



COMMISSIE VAN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN

Brussel, 19.12.2006  
COM(2006) 825 definitief

**MEDEDELING VAN DE COMMISSIE AAN DE RAAD, HET EUROPEES  
PARLEMENT EN HET EUROPEES ECONOMISCH EN SOCIAAL COMITÉ**

**Exitheffingen en de behoefte aan coördinatie van het belastingbeleid van de lidstaten**

## INHOUDSOPGAVE

|      |                                                                                                                                           |    |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.   | Inleiding .....                                                                                                                           | 3  |
| 2.   | Exitheffingen: rechtskader .....                                                                                                          | 3  |
| 2.1. | Het arrest van het Hof van Justitie in <i>de Lasteyrie</i> en de gevolgen ervan voor particulieren.....                                   | 3  |
| 2.2. | Oplossing van incongruenties en afschaffing van dubbele heffing en niet-heffing.....                                                      | 4  |
| 3.   | Exitheffingen bij vennootschappen.....                                                                                                    | 6  |
| 3.1. | Gevolgen van <i>de Lasteyrie</i> voor vennootschappen.....                                                                                | 6  |
| 3.2. | Oplossing van incongruenties en afschaffing van dubbele heffing en niet-heffing.....                                                      | 7  |
| 4.   | Exitheffingen bij emigratie naar of inbreng van activa in EER-/EVA-landen .....                                                           | 9  |
| 4.1. | Vrijheden die van toepassing zijn in EER-landen.....                                                                                      | 9  |
| 4.2. | Emigratie van particulieren / verplaatsing van de zetel van een vennootschap – vrij verkeer van werknemers / vrijheid van vestiging ..... | 9  |
| 4.3. | Inbreng van activa – vrijheid van vestiging, vrij verkeer van goederen en kapitaal..                                                      | 10 |
| 5.   | Exitheffingen met betrekking tot derde landen.....                                                                                        | 10 |
| 6.   | Conclusie.....                                                                                                                            | 11 |

## 1. INLEIDING

Deze mededeling wordt voorgelegd in het kader van de mededeling over de coördinatie van de directe belastingstelsels van de lidstaten in de interne markt. Zij bevat een analyse van de in het EG-Verdrag neergelegde wettelijke vereisten zoals die door het Europese Hof van Justitie zijn uitgelegd in de zaak-*de Lasteyrie*<sup>1</sup> en zijn bevestigd en verduidelijkt in de zaak-*N*<sup>2</sup>, alsook een nadere beschouwing van wat een en ander betekent voor de exitheffingen waaraan particulieren en vennootschappen worden onderworpen. Tevens wordt onderzocht hoe de nationale regels inzake exitheffingen in overeenstemming kunnen worden gebracht met de vereisten van het Gemeenschapsrecht en worden de hoofdlijnen van eventuele gecoördineerde oplossingen voor de huidige incongruenties tussen de verschillende nationale bepalingen besproken. De Commissie is voornemens om in nauwe samenwerking met de lidstaten meer gedetailleerde richtsnoeren voor deze onderwerpen op te stellen.

## 2. EXITHEFFINGEN: RECHTSKADER

### 2.1. Het arrest van het Hof van Justitie in *de Lasteyrie* en de gevolgen ervan voor particulieren

Op 11 maart 2004 heeft het Hof van Justitie een arrest gewezen met een belangrijke interpretatie van de vrijheid van vestiging in de context van Franse wetgeving die voorziet in de belasting van ongerealiseerde waardevermeerderingen van effecten wanneer een belastingplichtige zijn fiscale woonplaats buiten Frankrijk brengt. Toen de heer de Lasteyrie du Saillant in 1998 van Frankrijk naar België verhuisde, werd hij onmiddellijk belast op de ongerealiseerde waardevermeerdering van de aandelen die hij in een Franse vennootschap hield.

Het Hof was van oordeel dat de Franse bepaling in kwestie de uitoefening van de vrijheid van vestiging zou belemmeren en op zijn minst een ontmoedigend effect had op belastingplichtigen die zich in een andere lidstaat wilden vestigen, omdat zij in hun vertrekland, louter door de verplaatsing van hun fiscale woonplaats buiten Frankrijk, op nog niet gerealiseerde inkomsten werden belast en op die manier werden benadeeld ten opzichte van personen die hun woonplaats in Frankrijk behielden.

Ofschoon het arrest in *de Lasteyrie* betrekking heeft op de feiten en omstandigheden van het geding in kwestie, kunnen uit de door het Hof gegeven interpretatie van het Gemeenschapsrecht conclusies worden getrokken ten aanzien van exitheffingen in het algemeen.

---

<sup>1</sup> Zaak C-9/02, Hughes de Lasteyrie du Saillant tegen Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (PB C 94 van 17.4.2004, blz. 5).

<sup>2</sup> Zaak C-470/04, N tegen Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo, 7 september 2006.

Wanneer inwoners worden belast op basis van gerealiseerde inkomsten en vertrekkende inwoners op basis van toegerekende inkomsten, is er sprake van een verschillende behandeling die het vrije verkeer belemmert. Wanneer een lidstaat een heffingsrecht wil vestigen op de winsten die een belastingplichtige heeft verworven terwijl deze inwoner van die lidstaat was, mag hij geen maatregelen nemen die een beperking van het vrije verkeer inhouden.

Dit sluit derhalve uit dat een belasting op ongerealiseerde winsten onmiddellijk mag worden geïnd wanneer een belastingplichtige zijn fiscale woonplaats naar een andere lidstaat verplaatst. Het Hof heeft in *de Lasteyrie* en in *N* geoordeeld dat het verbinden van voorwaarden aan een eventueel uitstel van betaling, zoals het stellen van zekerheden, een belemmerende werking heeft, omdat het de belastingplichtige het genot van het tot zekerheid verstrekte vermogen onthoudt. Evenzo is uit *de Lasteyrie* duidelijk geworden dat een uitstel van betaling niet afhankelijk kan worden gesteld van de eis dat een vertegenwoordiger in de lidstaat van herkomst wordt aangewezen. Algemeen geldt dat ieder middel om de belastingclaim te conserveren, strikt evenredig dient te zijn aan dit doel en geen onevenredige kosten mag veroorzaken voor de belastingplichtige.

Zoals het Hof in *N*<sup>3</sup> heeft bevestigd, verzet het Gemeenschapsrecht zich er niet tegen dat een lidstaat, wanneer een inwoner zijn woonplaats naar een andere lidstaat verplaatst, het bedrag aan inkomsten vaststelt waarover hij zijn heffingsbevoegdheid wil conserveren, op voorwaarde dat dit niet tot een onmiddellijke heffing van de belasting leidt en er geen verdere voorwaarden aan het uitstel zijn verbonden. Deze werkwijze is in overeenstemming met het fiscale territorialiteitsbeginsel, verbonden met een temporele component, namelijk het verblijf op nationaal grondgebied gedurende de periode waarin de belastbare winst is ontstaan. De vereiste dat een belastingplichtige op het tijdstip van de verplaatsing van zijn woonplaats een belastingaangifte indient, die noodzakelijk is voor de berekening van de belasting, kan als evenredig worden beschouwd gelet op het legitieme doel van verdeling van de heffingsbevoegdheid, met name ten behoeve van de afschaffing van dubbele belasting, tussen de lidstaten<sup>4</sup>.

De meeste lidstaten die soortgelijke exitheffingsregels voor particuliere aandeelhouders hanteerden als die welke in *de Lasteyrie* in het geding waren, hebben deze sindsdien afgeschaft of overeenkomstig het arrest aangepast. Daardoor heeft de Commissie de inbreukprocedures die zij in dit verband tegen een aantal lidstaten had ingeleid, kunnen schorsen. Zij zal evenwel op de desbetreffende nationale regelgeving blijven toezien, teneinde de verenigbaarheid ervan met het Gemeenschapsrecht te garanderen.

## **2.2. Oplossing van incongruenties en afschaffing van dubbele heffing en niet-heffing**

Ofschoon het verlenen van een onvoorwaardelijk uitstel een onmiddellijke oplossing kan bieden voor het verschil in behandeling tussen belastingplichtigen die naar een andere lidstaat verhuizen en belastingplichtigen die in dezelfde lidstaat blijven wonen, worden de bestaande incongruenties tussen de nationale belastingstelsels hierdoor niet noodzakelijk opgelost. Volgens de algemene regel van artikel 13 van de Oeso-modelovereenkomst inzake inkomsten- en vermogensbelasting berust de exclusieve heffingsbevoegdheid over de vervreemding van aandelen bij de woonstaat. De modelovereenkomst bevat geen specifieke

---

<sup>3</sup> Punten 42-46.

<sup>4</sup> Punt 49.

regels voor de behandeling van particulieren die hun fiscale woonplaats verplaatsen. In de praktijk hebben sommige lidstaten in hun dubbelbelastingverdragen specifieke bepalingen opgenomen waarbij de heffingsbevoegdheid zodanig wordt toegekend dat voor de belastingplichtigen een verlengde belastingplicht volgens het nationale recht ontstaat. Andere lidstaten plaatsen zich op het standpunt dat de fictieve vervreemding, aangezien deze "plaatsvindt" net vóór de emigratie, een binnenlandse verrichting is waarop het dubbelbelastingverdrag niet van toepassing is.

Een mogelijk ongerechtvaardigde beperking kan ontstaan wanneer het vertrekland de vermogenswinst berekent op het moment van de fictieve vervreemding en de belasting int op het moment van de werkelijke vervreemding, terwijl ook de nieuwe woonstaat de volledige vermogenswinst, van verwerving tot werkelijke vervreemding, belast. Dit zou leiden tot een dubbele belasting van de waardevermeerdering tussen het moment van verwerving en werkelijke vervreemding, indien de woonstaat meent dat hij exclusief mag heffen over de vervreemding en geen van beide lidstaten aftrek wil toestaan voor de door de andere lidstaat geheven belasting. De Commissie is van mening dat wanneer twee lidstaten over dezelfde inkomsten willen heffen, zij moeten voorkomen dat dit tot dubbele belasting leidt. Dit standpunt wordt ook impliciet ondersteund door het arrest van het Hof van Justitie in *N*<sup>5</sup>.

Volgens de Commissie kunnen de lidstaten deze incongruenties op verschillende manieren oplossen:

- In de praktijk is in een aantal lidstaten, die het principe van fictieve vervreemding net voor de emigratie dan wel een systeem van verlengde belastingplicht toepassen, al sprake van een verrekeningsmechanisme waarbij een krediet wordt toegekend voor de belasting die de nieuwe woonstaat over dezelfde winsten heft.
- De lidstaten zouden ook kunnen afspreken om de heffingsbevoegdheid over de winst te verdelen, bijvoorbeeld door deze toe te kennen naar rato van de verblijfsduur van de aandeelhouder op hun respectieve grondgebied. Hiervoor kunnen wijzigingen in bestaande dubbelbelastingverdragen nodig zijn. Zoals het Hof in *N* heeft bevestigd, moet in ieder geval rekening worden gehouden met een eventuele waardevermindering van de aandelen<sup>6</sup>, door de lidstaat van ontvangst of de lidstaat van herkomst. Het feit dat een belastingplichtige zijn recht op vrij verkeer heeft uitgeoefend, mag er niet toe leiden dat winsten zwaarder worden belast dan wanneer deze persoon zijn woonplaats niet had gewijzigd.

Welke methode de lidstaten ook kiezen om de incongruenties tussen hun belastingstelsels op te lossen, een doeltreffende administratieve samenwerking zal van wezenlijk belang zijn voor het welslagen ervan. Het vertrekland zal zijn heffingsbevoegdheid alleen kunnen uitoefenen op het moment van vervreemding als het ervan kennis heeft dat die vervreemding plaatsvindt. Evenzo zal het, wanneer de emigrerende belastingplichtige de belasting weigert te betalen, een beroep moeten doen op de nieuwe woonstaat om namens hem de belasting in te vorderen<sup>7</sup>. Daarom moeten de lidstaten ten volle gebruikmaken van de mogelijkheden die de bijstands- en de invorderingsrichtlijn<sup>8</sup> hun bieden.

---

<sup>5</sup> Punt 49.

<sup>6</sup> Punt 54.

<sup>7</sup> Zoals opgemerkt door het Hof van Justitie in *N*, punten 52-53.

<sup>8</sup> Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19.12.1977 en Richtlijn 76/308/EEG van de Raad van 15.3.1976, laatstelijk gewijzigd bij Richtlijn 2001/44/EG van de Raad van 15.6.2001.

### 3. EXITHEFFINGEN BIJ VENNOOTSCHAPPEN

#### 3.1. Gevolgen van de *Lasteyrie* voor vennootschappen

De Commissie is van mening dat de interpretatie van de vrijheid van vestiging die het Hof van Justitie in *de Lasteyrie* heeft gegeven ten aanzien van de exitheffingsregels voor particulieren, ook rechtstreekse gevolgen heeft voor de exitheffingsregels van de lidstaten voor vennootschappen<sup>9</sup>.

Sinds 8 oktober 2004 kan gebruik worden gemaakt van het statuut van de Europese vennootschap, waardoor een vennootschap in de vorm van een SE (*Societas Europaea*<sup>10</sup>) haar statutaire zetel naar een andere lidstaat kan verplaatsen zonder dat dit tot de ontbinding van de vennootschap of de vorming van een nieuwe rechtspersoon leidt. De in 2005 doorgevoerde wijzigingen<sup>11</sup> in de fusierichtlijn (90/434/EEG) garanderen dat, mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan, de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een Europese coöperatieve vennootschap (SCE)<sup>12</sup> naar een andere lidstaat niet leidt tot een onmiddellijke belastingheffing van de ongerealiseerde winsten op de activa die achterblijven in de lidstaat vanwaaruit de zetel is verplaatst. De wijzigingen zeggen daarentegen niets over de activa die niet verbonden blijven met een vaste inrichting in de lidstaat vanwaaruit de statutaire zetel is verplaatst. De Commissie is evenwel van mening dat de beginselen van *de Lasteyrie* van toepassing zijn op zulke "overgebrachte" activa.

In de meeste lidstaten bestaat er ook een vorm van exitheffing wanneer een vennootschap afzonderlijke activa of passiva inbrengt in een vaste inrichting in een andere lidstaat, terwijl een soortgelijke inbreng van activa door een hoofdzetel in een filiaal in dezelfde lidstaat geen onmiddellijke fiscale gevolgen zou hebben<sup>13</sup>.

Wanneer een vennootschap activa inbrengt in een vaste inrichting in een andere lidstaat, kan de woonstaat van deze vennootschap een heffingsrecht vestigen op het verschil tussen de marktwaarde van de activa en passiva op het moment van de inbreng en hun fiscale waarde (winst). Dit verschil wordt gewoonlijk belast op realisatiebasis en niet op toerekeningsbasis. Activa en passiva die door de hoofdzetel van een vennootschap worden ingebracht in een vaste inrichting in een andere lidstaat, worden volgens de huidige belastingregels van de meeste lidstaten evenwel aangemerkt als "vervreemd" en de winst die is behaald terwijl de activa feitelijk waren verbonden met de vennootschap op hun grondgebied, wordt gewoonlijk onmiddellijk belast op het moment van de inbreng.

---

<sup>9</sup> In sommige commentaren is vastgesteld dat in het gehele arrest, op één punt na, de term "belastingplichtige" wordt gebruikt in plaats van dat alleen naar de belastingheffing van particulieren wordt verwezen. Er zij ook aangetekend dat het Hof zelf *de Lasteyrie* noemt in zijn arrest van 13.12.2005 in zaak C-411/03 *Sevic Systems AG* betreffende grensoverschrijdende fusies.

<sup>10</sup> Verordening (EG) nr. 2157/2001 van de Raad van 8.10.2001.

<sup>11</sup> Richtlijn 2005/19/EG van de Raad van 17.2.2005.

<sup>12</sup> Verordening (EG) nr. 1435/2003 van de Raad van 22.7.2003.

<sup>13</sup> Een soortgelijk geval kan zich voordoen bij de inbreng van activa door een vaste inrichting in de hoofdzetel in een andere lidstaat of ook bij de inbreng door één vaste inrichting van een vennootschap in een andere vaste inrichting van die vennootschap die in twee verschillende lidstaten gelegen zijn. Eenvoudigheidshalve wordt in deze mededeling alleen de inbreng van activa van de hoofdzetel in een vaste inrichting behandeld, maar de analyse geldt evenzeer voor deze andere vormen van inbreng. Er zij evenwel op gewezen dat de praktische gevolgen van de diverse scenario's kunnen verschillen naar gelang van de methode die de lidstaat van de hoofdzetel hanteert om internationale dubbele belastingheffing te voorkomen.

Uit de *Lasteyrie* volgt dat belastingplichtigen die hun recht op vrije vestiging uitoefenen door naar een andere lidstaat te verhuizen, niet vroeger of zwaarder mogen worden belast dan belastingplichtigen die in dezelfde lidstaat blijven wonen. Indien een lidstaat uitstel van belasting verleent wanneer een ingezeten vennootschap activa overbrengt tussen verschillende binnenlandse vestigingen, is de kans groot dat de onmiddellijke belastingheffing van de overbrenging naar een andere lidstaat in strijd is met de vrijheden van het EG-Verdrag.

Een lidstaat die een heffingsrecht wil vestigen op het verschil tussen de boekwaarde en de marktwaarde van activa op het moment van de inbreng, kan het bedrag van de inkomsten vaststellen waarover hij zijn heffingsbevoegdheid wil conserveren, op voorwaarde dat dit niet tot een onmiddellijke heffing van de belasting leidt en er geen verdere voorwaarden aan het uitstel verbonden zijn. Een dergelijk onvoorwaardelijk uitstel zal evenwel niet noodzakelijk een oplossing bieden voor de bestaande incongruenties tussen de belastingstelsels van de lidstaten (zie 3.2).

Wanneer lidstaten uitstel verlenen, mogen zij belastingplichtigen er binnen redelijke grenzen toe verplichten om hun belastingautoriteiten regelmatig mee te delen of zij de ingebrachte activa nog aanhouden dan wel vervreemd hebben, op voorwaarde dat deze verplichtingen niet verder gaan dan wat nodig is om hun doel te bereiken en dat de belastingplichtigen niet worden verhinderd hun Verdragsvrijheden uit te oefenen. Een lidstaat zou van zijn belastingplichtigen bijvoorbeeld kunnen eisen dat zij een aangifte indienen wanneer zij activa naar een andere lidstaat overbrengen waarin zij bevestigen dat zij deze activa niet vervreemd hebben. Een eenvoudige jaarlijkse verklaring van de belastingplichtige dat zijn vaste inrichting in de andere lidstaat nog steeds in het bezit is van de ingebrachte activa in combinatie met een aangifte op het moment dat zij daadwerkelijk worden vervreemd of naar een derde land worden overgebracht, lijkt ook acceptabel en toereikend.

De Commissie moedigt de lidstaten ook aan beter gebruik te maken van de middelen die hen reeds ter beschikking staan om de uitwisseling van informatie en de bijstand bij invordering tussen de betrokken belastingdiensten te verbeteren. De Commissie is bereid om de lidstaten te helpen na te gaan in hoeverre een automatische informatie-uitwisseling op dit gebied mogelijk zou zijn.

Een lidstaat die de administratieve lasten zoveel mogelijk wil beperken, zou zijn belastingplichtigen de *optie* kunnen geven om af te zien van de uitgestelde inning van de belasting en te kiezen voor de betaling van de belasting op het moment van de inbreng. Een dergelijke optie moet evenwel werkelijk vrijwillig en evenwichtig zijn. Een lidstaat mag zijn belastingplichtigen niet ertoe dwingen te kiezen voor onmiddellijke betaling van de belasting door onevenredig zware lasten op te leggen indien de inning wordt uitgesteld totdat de activa daadwerkelijk worden vervreemd.

### **3.2. Oplossing van incongruenties en afschaffing van dubbele heffing en niet-heffing**

De lidstaten hanteren verschillende waarderingsmethoden voor de grensoverschrijdende inbreng van activa. Sommige lidstaten staan toe dat activa tegen boekwaarde worden ingebracht in een vaste inrichting in een andere lidstaat. Zij vestigen geen heffingsrecht op het verschil tussen de boek- en de marktwaarde van de activa op het moment van de inbreng. Doorgaans waarderen zij ook de activa die in een vaste inrichting op hun grondgebied worden ingebracht, tegen boekwaarde. Andere lidstaten vestigen wel een heffingsrecht op het verschil tussen de boek- en de marktwaarde van de activa op het moment van de inbreng.

Wanneer activa worden overgebracht vanuit een lidstaat die een heffingsrecht vestigt op het moment van de inbreng, naar een lidstaat die deze inbreng tegen boekwaarde waardeert en latere waardevermeerderingen bij de vervreemding belast, kan dit tot een dubbele belasting van de behaalde winst leiden. Wanneer daarentegen activa worden overgebracht vanuit een lidstaat die tegen boekwaarde waardeert naar een lidstaat die tegen marktwaarde waardeert, wordt er in geen van beide lidstaten belasting geheven over het verschil tussen de boek- en de marktwaarde van de overgebrachte activa en is er dus sprake van onbedoelde dubbele niet-heffing.

Er doen zich ook incongruenties voor wanneer twee lidstaten dezelfde basisaanpak hanteren, maar de desbetreffende activa in de praktijk verschillend waarderen. Wanneer de lidstaat waarnaar de activa worden overgebracht, een hogere waarde aan deze activa toekent en dus een hogere afschrijving toestaat ten opzichte van de belastbare winsten van de vaste inrichting en een lagere winst belast bij een eventuele latere vervreemding, kan dit leiden tot een dubbele niet-heffing over een deel van de winst. Wanneer daarentegen de lidstaat waarnaar de activa worden overgebracht, een lagere waarde aan deze activa toekent, zal de afschrijving lager zijn en de winst bij een eventuele latere vervreemding hoger, wat een dubbele heffing van een deel van de winst tot gevolg heeft.

Zulke incongruenties belemmeren de goede werking van de interne markt omdat zij vennootschappen ervan kunnen weerhouden in andere lidstaten te investeren. De mogelijkheid om tweemaal niet te worden belast, kan hen ook stimuleren om hun grensoverschrijdende activiteiten zo in te richten dat zij profiteren van de leemten tussen de verschillende nationale belastingstelsels in plaats van hun besluitvorming op een degelijke zakelijke grondslag te vestigen.

Wanneer een lidstaat zijn heffingsrecht vestigt op het moment van de inbreng van de activa in een andere lidstaat, mag dat niet tot gevolg hebben dat de belastingplichtige het slachtoffer wordt van dubbele belasting. De desbetreffende lidstaten moeten derhalve maatregelen nemen om dergelijke dubbele belastingheffing te voorkomen.

Een mogelijke manier om dat te doen, is dat de lidstaat waarnaar activa worden overgebracht, de marktwaarde die door de andere lidstaat is vastgesteld op het moment van de inbreng, aanvaardt als beginwaarde van deze activa voor belastingdoeleinden. Een dergelijke aanpak op basis van wederzijdse erkenning zou gemakkelijk toe te passen zijn door zowel de belastingdiensten als de belastingplichtigen. Hij kan evenwel aanleiding geven tot fiscale arbitrage in die zin dat belastingplichtigen proberen te profiteren van de verschillen in de waarderingsmethoden van de lidstaten om de belastbare winst zoveel mogelijk op te drijven in de lidstaat met het laagste tarief van de vennootschapsbelasting. Een andere mogelijkheid bestaat erin dat de lidstaten activa blijven waarderen volgens hun eigen regels, maar voorzien in een procedure om eventuele waarderingsverschillen op te lossen, bijvoorbeeld via een bindend mechanisme voor geschillenbeslechting zoals dat van het EU-Arbitrageverdrag (90/436/EEG) of een algemeen mechanisme ter voorkoming van dubbele belastingheffing in de EU (zoals in de mededeling over de coördinatie van de directebelastingstelsels is vermeld, is de Commissie voornemens de reikwijdte en de haalbaarheid van een dergelijk mechanisme te zijner tijd te onderzoeken).

Wanneer activa worden overgebracht vanuit een lidstaat die inbreng tegen boekwaarde toestaat, naar een lidstaat die deze inbreng gewoonlijk tegen marktwaarde zou waarderen, dienen de betrokken lidstaten passende maatregelen te nemen om te voorkomen dat het verschil tussen de boekwaarde van deze activa en hun marktwaarde bij het moment van de



inbreng tweemaal buiten de belastingheffing blijft. Een van de mogelijke manieren om dit te bereiken, is dat de lidstaat waarnaar de activa worden overgebracht, de boekwaarde van de andere lidstaat gebruikt als beginwaarde voor belastingdoeleinden. In deze omstandigheden lijkt een aanpak op basis van wederzijdse erkenning voor de hand te liggen.

De hierboven genoemde werkwijzen gaan doorgaans uit van het idee dat de vertrekstaat uitstel van belasting moet verlenen totdat de vaste inrichting de activa daadwerkelijk vervreemdt of deze naar een derde land worden overgebracht (zie hoofdstuk 4). Er mag evenwel niet worden vergeten dat sommige activa die door vennootschappen worden gebruikt of voortgebracht, naar hun aard niet bedoeld zijn om te worden vervreemd, maar door de vennootschap zelf volledig worden verbruikt of mettertijd verstrijken (zoals sommige immateriële activa). In de praktijk gebruiken de lidstaten vaak een ander belastbaar feit dan de werkelijke vervreemding om in een zuiver binnenlandse context te garanderen dat zulke activa op passende wijze in de belastingheffing worden betrokken. Zo wordt in de nationale belastingstelsels een snellere afschrijving in het eerste jaar (of de eerste jaren) na aanschaf doorgaans gecompenseerd door een overeenkomstige lagere afschrijving in de daaropvolgende jaren. Een ander voorbeeld is de wijze waarop de inkomstenstroom uit een octrooi voor een eigen ontwikkeling (geen kapitalisatie van onderzoeks- en ontwikkelingskosten) momenteel wordt belast tijdens de octrooibeschermsperiode.

Wanneer de lidstaten in een binnenlandse context een andere belastbaar feit dan vervreemding als aangrijpingspunt voor belastingheffing gebruiken, moeten zij volgens de Commissie ook in grensoverschrijdende situaties soortgelijke mechanismen kunnen toepassen, op voorwaarde dat grensoverschrijdende verrichtingen hierdoor niet ongunstiger worden behandeld dan binnenlandse verrichtingen. De lidstaten moeten er evenwel op toezien dat zulke alternatieve mechanismen geen aanleiding geven tot dubbele belastingheffing of onbedoelde dubbele niet-heffing. Daarom moeten zij de toepassing ervan coördineren met de lidstaten waarnaar activa worden overgebracht. De Commissie is bereid om de lidstaten te helpen bij de ontwikkeling van gedetailleerde richtsnoeren voor deze onderwerpen.

#### **4. EXITHEFFINGEN BIJ EMIGRATIE NAAR OF INBRENG VAN ACTIVA IN EER-/EVALANDEN**

##### **4.1. Vrijheden die van toepassing zijn in EER-landen**

De Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER) voorziet in dezelfde vier basisvrijheden als het EG-Verdrag (goederen, personen, diensten en kapitaal). Zij omvat ook horizontale bepalingen met betrekking tot de vier vrijheden, maar niet de afgeleide communautaire wetgeving op het gebied van de belastingen. De bijstands- en de invorderingsrichtlijn zijn derhalve niet van toepassing in deze landen.

##### **4.2. Emigratie van particulieren / verplaatsing van de zetel van een vennootschap – vrij verkeer van werknemers / vrijheid van vestiging**

Belastingen ter zake van de emigratie van particulieren of de verplaatsing van de zetel van een vennootschap betreffen in de eerste plaats het vrije verkeer van werknemers (artikel 39 EG en artikel 28 EER) respectievelijk de vrijheid van vestiging (artikel 43 EG en artikel 31 EER). De exitheffingen ter zake van particulieren met een aanmerkelijke belang die in *de Lasteyrie* en *N in het geding waren*, waren volgens het Hof van Justitie in strijd met de vrijheid van vestiging. Aangezien in de EER-landen dezelfde basisvrijheden gelden, zijn de arresten in *de Lasteyrie* en *N* van direct belang voor deze landen. De vraag is of er belangrijke feitelijke

verschillen bestaan op grond waarvan dergelijke beperkingen in het geval van de EER-landen gerechtvaardigd kunnen zijn. De Commissie is van mening dat een onmiddellijke inning van de belasting in bepaalde omstandigheden gerechtvaardigd kan zijn om dwingende redenen van algemeen belang, met name de behoefte om de doeltreffendheid van de belastingcontroles te garanderen en belastingontduiking te voorkomen.

De EER-landen zijn niet verplicht om de afgeleide communautaire wetgeving op het gebied van de belastingen, zoals de bijstands- en de invorderingsrichtlijn, ten uitvoer te leggen. De lidstaten hebben bijgevolg niet noodzakelijkerwijs dezelfde garanties als die welke zij in de Gemeenschap hebben dat uitgestelde belastingclaims later kunnen worden voldaan. In vele gevallen hebben zij wel een bilateraal of multilateraal belastingverdrag met de EER-landen gesloten waarin verplichtingen inzake informatie-uitwisseling zijn opgenomen die in een gelijkwaardig niveau van wederzijdse bijstand voorzien. De Commissie is van mening dat de lidstaten op het moment van emigratie of zetelverplaatsing passende maatregelen moeten kunnen nemen wanneer een ontoereikende administratieve samenwerking hen verhindert hun heffingsrechten veilig te stellen.

#### **4.3. Inbreng van activa – vrijheid van vestiging, vrij verkeer van goederen en kapitaal**

Wanneer de hoofdzetel van een vennootschap in een lidstaat activa inbrengt in een vaste inrichting in een andere lidstaat, kan dit, afhankelijk van de omstandigheden en de aard van de activa, vragen opwerpen in verband met de vrijheid van vestiging, het vrije verkeer van goederen of het vrije verkeer van kapitaal.

In het geval van de EER-landen, waar dezelfde vrijheden gelden, lijkt een dergelijke inbreng vergelijkbare vragen op te werpen als die welke in punt 4.2 zijn besproken in verband met de emigratie van particuliere belastingplichtigen en de verplaatsing van de zetel van vennootschappen. De Commissie is van mening dat de lidstaten hun heffingsrechten moeten kunnen veilig stellen op het moment van de inbreng van de activa wanneer er geen passend mechanisme voor informatie-uitwisseling met het betrokken EER-land bestaat.

### **5. EXITHEFFINGEN MET BETREKKING TOT DERDE LANDEN**

Van de vier basisvrijheden is alleen het vrije kapitaal- en betalingsverkeer (artikel 56) van toepassing op derde landen.

Wat emigratie of verplaatsing van de zetel naar andere derde landen<sup>14</sup> als zodanig betreft, zijn de bepalingen inzake het vrije verkeer van personen niet van toepassing en staat het de lidstaten vrij hun belastingen vast te stellen en te innen op het moment van vertrek. Bij de emigratie van een particulier of de verplaatsing van de zetel van een vennootschap kunnen evenwel verrichtingen plaatsvinden waarop de bepalingen van het vrije verkeer van kapitaal van toepassing zijn. Ook de inbreng van activa in een vaste inrichting in een derde land zal eventueel moeten worden onderzocht in het licht van het vrije kapitaalverkeer.

---

<sup>14</sup> Met uitzondering van Zwitserland. Krachtens de overeenkomst van 1999 tussen de Europese Gemeenschap, haar lidstaten en de Zwitserse Bondsstaat is het vrije verkeer van personen ook van toepassing met betrekking tot Zwitserland.

Aangezien de toepassing van de verschillende vrijheden hetzelfde resultaat moet opleveren, is de onmiddellijke inning van de belasting op het moment van de inbreng van dergelijke activa kennelijk een beperking van het vrije kapitaalverkeer. Zoals hierboven al werd opgemerkt, is de Commissie evenwel van mening dat een ontoereikende administratieve samenwerking in deze omstandigheden een beperking kan rechtvaardigen. De Commissie moedigt de lidstaten aan in voorkomend geval de administratieve samenwerking met hun niet-EU-partners te versterken, omdat dit de enige manier is om de naleving van de belastingwetgeving te garanderen en belastingontduiking te voorkomen.

## **6. CONCLUSIE**

Exitheffingen zijn een schoolvoorbeeld van een beleidsterrein waarop coördinatie op EU-niveau de lidstaten ten goede kan komen. Een gecoördineerde aanpak kan de lidstaten helpen om hun exitheffingsregels met de vereisten van het Gemeenschapsrecht alsook onderling in overeenstemming te brengen.

De Commissie is bereid om de lidstaten te helpen met de ontwikkeling van de in deze mededeling besproken gecoördineerde oplossingen, en is voornemens in nauwe samenwerking met de lidstaten meer gedetailleerde richtsnoeren voor deze onderwerpen op te stellen.

De Commissie verzoekt de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité hun standpunt over deze mededeling kenbaar te maken.