

Zaak C-601/23

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

29 september 2023

Verwijzende rechter:

Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Spanje)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

19 september 2023

Verzoekende partij:

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

Verwerende partij:

Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (TEAFB)

Voorwerp van het hoofdgeding

Bestuursrechtelijke procedure – Belastingheffing over inkomsten uit uitgekeerde dividenden – Door een niet in Spanje ingezeten vennootschap ingestelde vordering – Mogelijk verschil in behandeling ten opzichte van in Spanje ingezeten vennootschappen – De niet-ingezeten vennootschap die in een belastingjaar verlies heeft geleden en de uit hoofde van de inkomstenbelasting voor niet-ingezetenen ingehouden bronbelasting NIET kan terugvorderen **versus** de ingezeten vennootschap die in een belastingjaar verlies heeft geleden en de uit hoofde van de vennootschapsbelasting ingehouden bronbelasting WEL kan terugvorderen

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Verzoek om een prejudiciële beslissing tot uitlegging – Artikel 267 VWEU – Verenigbaarheid van nationale bepalingen met artikel 63 VWEU

Prejudiciële vraag

„Moet artikel 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, dat betrekking heeft op het vrije verkeer van kapitaal, aldus worden uitgelegd dat het eraan in de weg staat dat het Koninkrijk Spanje, en specifiek het fiscaal autonome Territorio Histórico Bizkaia, weliswaar hetzelfde belastingtarief toepast op niet-ingezetenen als op ingezetenen, maar niet-ingezetenen geen teruggaaf verleent van de bronbelasting die wordt ingehouden over door een ingezetene uitgekeerde dividenden – welke bronbelasting zij niet kunnen neutraliseren op grond van het dubbelbelastingverdrag –, terwijl ingezetenen die in hetzelfde belastingjaar eveneens verlies hebben geleden, volledige teruggaaf van de bronbelasting kunnen verkrijgen?”

Aangevoerde bepalingen van internationaal recht

Verdrag tussen het Koninkrijk Spanje en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland ter vermijding van dubbele belasting en ter voorkoming van belastingontduiking op het gebied van inkomsten- en vermogensbelasting en het protocol daarbij, ondertekend te Londen (Verenigd Koninkrijk) op 14 maart 2013. Volgens artikel 10 van dat verdrag kunnen dividenden die door een in een verdragsluitende staat ingezetene vennootschap worden uitgekeerd aan een ingezetene van de andere verdragsluitende staat, ook worden belast in de verdragsluitende staat waarvan de naar het recht van die staat uitkerende vennootschap ingezetene is, zij het met de volgende beperking: indien de uiteindelijk gerechtigde tot de dividenden een ingezetene van de andere verdragsluitende staat is, mag de aldus geheven belasting als algemene regel niet meer dan 10 % van het brutobedrag van de dividenden bedragen. Artikel 22 van het verdrag bevat een aantal regels om dubbele belastingheffing te vermijden. Specifiek volgt uit lid 2 van dat artikel dat om voor aftrekbaarheid van de bronbelasting in aanmerking te komen, er sprake moet zijn van belastbare winsten of inkomsten.

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikel 63 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

Arresten van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 22 november 2018, Sofina e.a. (C-575/17, EU:C:2018:943), en 16 juni 2022, ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (wet 12/2002 van 23 mei 2002 tot

vaststelling van het stelsel van economische concertatie) met de autonome regio Baskenland). In artikel 21 van die wet wordt bepaald dat de inkomstenbelasting voor niet-ingezetenen een zogeheten „geconcerteerde” belasting is (dat wil zeggen een belasting die wordt geregeld, beheerd en geïnd door de historische gebieden/provincies van Baskenland, Spanje), die wordt beheerst door dezelfde materiële en formele regels als die welke op dat moment gelden op staatsniveau.

Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (wettelijke regeling 12/2013 van 5 december 2013 van Territorio Histórico Bizkaia (historisch gebied Biskaje, Spanje; hierna: „Bizkaia”) betreffende de inkomstenbelasting voor niet-ingezetenen (hierna: „IRNR”); hierna: „Norma Foral 12/2013”). In artikel 1 wordt bepaald dat deze belasting wordt geheven over inkomsten die in Bizkaia zijn verkregen door natuurlijke personen of entiteiten die geen ingezetenen van Spanje zijn en geen vaste inrichting [in Bizkaia] hebben. In artikel 4 kan worden gelezen dat Norma Foral 12/2013 de bepalingen van [internationale] verdragen en overeenkomsten die deel uitmaken van de nationale Spaanse rechtsorde onverlet laat. Volgens artikel 13 worden, onder meer, dividenden en andere inkomsten uit deelnemingen in het kapitaal van particuliere entiteiten beschouwd als in Bizkaia verkregen inkomsten. In artikel 25 is een algemeen belastingtarief voor de IRNR van 24 % vastgesteld. Dit tarief bedraagt echter 19 % voor belastingplichtigen die ingezetene van een andere lidstaat van de Europese Unie of van de Europese Economische Ruimte zijn. Artikel 31 verplicht entiteiten die ingezetene van Spanje zijn en die aan de IRNR onderworpen inkomsten uitbetalen, om daarover bronbelasting in te houden of voorheffingen toe te passen. Het bedrag van die inhouding of voorheffing moet gelijk zijn aan het bedrag dat voortvloeit uit de toepassing van de bepalingen op grond waarvan de belastingschuld uit hoofde van die belasting wordt vastgesteld.

Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (wettelijke regeling 11/2013 van Bizkaia van 5 december 2013 betreffende de vennootschapsbelasting; hierna „Norma Foral 11/2013”). Artikel 68 bepaalt dat inhoudingen en voorheffingen aftrekbaar zijn van het werkelijk te betalen bedrag aan belasting. Indien het bedrag van de inhoudingen en voorheffingen hoger is dan het werkelijk te betalen bedrag, is de belastingdienst verplicht het verschil ambtshalve terug te geven. In artikel 130 wordt bepaald dat entiteiten die aan deze belasting onderworpen inkomsten uitbetalen, het wettelijk bepaalde bedrag aan bronbelasting uit hoofde van de vennootschapsbelasting *moeten inhouden* als voorheffing en *dat bedrag moeten afdragen* aan de belastingdienst van Bizkaia.

Korte beschrijving van de feiten en van het hoofdeding

- 1 In het belastingjaar 2017 heeft de vennootschap CREDIT SUISSE SECURITIES (EUROPE) LIMITED, die ingezetene van het Verenigd Koninkrijk is en geen vaste inrichting op het grondgebied van Bizkaia heeft, een bedrag van **2 763 848,73 EUR** aan dividenden ontvangen van een in Bizkaia ingezeten vennootschap met de naam „**Siemens Gamesa Renewable Energy, S.A.**”. In

overeenstemming met de toepasselijke regeling heeft Siemens Gamesa Renewable Energy in het kader van haar belastingaangiften bronbelasting ingehouden uit hoofde van de IRNR die Credit Suisse Securities (Europe) verschuldigd was over de aan haar uitgekeerde dividenden. Het tarief van die bronbelasting was overeenkomstig de interne belastingregeling vastgesteld op 19 %, het percentage dat ook van toepassing was op ingezetenen, en werd verlaagd met 9 % wegens de toepasselijkheid op Credit Suisse Securities (Europe) van het tussen Spanje en het Verenigd Koninkrijk gesloten dubbelbelastingverdrag, waardoor het toegepaste tarief uitkwam op 10 %, resulterend in een bedrag van **2 763 848,73 EUR**.

- 2 Op 10 februari 2021 heeft Credit Suisse Securities (Europe) bij de dienst directe belastingen van de Hacienda Foral de Bizkaia (belastingdienst van Bizkaia) verzocht om rectificatie van de door de inhoudende entiteit („Siemens Gamesa Renewable Energy”) ingediende aangiften, en tevens om teruggaaf van het met het percentage van 9 % overeenkomende bedrag op grond dat het een onverschuldigde betaling betrof. In dat kader heeft Credit Suisse Securities (Europe) er om te beginnen op gewezen dat zij in dat belastingjaar verlies had geleden. Credit Suisse Securities (Europe) betoogt dat zij, in voorkomend geval, anders dan in Bizkaia ingezeten vennootschappen die eveneens verlies hebben geleden – die dat verschil van 9 % kunnen terugkrijgen via de vennootschapsbelasting (waaraan ingezeten vennootschappen zijn onderworpen) omdat de toegepaste bronbelasting voor hen het karakter van „voorheffing” op de daadwerkelijk uit hoofde van de IRNR te betalen belasting heeft, zodat indien het ingehouden bedrag na berekening van de werkelijke belastingschuld hoger blijkt te zijn dan het uiteindelijk resulterende bedrag, het verschil ambtshalve aan haar wordt teruggegeven – het verschil van 9 % niet kan terugvorderen in het land waarvan zij ingezeten is (in haar geval het Verenigd Koninkrijk). Het verzoek is door de belastingdienst van Bizkaia afgewezen bij besluit van 15 februari 2021.
- 3 Op 18 maart 2021 is Credit Suisse Securities (Europe) tegen voornoemd besluit opgekomen bij de Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (beroepsinstantie van het Departamento Foral de Hacienda y Finanzas (departement financiën en economie) van Bizkaia, Spanje; hierna: „TEAFB”). Haar argumenten waren gebaseerd op de premisse dat Norma Foral 12/2013 leidt tot een discriminerende behandeling van niet-ingezeten belastingplichtigen wanneer zij zich in een fiscale verliespositie bevinden: terwijl de ingezeten belastingplichtige teruggaaf van de bronbelasting kan verkrijgen als hij zich in een verliespositie bevindt, komt zij, als niet-ingezeten entiteit, niet in aanmerking voor die teruggaaf. In haar betoog heeft zij met name het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof van Justitie”) van 22 november 2018 in zaak C-575/17 ingeroepen.
- 4 De TEAFB heeft de vordering afgewezen bij besluit van 23 februari 2022. In zijn juridische motivering heeft de TEAFB zich uitgebreid uitgelaten over de precedents in de rechtspraak van het Hof van Justitie en de geldende regeling van Bizkaia en geconcludeerd dat het ingehouden bedrag niet hoefde te worden teruggegeven. In dat verband overwoog de TEAFB dat er verschillen bestonden

tussen de situatie die in casu aan de orde is en die welke het Hof van Justitie heeft onderzocht in de zaak Sofina, aangezien in die laatste zaak over de door een Franse vennootschap aan niet-ingezetenen uitgekeerde dividenden een bronbelasting van 25 % was ingehouden, welk percentage kon worden verlaagd op grond van het eventuele bestaan van een dubbelbelastingverdrag. In casu worden de door een ingezeten vennootschap ontvangen dividenden daarentegen opgenomen in de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting en zou de belastingheffing, indien de vennootschap zich in een verliespositie zou bevinden, worden uitgesteld tot het eerstvolgende belastingjaar met een positief resultaat (hetgeen een kasstroomvoordeel met zich zou meebrengen, en zelfs een belastingheffing van nihil indien er geen positieve resultaten zouden worden behaald voordat de vennootschap haar activiteit staakt), terwijl de door een niet-ingezeten vennootschap ontvangen dividenden onmiddellijk en definitief worden belast.

- 5 De TEAFB accentueerde dat het verschil in behandeling dat in het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Sofina was vastgesteld zich in casu niet voordeed, aangezien de op de onderhavige zaak toepasselijke regeling van Bizkaia voorziet in eenzelfde bronbelastingtarief (19 %) voor zowel ingezetenen als niet-ingezetenen, waardoor een ander fiscaal scenario ontstaat. In die context haalde de TEAFB de punten 40 en 41 van de conclusie van advocaat-generaal Wathelet in zaak C-575/2017 aan. Daarbij wees de TEAFB met name op de idee dat een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid kan worden bereikt door middel van niet-discriminerende maatregelen, zoals een en hetzelfde tarief van de bronbelasting voor beide groepen, wat precies is waarin wordt voorzien in de in casu toepasselijke regeling van Bizkaia. De TEAFB voegde daaraan toe dat het gelijkheidsoordeel niet afhankelijk was van de door het Verenigd Koninkrijk toegepaste belasting en moest worden gebaseerd op alleen de belasting die werd opgelegd in Bizkaia, met als gevolg dat de eventuele hogere totale belasting van de aandeelhouder niet relevant was voor het land van herkomst van het dividend indien dat land voorziet in een gelijke behandeling ten opzichte van de ingezeten aandeelhouder. De TEAFB wees tevens van de hand dat de verzoekende vennootschap [Credit Suisse Securities (Europe)] haar fiscale verliespositie in het belastingjaar 2017 afdoende zou hebben aangetoond.
- 6 Op 4 mei 2022 heeft Credit Suisse Securities (Europe) bij de Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (hoogste rechter van de autonome regio Baskenland, Spanje) bestuursrechtelijk beroep tegen het eerdere besluit van de TEAFB ingesteld. De argumenten van appellante en de repliek van verweerster worden hieronder uiteengezet.

Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 7 In haar verzoekschrift vordert Credit Suisse Securities (Europe) nietigverklaring van het besluit van de TEAFB en erkenning van haar recht op teruggaaf van een bedrag van 276 384,87 EUR, vermeerderd met vertragingsrente. Daarbij beroept

zij zich uitsluitend op tot het Unierecht behorende rechtsgronden, die volgens haar pleiten voor het bestaan van een discriminerende behandeling, ten gevolge van de vormgeving van de bronbelasting voor niet-ingezetenen als een definitieve belasting zonder dat er enig mechanisme beschikbaar is om in geval van verlies teruggaaf te verkrijgen. Voor ingezetenen vennootschappen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, is de bronbelasting daarentegen louter een voorheffing uit hoofde van die belasting en volgt daarna alleen daadwerkelijke belastingheffing indien die vennootschap in het desbetreffende belastingjaar uitkomt op een positieve heffingsgrondslag, aangezien de bronbelasting in het geval van een negatieve heffingsgrondslag niet op de ingezetenen vennootschap drukt en vatbaar is voor teruggaaf.

- 8 Appellante beroept zich ook op de rechtspraak van het Hof van Justitie in zaak C-575/2017 van 22 november 2018, evenals op het arrest dat is gewezen in zaak C-572/2020, waarvan zij de punten 46 tot en met 49 aanhaalt, die de sleutels verschaffen tot een ander precedent dat betrekking heeft op de inhouding van bronbelasting in Duitsland. Uit het onderzoek van een mogelijke neutralisatie op grond van het dubbelbelastingverdrag tussen Spanje en het Verenigd Koninkrijk, leidt appellante af dat dat verdrag verrekening niet toestaat in een verliessituatie, aangezien artikel 22, lid 2, ervan de aftrekbaarheid van de bronbelasting afhankelijk stelt van het bestaan van belastbare winst of inkomsten. Het Verenigd Koninkrijk is niet verplicht tot teruggaaf van de in Spanje betaalde bronbelasting en erkent een belastingkrediet alleen in het geval van een positieve belastingschuld, terwijl de bronbelasting ook niet in latere belastingjaren in aftrek kan worden gebracht. Appellante voegt hieraan toe dat de bewijslast voor die neutralisatie volgens de interne rechtspraak van Spanje op de belastingdienst rust.
- 9 Voor het bewijs van de fiscale verliespositie in 2017 verwijst appellante onder meer naar verschillende belastingaangiften die, samen met andere documenten, zijn ingediend als bijlagen. Appellante verwijst tevens naar nationale grondwettelijke beginselen (economische draagkracht) en naar de rechtspraak inzake beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal die verband houden met de IRNR.
- 10 Ten slotte doet appellante de verwijzende rechter het voorstel om een verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen bij het Hof van Justitie, of, als alternatief, een grondwettigheidsvraag in te dienen bij de Tribunal Constitucional (grondwettelijk hof, Spanje).
- 11 In haar verweerschrift gaat verweerster, Diputación Foral de Bizkaia (bestuursorgaan van Bizkaia) uitvoerig in op de toepasselijke regeling en verwerpt zij de beweerdelijke discriminatie ten opzichte van ingezetenen, waarbij zij opnieuw wijst op het identieke bronbelastingtarief voor ingezetenen en niet-ingezetenen, dat na toepassing van het dubbelbelastingverdrag tussen Spanje en het Verenigd Koninkrijk met 9 % wordt verlaagd. Verweerster betoogt dat de omstandigheden van de door appellante aangevoerde rechtspraak, die betrekking heeft op instellingen voor collectieve belegging (icb's) in connectie met richtlijn

2009/65/EG, aanmerkelijk verschillen van die welke in dit geding worden onderzocht (aangezien het in die zaken gaat om een belastingtarief van 1 % versus 15 % of 18 % en niet om identieke tarieven, zoals in casu), en haalt daarbij inzonderheid het arrest van de Tribunal Supremo (hoogste rechterlijke instantie, Spanje) van 5 januari 2021 aan. Met betrekking tot de rechtspraak van het Hof van Justitie in zaak C-575/2017, „Sofina e.a.”, herneemt verweerster de overwegingen van de TEAFB. Verweerster betwist niet alleen dat de indiening van een ongrondwettigheidsvraag gerechtvaardigd is, maar verzet zich ook tegen het betoog van appellante betreffende de vraag of de fiscale verliespositie in het desbetreffende belastingjaar is aangetoond.

- 12 Op 13 juni 2023 heeft de verwijzende rechter partijen een termijn gegeven om argumenten in te dienen ten aanzien de eventuele prejudiciële verwijzing. Bij respectieve geschriften van 28 en 29 juni 2023 hebben partijen hun conflicterende standpunten over het indienen van een verzoek om een prejudiciële beslissing herhaald. Terwijl appellante verwijst naar de meest recente interne rechtspraak [met vermelding van het arrest van de Spaanse Tribunal Supremo van 5 april 2023 en diverse andere waarin de daarin vervatte rechtspraak is gevolgd] en opnieuw verwijst naar de arresten van het Hof van Justitie in de zaken „Silicones” en „Sofina”, heeft verweerster haar standpunt uiteengezet onder verwijzing naar de meest recente arresten van de Tribunal Supremo en de verschillen tussen die arresten en de onderhavige zaak, waarbij zij stelt dat de verliespositie van verzoekster niet is aangetoond.

Korte uiteenzetting van de motivering van de prejudiciële verwijzing

- 13 De verwijzende rechter acht het passend om het door appellante gewenste verzoek om een prejudiciële beslissing in te dienen, gelet op de hieronder uiteengezette twijfels.
- 14 In de eerste plaats moet in herinnering worden gebracht dat de nationale rechtspraak talrijke precedents kent met betrekking tot de verschillende fiscale behandeling van niet-ingezetenen in verband met in Spanje verkregen inkomsten. Een recente exponent van die rechtspraak is het arrest van de Tribunal Supremo van 5 april 2023, waarover partijen van mening verschillen. Uit dat arrest kan duidelijk worden opgemaakt dat – in het geval van niet-ingezeten hedgefondsen of niet-geharmoniseerde beleggingsfondsen en vergelijkbare in Spanje ingezeten fondsen – in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof van Justitie, de neutralisatie van de gevolgen van de beperking van het vrije verkeer van kapitaal door nationale wetgeving enkel kan worden geacht te zijn bereikt door de werking van de bepalingen van de verdragen ter vermijding van dubbele belastingheffing wanneer die bepalingen toestaan dat de krachtens de nationale wetgeving aan de bron ingehouden belasting in mindering kan worden gebracht op de in de andere lidstaat verschuldigde belasting, tot het maximum van het uit de nationale regeling voortvloeiende verschil in behandeling. Wat met betrekking tot de IRNR echter bepalend is voor de situatie van niet-ingezeten vennootschappen ten opzichte van

die van ingezeten vennootschappen, wat de ontvangst van vennootschapsdividenden aangaat, is dat beide groepen (ingezeten en niet-ingezeten vennootschappen) onderworpen zijn aan hetzelfde belastingtarief, van in eerste instantie 19 %, wat het element van gelijkheid is dat de verwerende beroepsinstantie ingeeft om aan te voeren dat er geen sprake is van een inbreuk op het vrije kapitaalverkeer, ook indien de indirecte fiscale behandeling van de twee belastingplichtigen verschillend is. In het geval van belastingjaren waarin verlies worden geboekt, leidt de methodiek van de vennootschapsbelasting tot de volledige teruggaaf van de bronbelasting aan de ingezeten vennootschap (artikel 68, lid 2, Norma Foral 11/2013), maar wordt deze voor niet-ingezetenen alleen hypothetisch gecompenseerd via de verdragen ter vermijding van dubbele belasting, een eventualiteit die, in het geval van tussen Spanje en het Verenigd Koninkrijk gesloten dubbelbelastingverdrag van 2013 (artikel 22, lid 2), in casu niet bevredigend is.

- 15 In het licht van vorenbedoelde rechtspraak vraagt de verwijzende rechter zich sterk af of de enige maatstaf voor het vaststellen van een inbreuk op artikel 63 VWEU moet bestaan in het verschil in belastingtarief of het gelijke tarief van de bronbelasting tussen de twee typen met elkaar vergeleken entiteiten, zoals de verwerende beroepsinstantie betoogt. Alles wijst er integendeel op dat niet het feit en het tijdstip van de inhouding van bronbelasting afzonderlijk of specifiek als referentie moeten worden genomen, maar het feit en het tijdstip van de werkelijke en uiteindelijke belastingheffing, zoals bijvoorbeeld kan worden afgeleid uit het arrest van het Hof van Justitie van 16 juni 2022, in zaak C-572/2020 (punt 49), zodat zelfs indien de – met onzekerheid omgeven – mogelijkheid bestaat dat in de toekomst het totale bedrag van de ingehouden bronbelasting kan worden teruggevorderd in de staat waarvan de betrokken vennootschap ingezetene is (het Verenigd Koninkrijk), het verschil in behandeling niet kan worden geacht te worden geneutraliseerd door het dubbelbelastingverdrag. In dat licht bezien kan niet worden gesteld dat het interne recht eraan voorbij kan gaan dat de aan de bronbelasting onderworpen vennootschap het bedrag aan definitieve belasting dat dat van de ingezeten vennootschap overschrijdt, al dan niet kan neutraliseren door middel van het dubbelbelastingverdrag, een aspect dat de verwerende beroepsinstantie aanvoert als een louter hypothetisch geval dat buiten haar bevoegdheidssfeer valt. De bevoegde instantie van de inhoudende staat (of voor de toepasselijke belastingregeling) zal daarentegen op verzoek van de betrokkene moeten nagaan of dat resultaat van neutralisatie is bereikt in overeenstemming met de bepalingen van de Verdragen en met het Unierecht, en zal, indien dat niet het geval is, het verschil moeten teruggeven als een onverschuldigde betaling.
- 16 Tot slot merkt de verwijzende rechter op dat partijen niet verder zijn ingegaan op de omstandigheid dat het hier gaat om voor de IRNR belastingplichtige niet-ingezeten entiteiten die negatieve resultaten hebben geboekt. Dit dient in zijn opvatting ook niet aan de orde te worden gesteld in het verzoek om een prejudiciële beslissing, aangezien partijen weliswaar van mening verschillen over de feiten en de bewijsmiddelen die verband houden met deze prejudiciële

verwijzing, doch in dit stadium niet op dat probleem vooruit moet worden gelopen, aangezien dat in het definitieve vonnis zal moeten worden beslecht.

WERKDOCUMENT