

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 17 december 2009 (1)

Zaak C-96/08

CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft.

tegen

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (APEH) Hatósági Főosztály

[verzoek van de Pest Megyei Bíróság (Hongarije) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingheffing – Vrijheid van vestiging – Berekening van heffing op basis van loonkosten van werknemers, daaronder begrepen werknemers die in filiaal in een andere lidstaat zijn tewerkgesteld”

1. In de onderhavige zaak zijn twee netelige kwesties aan de orde. In de eerste plaats rijst de vraag in hoeverre het EG-Verdrag grenzen stelt aan de bevoegdheid van de lidstaten op het gebied van directe belastingen.(2) In de tweede plaats rijst de vraag naar de rol van het Hof in de eliminatie van dubbele belasting.(3) De Pest Megyei Bíróság (provinciale rechtbank van Pest) wenst te vernemen of de artikelen 43 EG en 48 EG eraan in de weg staan dat de Hongaarse belastingdiensten een „beroepsopleidingsbijdrage” (hierna: „bijdrage”) heffen die wordt berekend op basis van de loonkosten, waarbij rekening wordt gehouden met het aantal werknemers, daaronder begrepen de werknemers die zijn tewerkgesteld in een filiaal dat in een andere lidstaat is gevestigd, waar de onderneming voldoet aan haar verplichtingen inzake belastingen en socialezekerheidsbijdragen met betrekking tot die werknemers.

Toepasselijke bepalingen

EG-Verdrag

2. Artikel 43 EG verbiedt beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat. Artikel 48 EG bepaalt dat dit verbod ook van toepassing is op vennootschappen welke in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en welke hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Gemeenschap hebben, die worden gelijkgesteld met de natuurlijke personen die onderdaan zijn van de lidstaten.(4)

Bilaterale overeenkomst

3. De overeenkomst tussen de Republiek Hongarije en de Tsjechische Republiek tot

voorkoming van dubbele belasting en van het ontgaan van belasting inzake belastingen naar het inkomen en naar het vermogen⁽⁵⁾ (hierna: „bilaterale overeenkomst”) regelt, zoals uit haar naam blijkt, zowel de heffing als het ontgaan van belasting wanneer natuurlijke of rechtspersonen in de twee overeenkomstsluitende staten aan belasting kunnen worden onderworpen.

4. De artikelen 1 en 2 van de bilaterale overeenkomst⁽⁶⁾ bepalen dat de bilaterale overeenkomst van toepassing is op ingezetenen van Hongarije, van de Tsjechische Republiek, of van beide staten, en op belastingen naar het inkomen en naar het vermogen, met inbegrip van de belastingen over het door ondernemingen uitbetaalde totaalbedrag aan lonen of salarissen.

Relevante Hongaarse wetgeving

5. Een van de doelstellingen vermeld in artikel 1 van wet LXXXVI van 2003 inzake de beroepsopleidingsbijdrage en de steun voor verbetering van de beroepsopleiding is personen in staat te stellen door de Hongaarse autoriteiten erkende kwalificaties te verwerven die noodzakelijk zijn om op de arbeidsmarkt actief te zijn of een beroep uit te oefenen.

6. Artikel 2 bepaalt dat de in Hongarije gevestigde handelsvennootschappen verplicht zijn tot betaling van de bijdrage. In het buitenland gevestigde rechtspersonen zijn eveneens verplicht tot betaling van de bijdrage wanneer zij in Hongarije beschikken over een filiaal.

7. Volgens artikel 3 wordt de berekeningsgrondslag van de bijdrage gevormd door de loonkosten in de zin van de Hongaarse wetgeving (Wet C van 2000 inzake de jaarrekening).

8. Een handelsvennootschap die verkiest de bijdrage rechtstreeks aan de belastingdiensten te betalen is verplicht het verschuldigde bedrag volledig te betalen. Op grond van artikel 4, leden 1 en 2, van wet LXXXVI beschikt een handelsvennootschap evenwel over mogelijkheden om het door haar verschuldigde brutobedrag te verlagen (compensatiefaciliteit). Een vennootschap die van de compensatiefaciliteit gebruik wenst te maken kan kiezen tussen vier mogelijkheden: (i) een samenwerkingsovereenkomst sluiten met een instelling voor hoger onderwijs die voldoet aan de voorwaarden waarin is voorzien bij wet LXXXVI van 1993 inzake de beroepsopleiding, (ii) een „leerovereenkomst” sluiten voor een praktijkgerichte opleiding die een werkstage omvat, gevolgd door een periode van onderricht in een school voor technische opleidingen, (iii) een ontwikkelingsgift doen aan een instelling voor beroepsopleiding, en (iv) met een erkende instantie een overeenkomst sluiten voor de opleiding van haar eigen werknemers.⁽⁷⁾

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

9. CIBA Speciality Chemicals Central and Eastern Europe Szolgáltató, Tanácsadó és Kereskedelmi Kft. (hierna: „CIBA”) is een in Hongarije gevestigde handelsvennootschap die actief is in de chemiesector. In Tsjechië heeft zij een filiaal, waar een deel van haar werknemers is tewerkgesteld. CIBA voldoet in Tsjechië aan haar verplichtingen inzake belastingen en socialezekerheidsbijdragen voor de in die staat tewerkgestelde werknemers.

10. De Hongaarse belastingautoriteit, de Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal (hierna: „APEH”), onderwierp CIBA aan een belastingcontrole betreffende de jaren 2003 and 2004. APEH kwam tot de vaststelling dat CIBA's belastingaangifte voor die jaren onjuist was. CIBA had bij de berekening van de door haar te betalen bijdrage immers geen rekening gehouden met haar totale loonkosten in Hongarije en evenmin met die van het Tsjechische filiaal.

11. CIBA heeft beroep ingesteld bij de Pest Megyei Bíróság, waarbij zij aanvoerde dat zij voor haar Tsjechische werknemers in Tsjechië reeds een heffing had betaald die vergelijkbaar was met de Hongaarse beroepsopleidingsbijdrage.(8)

12. De Pest Megyei Bíróság was van oordeel dat CIBA naar nationaal recht verplicht was in Hongarije de bijdrage te betalen voor zowel de werknemers van haar Tsjechische filiaal als voor haar werknemers in Hongarije. Hoewel de Pest Megyei Bíróság tot de vaststelling kwam dat CIBA inderdaad van 1 april 2000 tot 22 augustus 2006 in Tsjechië socialezekerheidsbijdragen en een beroepsopleidingsbijdrage had betaald, was het van oordeel dat de betaling van de Hongaarse bijdrage niet binnen de werkingssfeer van de bilaterale overeenkomst viel.

13. De Pest Megyei Bíróság heeft evenwel de behandeling van de zaak geschorst en het Hof van Justitie de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Verzet het in de artikelen 43 EG en 48 EG geformuleerde beginsel van vrijheid van vestiging zich tegen een rechtsvoorschrift, volgens hetwelk in Hongarije gevestigde handelsvennootschappen tevens de beroepsopleidingsbijdrage moeten betalen wanneer zij in hun buitenlandse filialen werknemers tewerkstellen en voor die werknemers voldoen aan hun verplichtingen inzake belastingen en socialezekerheidsbijdragen in de staat van het filiaal?”

14. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend namens CIBA, de Hongaarse regering en de Commissie. Ter terechtzitting hebben die drie deelnemers aan de procedure en het Verenigd Koninkrijk mondelinge opmerkingen gemaakt.

Beoordeling

15. CIBA betoogt dat de verplichting om de beroepsopleidingsbijdrage te betalen sinds de toetreding van Hongarije tot de Europese Unie op 1 mei 2004(9) onverenigbaar is met het beginsel van de vrijheid van vestiging. Bedoelde verplichting benadeelt Hongaarse ondernemingen die een fundamentele vrijheid van het Verdrag uitoefenen, aangezien zij voor dezelfde werknemers twee maal een vergelijkbare heffing dienen te betalen: aan de Hongaarse belastingdiensten (omdat de moedervernootschap in Hongarije is gevestigd) en aan de Tsjechische belastingdiensten (omdat het filiaal in Tsjechië is gevestigd).(10) CIBA betoogt dat dit een beperking vormt op de door de artikelen 43 EG en 48 EG gewaarborgde vrijheid van vestiging.

Wat is de bijdrage precies?

16. De partijen zijn het er niet over eens of de beroepsopleidingsbijdrage een belasting is. Het is duidelijk dat de kwalificatie van de bijdrage relevant is voor de vraag, of zij binnen de werkingssfeer van de bevoegdheden van de lidstaten op het gebied van directe belastingen valt, wat dan weer bepalend is voor de mate waarin CIBA een beroep kan doen op de artikelen 43 EG en 48 EG in het kader van haar betoog dat de dubbele heffing die zij dient te betalen onrechtmatig is.

17. De Hongaarse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk betogen dat de beroepsopleidingsbijdrage een belasting is. De vaststelling van de berekeningsgrondslag valt dus onder de fiscale bevoegdheid van de lidstaten. De omstandigheid dat de verplichting om zowel de beroepsopleidingsbijdrage in Hongarije als een vergelijkbare heffing in Tsjechië te betalen aanleiding geeft tot een dubbele belasting is een louter gevolg van de parallelle uitoefening van belastingbevoegdheid door twee lidstaten. Derhalve kan er geen sprake zijn van een beperking in de zin van de artikelen 43 EG en 48 EG.

18. CIBA betoogt dat de bijdrage formeel geen belasting is en dat de dubbele heffing wel degelijk een beperking is in de zin van de artikelen 43 EG en 48 EG.

19. Volgens de Commissie moet de bijdrage worden gekwalificeerd als een „bijzondere” belasting die niettemin een belemmering van de vrijheid van vestiging vormt, aangezien CIBA verplicht is in Tsjechië een vergelijkbare, op de loonkosten voor de werknemers gebaseerde heffing te betalen. Ter terechtzitting heeft de Commissie deze stelling nader toegelicht, waarbij zij uiteenzette dat zij van mening was dat de bijdrage een „bijzondere” belasting was omdat er een direct verband bestaat tussen de geheven belasting en de door de overheid geleverde prestatie: de opbrengsten van de bijdrage worden door de Hongaarse regering specifiek voor beroepsopleiding aangewend. De Commissie betoogt dat dit verschilt van (bijvoorbeeld) de vennootschapsbelasting, waarvoor er geen dergelijk direct verband kan worden vastgesteld tussen de inkomsten uit de belasting en de doeleinden waarvoor zij kunnen worden aangewend. Dienovereenkomstig stelt de Commissie dat het Hof in de context van de vrijheid van vestiging naar analogie de beginselen dient toe te passen die reeds gelden voor artikel 49 EG (vrijheid van dienstverrichting), teneinde de belemmering van het vrije verkeer op te heffen.

20. Het is duidelijk dat de bijdrage niet dezelfde kenmerken heeft als de vennootschaps- of de inkomstenbelasting, aangezien zij niet wordt geheven over winsten of inkomsten⁽¹¹⁾, maar wordt berekend op basis van de loonkosten – een uitgave. Bovendien wordt zij met een specifiek doel geheven, te weten de financiering van het stelsel voor beroepsopleiding in Hongarije.

21. Hoewel de bijdrage met dat doel wordt geheven, heeft CIBA evenwel niet aangetoond (en evenmin heeft de nationale rechter vastgesteld) dat er een direct verband bestaat tussen de verplichting om de bijdrage te betalen en gelijk welke specifieke dienst die door de staat ten behoeve van een bepaalde werkgever wordt verricht teneinde diens werknemers een voordeel te verschaffen.

22. Ik ben dan ook van oordeel dat de bijdrage een financiële bijdrage van de werkgevers is, die wordt geheven met het oog op de financiering van de beroepsopleiding in het algemeen, maar dat er geen direct verband bestaat tussen de betaalde bijdrage en het voordeel dat die werkgever eruit haalt voor zijn eigen werknemers.

23. Wat de in Tsjechië betaalde bijdrage betreft, beschikt het Hof niet over informatie op grond waarvan de aard ervan kan worden beoordeeld.

24. De nationale rechterlijke instantie heeft vastgesteld dat de Hongaarse heffing buiten de werkingssfeer van de bilaterale overeenkomst valt. Bijgevolg (en niettegenstaande het feit dat is bewezen dat in Tsjechië een soortgelijke heffing werd betaald) wordt de dubbele belasting niet geneutraliseerd door de toepassing van die overeenkomst; zoals dit wel het geval is voor bepaalde andere rechtstreekse belastingen.

25. Op gemeenschapsniveau is tot dusver geen unificatie- of harmonisatiemaatregel tot afschaffing van dubbele belastingen vastgesteld.⁽¹²⁾ De verplichting om de bijdrage te betalen is

dus als zodanig niet in strijd met het gemeenschapsrecht(13) en evenmin is er noodzakelijkerwijs sprake van een belemmering van de uitoefening van de vrijheid van vestiging.(14)

26. De rechtspraak van het Hof erkent evenwel dat cumulatieve lasten die voortvloeien uit de parallelle uitoefening van de fiscale bevoegdheden van de lidstaten grensoverschrijdende activiteiten „beperken”. Op dat punt ben ik het eens met de analyse van advocaat-generaal Geelhoed in zijn conclusie in de zaak ACT(15), dat er, bij nadere beschouwing, in dergelijke omstandigheden twee types „beperkingen” kunnen ontstaan. Het eerste type (door hem „quasi-beperkingen” genoemd) zijn beperkingen die het onvermijdelijke gevolg zijn van het naast elkaar bestaan van nationale belastingstelsels. Het is zonder meer duidelijk dat zij aanleiding geven tot „verstoringen van de economische activiteit als gevolg van het feit dat verschillende rechtssstelsels naast elkaar moeten bestaan”. Zoals advocaat-generaal Geelhoed heeft opgemerkt, kunnen de gevolgen daarvan voor de deelnemers aan het economische verkeer voordelen dan wel nadelen meebrengen.(16) Het tweede type beperkingen (door hem „echte beperkingen” genoemd) zijn „beperkingen die verder gaan dan die welke noodzakelijkerwijs uit het naast elkaar bestaan van nationale belastingstelsels voortvloeien”. Advocaat-generaal Geelhoed suggereerde dat „alle ,echt’ beperkende nationale maatregelen op het gebied van de directe belasting in de praktijk ook als rechtstreeks of indirect discriminerende maatregelen kunnen worden aangemerkt”. Verderop in zijn conclusie maakt hij een onderscheid tussen „belemmeringen van de vrijheid van vestiging als gevolg van dispariteiten dan wel verschillen tussen de belastingstelsels van twee of meer lidstaten” – die volgens hem wel buiten de werkingssfeer van artikel 43 EG maar niet buiten de werkingssfeer van het Verdrag vallen – en „belemmeringen als gevolg van discriminatie, die het resultaat is van regels van slechts één heffingsbevoegdheid”.(17)

27. Er worden twee standpunten verdedigd met betrekking tot de vraag, of het Hof dient te oordelen dat de eerste categorie beperkingen moet worden opgeheven.

28. Zo heeft advocaat-generaal Geelhoed (onder verwijzing naar het arrest van het Hof in de zaak Schempp(18)) betoogd dat artikel 43 EG betrekking heeft op echte beperkingen en niet op quasi-beperkingen: „[...] waar een beperking van de vrijheid van vestiging louter het gevolg is van het naast elkaar bestaan van nationale belastingdiensten, van dispariteiten tussen nationale belastingstelsels of van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen twee belastingstelsels (een quasi-beperking), [valt] die beperking niet binnen de werkingssfeer van artikel 43 EG [...]. ,Echte’ beperkingen daarentegen, dat wil zeggen beperkingen van de vrijheid van vestiging die verder gaan dan die welke het onvermijdelijke gevolg zijn van het bestaan van nationale belastingstelsels, vallen, tenzij zij gerechtvaardigd zijn, onder het verbod van artikel 43 EG. Om [...] onder artikel 43 EG te vallen moet een *nadelige fiscale behandeling het gevolg zijn van discriminatie als gevolg van de regels van één bevoegdheid*, en niet van dispariteit of verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de belastingstelsels van (twee of meer) lidstaten.”(19)

29. Volgens een andere benadering dient het Hof in een situatie waarin cumulatieve lasten ingevolge dubbele belasting resulteren in beperkingen die grensoverschrijdende activiteiten belemmeren, naar analogie zijn rechtspraak inzake fundamentele vrijheden toe te passen om die belemmeringen op te heffen.(20) In essentie wordt gesteld dat *gelijk welke* belemmering van de gebruikmaking van een fundamentele vrijheid afkeurenswaardig is. Zo uiteindelijk een echte gemeenschappelijke markt tot stand dient te worden gebracht, erken ik de kracht van dat argument. Mijns inziens dient er evenwel op te worden gewezen dat er thans geen algemeen voorschrift van gemeenschapsrecht bestaat dat regelt welke lidstaat in dergelijke omstandigheden bij de belastingheffing voorrang geniet. Zoals het Hof in het arrest Saint Gobain(21) heeft geoordeeld, blijven de lidstaten bij gebreke van unificatie? of harmonisatiemaatregelen bevoegd om de criteria voor de belasting over de inkomsten en het vermogen vast te stellen teneinde, in voorkomend geval door het sluiten van aan het gemeenschapsrecht onderworpen internationale

overeenkomsten, dubbele belasting af te schaffen.

30. Mijns inziens is de in casu aan de orde zijnde Hongaarse bijdrage geen „quasi-beperking” die het gevolg is van het naast elkaar bestaan van nationale belastingstelsels. Het spreekt voor zich dat de vraag naar de wijze waarop het Hof uit het bestaan zelf van dubbele belasting voortvloeiende beperkingen beoordeelt, delicaat en belangrijk is. Het Hof behoeft die vraag volgens mij evenwel niet te beantwoorden om een uitspraak te doen in de onderhavige zaak.

31. Het lijkt mij in casu voldoende dat wordt uitgegaan van de door advocaat-generaal Geelhoed gegeven beschrijving van wat hij „echte beperkingen” noemt: „dat wil zeggen beperkingen die verder gaan dan die welke noodzakelijkerwijs uit het naast elkaar bestaan van nationale belastingstelsels voortvloeien en die binnen de werkingssfeer van artikel 43 EG vallen”.(22)

Identificatie van de beperking voor de toepassing van de artikelen 43 EG en 48 EG

32. De Commissie benadert het probleem met de vraag, of de *verplichting* om in Hongarije de bijdrage te betalen en in Tsjechië een equivalente heffing te betalen op zichzelf reeds schending van het gemeenschapsrecht oplevert. Zij betoogt dat die verplichting Hongaarse ondernemingen ontmoedigt om buitenlandse filialen op te richten, aangezien vennootschappen die geen gebruikmaken van hun vrijheid om zich in het buitenland te vestigen niet zijn onderworpen aan de dubbele verplichting om de bijdrage en haar equivalent te betalen. Hoewel zij aanvaardt dat het loutere bestaan van dubbele belasting geen schending oplevert van artikel 43 EG, verzoekt de Commissie het Hof om zijn beslissing uit het arrest Arblade e.a.(23) naar analogie toe te passen.

33. De zaak naar aanleiding waarvan het arrest Arblade e.a. is gewezen, betrof twee vennootschappen die in Frankrijk waren gevestigd en een overeenkomst hadden gesloten om in België bouwwerkzaamheden uit te voeren. Zij hebben tijdelijk Franse werknemers naar België gedetacheerd. De Belgische autoriteiten hebben hen strafrechtelijk vervolgd wegens inbreuken op de Belgische socialezekerheidswetgeving.(24) Het Hof stelde vast dat „een nationale regeling die een werkgever die handelt als dienstverrichter in de zin van het Verdrag, verplicht werkgeversbijdragen te betalen aan het fonds van de lidstaat van ontvangst, bovenop de bijdragen die hij reeds betaalt aan het fonds van de lidstaat waar hij is gevestigd, [...] een beperking [vormt] van de vrijheid van dienstverrichting. Een dergelijke verplichting brengt voor de in een andere lidstaat gevestigde ondernemingen immers extra administratieve en economische kosten en lasten mee, zodat deze laatste uit het oogpunt van de mededinging niet op gelijke voet staan met de in de lidstaat van ontvangst gevestigde werkgevers en ervan kunnen worden afgeschrikt, in de lidstaat van ontvangst diensten te verrichten.”(25)

34. In de onderhavige zaak betoogt de Commissie dat de verplichting om in Hongarije de bijdrage te betalen en om in Tsjechië een vergelijkbare belasting te betalen extra administratieve en economische lasten met zich meebrengt voor ondernemingen zoals CIBA. Ter terechtzitting is de Commissie nader ingegaan op dat argument en daarbij zette zij uiteen dat er bij een bijdrage die ertoe strekt een specifiek omschreven prestatie te financieren, een direct verband bestaat tussen de betaling van de bijdrage en die prestatie. Volgens de Commissie kan Hongarije daarom aan een vennootschap geen bijdrage opleggen die betrekking heeft op activiteiten welke worden uitgevoerd in Tsjechië; de lidstaat van ontvangst, aangezien Hongarije, de staat van herkomst, niet verantwoordelijk is voor het leveren van die prestaties in Tsjechië.

35. Ik geef het Hof in overweging niet in te gaan op de suggestie van de Commissie om het arrest Arblade e.a. naar analogie toe te passen.

36. In de eerste plaats is de aard van de in de zaak Arblade e.a. op de werkgever rustende

verplichting om de „zegels” te betalen mijns inziens niet vergelijkbaar met CIBA’s verplichting om de bijdrage te betalen. In de zaak Arblade e.a. was er sprake van een potentieel direct verband tussen de betaling van de bijdrage (de „zegels”) en de (eventuele) verstrekking door België van een sociaal voordeel aan de werknemers namens wie die bijdrage was betaald.(26) De betrokken werknemers waren evenwel *tijdelijk* in België tewerkgesteld door hun in Frankrijk gevestigde werkgevers. Zij werden dus reeds door het Franse socialezekerheidsstelsel beschermd ingevolge de bijdragen die hun werkgevers aan de Franse autoriteiten hadden betaald. Terecht werd geoordeeld dat de eis dat hun werkgevers niettemin tevens in België socialezekerheidsbijdragen dienden te betalen, een extra kost en een economische last was, die hun werkgevers die diensten wensten te verlenen bij de mededinging benadeelde ten opzichte van Belgische werkgevers (die voor hun werknemers alleen de Belgische bijdragen dienden te betalen).(27)

37. In de onderhavige zaak bestaat er geen dergelijk direct verband tussen de betaling van de bijdrage en de door een individuele werknemer ontvangen prestatie.(28) CIBA betaalt voor haar Tsjechische werknemers (of zelfs haar Hongaarse werknemers) geen socialezekerheidsbijdrage aan de Hongaarse autoriteiten om ervoor te zorgen dat iedere werknemer in aanmerking kan komen voor een bepaalde, door de Hongaarse staat geleverde prestatie. Integendeel, CIBA dient in Hongarije een belasting te betalen die wordt aangewend voor de beroepsopleiding van de Hongaarse beroepsbevolking *in het algemeen*. De situatie is dus anders dan in de zaak Arblade e.a.

38. In de tweede plaats zie ik hier een andere beperking „als gevolg van de [belasting]regels van één bevoegdheid” dan die welke door de Commissie werd geconstateerd.

39. Volgens vaste rechtspraak moeten alle maatregelen die de uitoefening van de vrijheid van vestiging verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken, als beperkingen worden beschouwd.(29) In het arrest Hartlauer Handelsgesellschaft(30) heeft het Hof bevestigd dat dit beginsel van toepassing is in zaken waarin geen discriminatie op grond van nationaliteit wordt aangevoerd. Hoewel de bewoordingen van de artikelen 43 EG en 48 EG suggereren dat zij beogen te garanderen dat buitenlandse burgers en ondernemingen in de lidstaat van ontvangst op dezelfde wijze worden behandeld als de ingezetenen daarvan, verbieden die bepalingen de lidstaat van oorsprong ook de vestiging van een van zijn onderdanen of van een naar zijn nationaal recht opgerichte vennootschap in een andere lidstaat te bemoeilijken.(31)

40. In de onderhavige zaak is een nieuwe vraag aan de orde, voor zover het Hof niet wordt verzocht om een typisch probleem van fiscale discriminatie te onderzoeken – bijvoorbeeld, of recht bestaat op belastingverlaging wanneer er sprake is van economische dubbele belasting ingevolge een verschillende fiscale behandeling van binnenlandse dan wel buitenlandse inkomsten.(32)

41. Een onderzoek van de Hongaarse wetgeving brengt mijns inziens een beperking aan het licht die voortvloeit uit de toepassing van één enkel belastingsysteem dat duidelijk nadelig is voor een vennootschap die gebruik wenst te maken van haar vrijheid van vestiging. Volgens mij vloeit het nadeel voort uit de omstandigheid dat een vennootschap die zich in het buitenland wenst te vestigen rekening dient te houden met het feit dat zij in haar eigen lidstaat belasting dient te betalen die gedeeltelijk is gebaseerd op de loonkosten van haar werknemers in de lidstaat van ontvangst. Die verplichting kan (zoals in het onderhavige geval) gelden naast de verplichting om een vergelijkbare belasting te betalen in de lidstaat waar de onderneming een filiaal opricht. Ten slotte is het mogelijk dat de vennootschap geen gebruik kan maken van de compensatiefaciliteit(33) om de kosten verbonden aan de betaling van de bijdrage in de eigen lidstaat (Hongarije) te verlagen. Dit laatste punt betreft de interpretatie van de Hongaarse wetgeving, wat uiteraard uiteindelijk een zaak is van de nationale rechter.

42. Ingevolge de Hongaarse wetgeving dient een Hongaarse moedervennootschap de bijdrage

zowel voor haar eigen werknemers in Hongarije als voor de werknemers van haar Tsjechische filiaal te betalen. Voor haar werknemers in Hongarije kan zij – zoals elke andere in Hongarije gevestigde vennootschap – gebruikmaken van de compensatiefaciliteit. Zij lijkt in Tsjechië evenwel geen equivalente compensatieregelingen te kunnen treffen voor haar aldaar tewerkgestelde werknemers, aangezien alle compensatieregelingen in overeenstemming moeten zijn met het Hongaarse recht.⁽³⁴⁾ Zij moet derhalve de volledige bijdrage betalen voor de in Tsjechië tewerkgestelde werknemers (waardoor zij niet langer de compensatiefaciliteit kan gebruiken om opleidingen te financieren die relevanter zijn voor de noden binnen het bedrijf en om het totaalbedrag van de door haar verschuldigde belastingen te verminderen), dan wel, wanneer zij in het kader van de compensatiefaciliteit voor die werknemers *in Hongarije* regelingen heeft getroffen, zich de extra moeite en kosten getroosten om de in Tsjechië tewerkgestelde werknemers vanuit Tsjechië naar Hongarije over te brengen en hen daar te huisvesten, zodat zij de opleiding kunnen volgen die zij heeft medegefinancierd.

43. Hongarije betoogt dat zijn wetgeving alle vennootschappen – de vennootschappen met buitenlandse filialen hieronder begrepen – gelijk behandelt en dat er dus geen sprake is van discriminatie. Hongarije merkt op dat CIBA (net zoals een vennootschap die enkel in Hongarije is gevestigd) gerechtigd is het door haar verschuldigde brutobedrag te verminderen door gebruikmaking van de compensatiefaciliteit.

44. Dat argument, hoewel zonder twijfel juist, is mijns inziens irrelevant.

45. Een vennootschap die gebruik wenst te maken van de compensatiefaciliteit dient zich te houden aan de gedetailleerde Hongaarse wetsbepalingen betreffende de vier compensatiemogelijkheden. Ik zal die vier mogelijkheden hieronder een na een beknopt bespreken.

46. Mogelijkheid (i) bestaat in het sluiten van een samenwerkingsovereenkomst met een instelling voor hoger onderwijs die voldoet aan de voorwaarden waarin is voorzien bij wet LXXXVI van 1993. Die wet lijkt aldus te zijn opgezet dat alleen een Hongaarse instelling voor hoger onderwijs kan voldoen aan de voorwaarden ervan en dus een aanvaardbare partner kan zijn voor een dergelijke samenwerkingsovereenkomst.

47. Mogelijkheid (ii) is het sluiten van een „leerovereenkomst” voor een praktijkgerichte opleiding die een „werkstage” omvat, gevolgd door een periode van onderricht in een school voor technische opleidingen. Het is onduidelijk of de aanvankelijke werkstage plaats kan vinden in Tsjechië in plaats van in Hongarije. Het lijkt in ieder geval vast te staan dat althans bij de uitvoering van het tweede deel van de overeenkomst een beroep dient worden gedaan op een door de Hongaarse autoriteiten goedgekeurde technische school. Dat lijkt uit te sluiten dat gebruik wordt gemaakt van een technische school in Tsjechië.

48. Mogelijkheid (iii) bestaat erin een ontwikkelingsgift te doen aan een instelling voor beroepsopleiding. Blijkens de aan het Hof verstrekte stukken lijkt deze mogelijkheid beperkt te zijn tot in Hongarije gevestigde instellingen.

49. Mogelijkheid (iv) ten slotte bestaat erin dat de vennootschap met een erkende instantie een overeenkomst sluit voor de opleiding van haar eigen werknemers. Wederom blijkt uit de aan het Hof verstrekte stukken dat met een „erkende instantie” een naar Hongaars recht erkende instantie wordt bedoeld. Zelfs zo een dergelijke instantie bereid zou zijn om een overeenkomst te sluiten om in Tsjechië CIBA's aldaar tewerkgestelde werknemers op te leiden, en dit toelaatbaar zou zijn naar Hongaars recht, lijkt het plausibel te veronderstellen dat die instantie daarvoor een hogere vergoeding zal verlangen dan voor het aanbieden van een soortgelijke opleiding in Hongarije.

50. Derhalve lijkt te kunnen worden gesteld dat de compensatiefaciliteit in wezen slechts kan worden benut indien een vennootschap voor het geven van de opleiding een beroep doet op een Hongaarse instelling. Mijns inziens kan een vennootschap die grensoverschrijdend actief is, als gevolg daarvan, praktisch gesproken, geen gebruik maken van de mogelijkheid om de compensatiefaciliteit te benutten voor het deel van haar personeel dat in een andere lidstaat is tewerkgesteld.

51. Uiteindelijk staat het echter aan de nationale rechter (die het voordeel heeft dat hij beter toegang heeft tot de relevante nationale wetgeving) om na te gaan of (a) CIBA volgens de Hongaarse wetgeving gebruik kan maken van een van de vier mogelijkheden in het kader van de compensatiefaciliteit wanneer zij een beroep doet op een opleidingspartner in Tsjechië in plaats van in Hongarije; en (b) zo ja, of de daarmee gemoeide kosten vergelijkbaar zijn met de kosten die opkomen wanneer in het kader van de compensatiefaciliteit een beroep wordt gedaan op een opleidingspartner in Hongarije.

52. Indien ik het juist zie, ondervindt een dergelijke vennootschap ten minste drie (met elkaar verband houdende) nadelen in vergelijking met een vennootschap die uitsluitend in Hongarije actief is. In de eerste plaats kan zij er niet voor kiezen om te ontsnappen aan de verplichting om de volledige bijdrage te betalen door voor haar werknemers in Tsjechië een specifieke opleiding te financieren die direct relevant is voor de behoeften binnen het bedrijf, waardoor zij bij de keuze van haar strategie over minder flexibiliteit beschikt. In de tweede plaats dient de vennootschap, na de betaling van de bijdrage (die wordt aangewend voor de verbetering van de kundigheid van de Hongaarse werknemers in het algemeen), nog steeds na te gaan of het *daarnaast* ook nog opleidingen dient te financieren ter verbetering van de kundigheid van haar eigen werknemers. Zo bezien zou de vennootschap uiteindelijk niet alleen de twee opleidingsbijdragen betalen (op grond van het Hongaarse en het Tsjechische recht) maar ook nog een bedrag voor specifieke beroepsopleiding (hetgeen in de regel niet het geval zou zijn voor een onderneming die uitsluitend in Hongarije is gevestigd en gebruik kan maken van de compensatiefaciliteit). In de derde plaats dient de vennootschap, indien zij de compensatiefaciliteit benut om in Hongarije opleidingen te organiseren voor haar Tsjechische werknemers, de extra kosten en administratieve lasten aanvaarden die gepaard gaan met het overbrengen van haar in Tsjechië tewerkgestelde werknemers naar Hongarije om deel te nemen aan het opleidingsprogramma, en met hun huisvesting en levensonderhoud tijdens hun verblijf in Hongarije.

53. Ik kom derhalve tot de conclusie dat de wijze waarop de bijdrage wordt opgelegd – die rechtstreeks voortvloeit uit de belastingwetgeving van één enkele lidstaat, Hongarije – resulteert in een beperking, aangezien zij de uitoefening van het recht op vrijheid van vestiging minder aantrekkelijk maakt.(35)

54. Een dergelijke beperking van de vrijheid van vestiging kan toelaatbaar zijn wanneer zij gerechtvaardigd is uit hoofde van dwingende redenen van algemeen belang, geschikt is om het aldus nagestreefde doel te verwezenlijken en niet verder gaat dan nodig is voor het bereiken van dat doel.(36)

55. De Hongaarse regering heeft in haar schriftelijke opmerkingen geen rechtvaardigingsgronden aangevoerd. Toen haar ter terechtzitting uitdrukkelijk werd gevraagd of zij met betrekking tot de rechtvaardigingsgronden opmerkingen wenste te maken, heeft zij de mogelijkheid om dit te doen niet te baat genomen.

56. Dienovereenkomstig geef ik het Hof in overweging om vast te stellen dat er sprake is van een beperking van de vrijheid van vestiging waarvoor geen rechtvaardiging is aangevoerd.

Conclusie

57. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de vraag van de Pest Megyei Bíróság te beantwoorden als volgt:

„De berekening van de heffing uit hoofde van een beroepsopleidingsbijdrage, op basis van de loonkosten van de werknemers van een vennootschap, daaronder begrepen de werknemers die in een filiaal in een andere lidstaat zijn tewerkgesteld (niettegenstaande het feit dat de vennootschap ook in de staat van het filiaal naar behoren voldoet aan haar verplichtingen inzake belastingen en socialezekerheidsbijdragen voor die werknemers), is een beperking in de zin van de artikelen 43 EG en 48 EG, aangezien zij de uitoefening van de vrijheid van vestiging minder aantrekkelijk maakt.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – Zie arrest van 13 december 2005, Marks and Spencer (C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 29 en de aldaar aangehaalde rechtspraak), en meer recent arrest van 6 december 2007, Columbus Container Services (C-298/05, Jurispr. blz. I-10451, punt 28 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).

3 – Dubbele belasting wordt met betrekking tot belastingen op het inkomen gedefinieerd als (juridische) dubbele belasting (dezelfde inkomsten worden tweemaal belast bij dezelfde belastingbetaler) dan wel als economische dubbele belasting (dezelfde inkomsten worden tweemaal belast bij twee verschillende belastingbetalers, bijvoorbeeld wanneer dezelfde winst eerst als vennootschapsbelasting bij de onderneming wordt belast en vervolgens als inkomstenbelasting bij uitkering ervan aan de aandeelhouder). Zie de conclusie van advocaat-generaal Geelhoed bij het arrest van 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (hierna: „ACT”) (C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punten 4 en 5, waarin hij deze begrippen bespreekt).

4 – Zie bijvoorbeeld arrest van 18 juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, Jurispr. blz. I-00000, punt 37).

5 – Ondertekend te Praag op 14 januari 1993, en dus van vroegere datum dan de toetreding van die lidstaten tot de Europese Unie.

6 – Bij wet XCIII van 1996 is de bilaterale overeenkomst in Hongarije geratificeerd.

7 – Ik heb de inhoud van de artikelen 1 en 4, leden 1 en 2, van wet LXXXVI van 2003 beknopt samengevat op basis van de bijlage bij CIBA's schriftelijke opmerkingen. Mogelijkheid (i) en (ii) zijn uiteengezet in artikel 4, lid 1, van wet LXXXVI van 2003. Mogelijkheid (iii) en (iv) worden vermeld in de opmerkingen van beide partijen in het hoofdgeding.

8 – Op grond van wet nr. 589/1992 inzake de socialezekerheidsbijdragen en de nationale bijdragen aan het tewerkstellingsbeleid in de Tsjechische Republiek.

9 – De nationale rechter onderzoekt CIBA's fiscale verplichtingen voor de jaren 2003 en 2004. Het is echter duidelijk dat er geen sprake kan zijn van onverenigbaarheid met het Gemeenschapsrecht vóór de datum waarop Hongarije tot de EU is toegetreden: zie arrest van 10 januari 2006, Ynos kft (C-302/04, Jurispr. blz. I-371, punten 35 en 36).

10 – In het hoofdgeding heeft CIBA een officieel attest overgelegd, waaruit bleek dat in Tsjechië een vergelijkbare heffing was betaald, die ook op de loonkosten van de werknemers was

gebaseerd. Uit de Hongaarse wetgeving blijkt dat, indien CIBA een in Praag gevestigde Tsjechische vennootschap met een filiaal in Boedapest zou zijn, zij evenzeer verplicht zou zijn de bijdrage te betalen (zie punt 6 supra).

11 – Ik verwijs naar de vennootschaps- en de inkomstenbelasting als duidelijke voorbeelden van directe belastingen, daar deze belastingen in alle lidstaten voorkomen.

12 – Zie arrest *Columbus Container Services*, aangehaald in voetnoot 2, punt 45 en arrest van 14 november 2006, *Kerckhaert en Morres* (C-513/04, Jurispr. blz. I-10967, punt 22).

13 – De beroepsopleidingbijdrage valt niet binnen de werkingssfeer van de tot dusver vastgestelde gedeeltelijke harmonisatiemaatregelen, namelijk richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB L 225, blz. 6), het verdrag van 23 juli 1990 ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (PB L 225, blz. 10), en richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PB L 157, blz. 38).

14 – Zie bijvoorbeeld arrest van 23 oktober 2008, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, Jurispr. blz. I-8061, punt 50).

15 – Voor de volgende punten put ik (dankbaar en) algemeen uit de analyse in afdeling 2, sub a („Toepassing van artikel 43 EG op regels betreffende directe belasting: inleiding”), in de punten 32-41 van de conclusie van advocaat-generaal Geelhoed bij het arrest ACT, aangehaald in voetnoot 3.

16 – Het wekt geen verbazing dat verstoringen die voordelen meebrengen niet vaak aanleiding geven tot gedingen voor de nationale rechterlijke instanties tussen een gelaedeeerde belastingbetaler en de belastingautoriteiten die leiden tot een verzoek om een prejudiciële beslissing, zoals advocaat-generaal Geelhoed in punt 38 van zijn conclusie heeft opgemerkt.

17 – Zie punt 46 van zijn conclusie. Zie tevens arrest van 28 februari 2008, *Deutsche Shell* (C-293/06, Jurispr. blz. I-1129, punten 28-30) en mijn conclusie bij dat arrest, punten 40-44.

18 – Arrest van 12 juli 2005 (C-403/03, Jurispr. blz. I-6421, punt 45).

19 – Punt 55; cursivering van mij.

20 – Zie bijvoorbeeld Vanistendael, F., „Does the ECJ have the power of interpretation to build a tax system compatible with the fundamental freedoms?”, *EC Tax Review* 2008/2, blz. 52.

21 – Arrest van 21 september 1999 (C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punten 56 en 57).

22 – Conclusie van advocaat-generaal Geelhoed bij het arrest ACT, aangehaald in voetnoot 3, punt 40.

23 – Arrest van 23 november 1999, *Arblade e.a.* (C-369/96 en C-376/96, Jurispr. blz. I-8453).

24 – De betrokken Belgische wetgeving voorzag in de verplichting om bijdragen aan de regelingen inzake „weerverletzegels” en „getrouwheidszegels” te betalen. Naar ik begrijp concentreert de Commissie zich op die regelingen in haar opmerkingen in de onderhavige zaak.

25 – Zie arrest *Arblade e.a.*, aangehaald in voetnoot 23, punt 50 (waarin het specifiek gaat over de

betaling van de bijdrage voor de „weerverletzegels” en de „getrouwheidszegels”).

26 – Het arrest heeft het aan de nationale rechter overgelaten, na te gaan, of de in de België verlangde bijdragen de betrokken werknemers daar recht op een echt sociaal voordeel geven: zie punt 53 van het arrest.

27 – Een van de overwegingen in dat verband lijkt te zijn geweest dat de gedetacheerde werknemers geen nood hadden aan extra prestaties in België en/of deze daar niet noodzakelijkerwijs ontvingen: zie de punten 51-54 van het arrest.

28 – Zie punt 21 supra.

29 – Zie arrest *Columbus Container Services*, aangehaald in voetnoot 2, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

30 – Arrest van 10 maart 2009 (C-169/07, Jurispr. blz. I-00000, punt 33).

31 – Zie arrest van 15 mei 2008, *Lidl Belgium* (C-414/06, Jurispr. blz. I-3601, punten 18 en 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak); zie ook arrest van 12 september 2006, *Cadbury Schweppes* (C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punten 41 en 42).

32 – Zie arrest van 15 juli 2004, *Lenz* (C-315/02, Jurispr. blz. I-7063), waarin het Hof heeft vastgesteld dat de optie voor behandeling op het gebied van de inkomstenbelasting die voor binnenlandse dividenden beschikbaar is eveneens moet worden uitgebreid tot dividenden uit buitenlandse bron. Zie ook arrest van 14 december 2006, *Denkavit International* (C-170/05, Jurispr. blz. I-11949), waarin het Hof heeft vastgesteld dat de artikelen 43 EG en 48 EG zich verzetten tegen een nationale wettelijke regeling die een niet-ingezeten moedermaatschappij aan een dividendbelasting onderwerpt, doch ingezeten moedermaatschappijen nagenoeg volledig daarvan vrijstelt.

33 – Zie punt 8 supra.

34 – Dit onderzoek ik nader in de punten 45-49 infra.

35 – In mijn analyse rijst niet de vraag of Hongarije dan wel Tsjechië voorrang geniet bij de oplegging van de beroepsopleidingbijdrage (zoals het geval zou zijn bij vergelijking van twee belastingstelsels in twee verschillende lidstaten). De beperking vloeit uitsluitend voort uit de wijze waarop de Hongaarse wetgeving is opgezet.

36 – Zie arrest *Lidl Belgium*, aangehaald in voetnoot 31, punt 27.