


vervolg (iii); vereist is dat stemrecht op aandelen in X BV voor minimaal 75% in het bezit is van 7 of minder personen die als equivalent beneficiaries [art. 21(8)(d)] worden aangemerkt -> Y GmbH is geen equivalent beneficiary omdat verdrag Dld-Jap in een belastingheffing voorziet op het dividend van 10% terwijl het onder verdrag NL-Jap is vrijgesteld

(iv) Activiteitentoets [art. 21(5)] nvt; hedge fonds is geen kwalificerende activiteit (business of making or managing investments for the resident's own account)

(v) Hoofdkantoorstoets [art. 21(6)] nvt (wordt zeer stringent toegepast)

(vi) Vangnetbepaling [art. 21(7)]

- Conclusie; X BV kan geen beroep doen op vrijstelling dividenden van art. 10(3) verdrag NL-Jap



de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs



LOB-bepaling/vervolg voorbeeld


Stelling: het niet toestaan van de vrijstelling aan X BV is in strijd met het Europese recht. Indien X BV een NL aandeelhouder had gehad in plaats van Y GmbH had zij deze vrijstelling wel kunnen claimen



de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs



LOB-bepaling/analyse die pleit voor de stelling


- *Open Sky*; art 49 VWEU brengt mee dat X BV niet kan worden uitgesloten van vrijstelling op dividenden omdat zij geheel in handen is van Y GmbH (*Gottardo, Matteuci* en *Saint-Gobain*); discriminatie/belemmering
- LOB-bepaling ziet niet op toewijzing heffingsrechten maar is een van de overige bepalingen van het belastingverdrag (uitoefening van heffingsrecht door bronstaat) die aan art. 49 VWEU moet voldoen
- Er is sprake van een daadwerkelijke economische activiteit en duurzame vestiging door X BV (*Factortame II*)
- Rechtvaardigingsgrond misbruik. Echter, disproportioneel (*Cadbury Schweppes*); geen volstrekt kunstmatige constructie


 de Nederlandse Orde
 van Belastingadviseurs



LOB-bepaling/argumenten tegen de stelling

- Mede ontleend aan parlementaire behandeling verdrag NL-Jap
- *Open Sky* niet relevant; ziet op luchtvaartverdragen en daar heeft Unie eigen externe bevoegdheden
- *Class IV ACT* staat LOB-bepaling toe; kan niet los worden gezien van rest van verdrag
- Japan heeft geen boodschap aan het Unierecht
- Gevolgen vallen in de praktijk wel mee en bovendien kan een beroep worden gedaan op de vangnetbepaling [art. 21(7)]
- Bij verdrag met VS werd ook betoogd dat LOB-bepaling i.s.m. EU-recht heeft tot nu toe nergens toe geleid



 de Nederlandse Orde
 van Belastingadviseurs



LOB-bepaling/vraag

Vraag: wat zijn de gevolgen of mogelijke acties indien aangenomen wordt dat de LOB-bepaling uit het verdrag NL-Jap in strijd wordt bevonden met het Unie-recht?


N | O | B
de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs



LOB-bepaling/vraag

- Inbreukprocedure door de Europese Commissie (art. 258 VWEU)
 - (i) Mededeling EC 2003; gerichte misbruikbepalingen in verdragen (ook met derde staten) op te stellen in overleg tussen lidstaten en EC
 - (ii) EC Working Document “EC Law and Tax Treaties” (2005); LOB-bepaling = belemmering Art. 49 of art. 63 VWEU (geen rechtvaardiging/misbruik en disproportioneel)
 - (iii) Mededeling EC 2007; oproep gecoördineerde aanpak misbruik
- Niets bekend. Ontbeert het EC politieke moed?

N | O | B
de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs



LOB-bepaling/vraag


- Schadevergoeding?
- Voldoen aan eisen jurisprudentie (*Denkavit, Francovich e.a.* en *Brasserie du Pêcheur*)

(i) De geschonden rechtsregel strekt ertoe rechten aan particulieren/ondernemingen toe te kennen

(ii) Voldoende gekwalificeerde schending Unie-recht

(iii) Direct causaal verband tussen schending en geleden schade


N | O | B
de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs



LOB-bepaling/vraag

- Verdrag met Japan heronderhandelen?
- Frankrijk heeft in 2009 de LOB-bepaling in het verdrag met de VS heronderhandeld teneinde haar meer in overeenstemming te brengen met het EU-recht
- Anti-misbruikbepaling opstellen en opnemen die wel beantwoord aan EU-recht
- Op 5 juli 2005 is een Workshoppannel georganiseerd door de EC met OESO en fiscale experts; M. Waters (OESO) heeft aangegeven dat de VS niet bereid is te veel afwijkingen van LOB-bepaling te accepteren. Anders geen verdrag met VS

N | O | B
de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs



Main purpose test

- Art. 10(3) VK) geen verlaging van bronbelasting op dividenden wanneer het voornaamste doel of één van de voornaamste doelen van één van de personen betrokken bij de toewijzing van de dividenden (of bij het creëren of toewijzen van de aandelen) is van de voordelen van het artikel te profiteren
- Vorm van consult
- Ziet op tussenschuiven en heeft anti-doorstroomkarakter
- EU-rechtelijk minder bezwaren?

N | O | B
de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs



Toekomst

**EU-recht en anti-misbruikbepalingen in
belastingverdragen; welke richting?**

N | O | B
de Nederlandse Orde
van Belastingadviseurs