

Studenteneditie 2019-2020

Europees Belastingrecht

Prof. dr. R.P.C.W.M. Brandsma

Mr. drs. M. Chin-Oldenziel

Mr. dr. S.B. Cornielje

Mr. S.R. Pancham

Prof. dr. D.S. Smit, redacteur

Prof. dr. D.M. Weber

Mr. A. Wolkers

 Wolters Kluwer

Deventer – 2019

VOORWOORD

De Cursus Belastingrecht heeft al vele jaren een vaste plek in het onderwijs op het gebied van het fiscale recht, zowel bij universiteiten als bij andere onderwijsinstellingen. Specifiek voor studiedoel-einden is deze studenteneditie vervaardigd.

Het Cursusdeel Europees Belastingrecht is integraal overgenomen in deze studenteneditie Europees Belastingrecht.

Opgemerkt wordt nog dat in deze studenteneditie alleen de vaste auteurs zijn vermeld die thans teksten schrijven en bewerken voor de Cursus Belastingrecht Europees Belastingrecht. In het verleden hebben ook andere auteurs meegewerkt aan dit deel van de Cursus Belastingrecht.

In 2019 verschijnen eveneens de volgende studentenedities:

- Inkomstenbelasting,
- Vennootschapsbelasting,
- Omzetbelasting,
- Loonbelasting en Premieheffing,
- Formeel Belastingrecht,
- Schenk- en Erfbelasting.

De studentenedities Internationaal Belastingrecht en Overdrachtsbelasting zijn verschenen in 2018.

De studenteneditie Europees Belastingrecht is door aard en opzet niet alleen geschikt voor het onderwijs, maar ook voor gebruik in de fiscale praktijk.

Het complete hoofdwerk van de Cursus Belastingrecht is beschikbaar via Navigator, www.navigator.nl.

Voor opmerkingen en/of suggesties van lezers houdt de redactie zich graag aanbevolen. U kunt deze sturen naar: boeken-NL@wolterskluwer.com.

Hoofdstuk I

Introductie tot het Europese belastingrecht

Prof. dr. D.M. Weber

1.0.0 Algemeen

Inleiding

Het Europese recht heeft een grote invloed op het nationale belastingrecht. Zo zijn binnen de indirecte belastingen het douanerecht binnen de Europese Unie in het Communautaire Douane Wetboek geünificeerd; zie EBR.7.2.4, en zijn de BTW en bepaalde accijnzen geharmoniseerd; zie EBR.7.0.1 respectievelijk EBR.7.3.0. Bij de directe belastingen voorziet het EU-recht voor bepaalde transacties in een vrijstelling van belastingheffing waarbij ten minste twee lidstaten zijn betrokken, men denke bijvoorbeeld aan de vrijstelling van belastingheffing bij fusies (neergelegd in de fiscale EU-Fusierichtlijn; zie EBR.8.2.0). Daarnaast is de afgelopen twintig jaar uit de gemeenschapsrechtelijke jurisprudentie gebleken dat met name een veelheid van bepalingen uit het nationale directe belastingrecht in strijd is met de EU-verdragsvrijheden (zie daaromtrent EBR.5.0.0).

Wijze van behandeling van de stof

In de volgende hoofdstukken wordt het Europese belastingrecht nader in kaart gebracht. In hoofdstuk II wordt ingegaan op de primaire en secundaire bronnen van het Europese recht en op de materiële en geografische reikwijdte van het EU-recht. In hoofdstuk III wordt een aantal belangrijke algemene kenmerken van het Europese recht behandeld zoals de rechtstreekse werking van het gemeenschapsrecht en de interpretatiemethoden die door het Hof van Justitie van de Europese Unie worden toegepast. Hoofdstuk IV bevat een bespreking van de algemene rechtsbeginselen zoals de grondrechten, het evenredigheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel. In hoofdstuk V wordt vervolgens uitgebreid ingegaan op de invloed van de EU-verdragsvrijheden op het nationale belastingrecht. In hoofdstuk VI wordt de invloed van de EU-staatssteunregels op het belastingrecht besproken. In hoofdstuk VII komt het secundaire Unierecht op het gebied van de indirecte belastingen aan bod (o.a. BTW, douanerecht, accijnzen) en ten slotte wordt in hoofdstuk VIII het secundaire Unierecht op het terrein van de directe belastingen (de EU-moeder-dochterrichtlijn, de EU-Fusierichtlijn, de EU-Rente- en royaltyrichtlijn, de EU-Spaarrenterichtlijn, de ATAD en de CCCTB) behandeld.

Unierecht versus gemeenschapsrecht

Vanaf de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon op 1 december 2009 spreekt men van 'Unierecht' of van 'het recht van de Europese Unie'. Voor die tijd sprak men van 'gemeenschapsrecht'. In de volgende hoofdstukken wordt voor zover mogelijk gesproken van Unierecht. Met name waar wij in oudere jurisprudentie overwegingen van het Hof van Justitie aanhalen, gebruiken wij nog de aanduiding 'gemeenschapsrecht'.

Recht in ontwikkeling

Het Europese belastingrecht is recht dat zich nog steeds in sterke mate ontwikkelt. Dientengevolge is ook dit onderdeel van de Cursus nog in opbouw.¹ De komende tijd zullen aan dit onderdeel van de Cursus Belastingrecht, waar nodig, op de actualiteit toegespitste nieuwe onderdelen worden toegevoegd.

1. Voor een oriënterend overzicht van het Europese (belasting)recht zij de lezer tevens verwezen naar Hoofdstuk 2 van het Cursusonderdeel Capita Algemeen Belastingrecht.

Hoofdstuk II

Bronnen en reikwijdte van het gemeenschapsrecht

Prof. dr. D.M. Weber

2.0.0 Bronnen van Europees (belasting)recht

2.0.0.A Primaire bronnen van Europees recht

De bronnen van Europees recht kunnen worden onderverdeeld in primaire en secundaire bronnen.¹ De primaire bronnen zijn de oprichtings-, wijzigings- en toetredingsverdragen, zoals het EG-Verdrag², het Verdrag betreffende de Europese Unie (het verdrag van Maastricht)³, de verdragen van Amsterdam⁴, Nice⁵ en Lissabon⁶ en de toetredingsverdragen op grond waarvan nieuwe staten tot de Unie zijn toegetreten.⁷ De algemene rechtsbeginselen (zie nader EBR.4.0.0 e.v.) en het internationaal publiekrecht worden ook gezien als primaire bronnen van het Unierecht.

De in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) opgenomen fundamentele verdragsvrijheden zijn belangrijke gedragsnormen die ook voor het belastingrecht gelden (zie nader EBR.5.0.0 hierna). In dit kader kan specifiek voor het belastingrecht gewezen worden op art. 28 e.v. VWEU; zie ook EBR.7.2.0 e.v. (douane-unie). Deze bepalingen richten zich (direct) rechtstreeks tegen in- en uitvoerrechten en heffingen van gelijke werking tussen de lidstaten en tegen douanerechten van fiscale aard (zie nader EBR.7.2.0). Daarnaast is in art. 65 VWEU neergelegd dat het vrije verkeer van kapitaal niets afdoet aan het recht van de lidstaten om de 'terzake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd' (zie hierover EBR.5.0.9.E.c hierna). Ten slotte is in art. 65 VWEU opgenomen dat de lidstaten alle nodige maatregelen mogen nemen 'om overtredingen van de nationale wetten en voorschriften tegen te gaan, met name op fiscaal gebied'.

Andere gedragsnormen die voor het belastingrecht van belang zijn, zijn de regels betreffende de mededinging (met name de regels betreffende staatssteun) en de bepalingen betreffende de belastingen (art. 110-113 VWEU), waarin onder meer is opgenomen dat discriminerende belastingen op producten verboden zijn (art. 110 VWEU; zie nader EBR.7.5.7 hierna) en waarin de rechtsgrondslag voor de harmonisatie van de indirecte belastingen is neergelegd (art. 113 VWEU; zie nader EBR.2.0.1.A). Naast het in het VWEU neergelegde primaire unierecht, dat voor het belastingrecht van groot belang is, zijn in het Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU) en in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie bepalingen opgenomen die aan de orde komen in belastingzaken.

Het geheel dat op een bepaald moment in het kader van de EU is bereikt (zowel geschreven als ongeschreven normen) wordt ook wel aangeduid als het 'acquis communautaire'.

1. Zie nader: A. Schrauwen, Sources of EU law for integration in taxation, in: Traditional and alternative routes to European Tax Integration, editor Dennis Weber, GREIT, IBFD 2010, p. 15 en E.C.C.M. Kemmeren, Sources of EU law for European tax integration: well-known and alternative legal instruments, in: Traditional and alternative routes to European Tax Integration, editor Dennis Weber, GREIT, IBFD 2010, p. 29.
2. Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap van 25 maart 1957, *Trb.* 1957, 74 en 91.
3. Verdrag van 7 februari 1992 betreffende de Europese Unie, *PbEG* 1992 C 191.
4. Verdrag van Amsterdam van 2 oktober 1997 houdende wijziging van het verdrag betreffende de Europese Unie, de verdragen tot oprichting van de Europese Gemeenschappen en sommige bijbehorende akten, *PbEG* 1997 C-340/1.
5. Verdrag van Nice van 26 februari 2001, houdende wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie, de Verdragen tot oprichting van de Europese Gemeenschappen en sommige bijbehorende akten, *PbEG* 2001 C 80/1.
6. Verdrag van Lissabon van 13 december 2007, *PbEU* 2007 C 306.
7. Zie voor een overzicht van wijzigings- en toetredingsverdragen, hfst. 3 in: A.W.H. Meij (red.), *Europocket*, Verdragsteksten EG-Europese Unie, Kluwer Deventer, zeventiende druk 2007.

2.0.0.B Secundaire bronnen van Europees recht

2.0.0.B.a Overzicht van de verschillende secundaire bronnen (verordeningen, richtlijnen, beschikkingen, aanbevelingen, adviezen, mededelingen en gedragscodes)

Inleiding

In het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie zijn diverse bevoegdheidsnormen opgenomen op grond waarvan de instellingen van de Europese Unie (denk aan de EU Raad en de Europese Commissie) bepaalde besluiten kunnen nemen. Deze besluiten worden met name genomen in de vorm van 'verordeningen', 'richtlijnen' en 'beschikkingen' (vgl. art. 288 VWEU). Gezien het feit dat de grondslag voor deze besluiten in het primaire Unierecht is neergelegd, wordt hier wel van secundair Unierecht gesproken. In art. 288 VWEU is opgenomen dat de instellingen van de EU (o.a. de Raad, het Europese Parlement en de Europese Commissie) verordeningen en richtlijnen kunnen vaststellen, beschikkingen kunnen geven of aanbevelingen en adviezen kunnen uitbrengen.

Karakteristieken van de verordening, de richtlijn en de beschikking

Ingevolge art. 288 VWEU heeft een verordening een algemene strekking, is verbindend in al haar onderdelen en is rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat.⁸ Een verordening hoeft niet, zoals bij richtlijnen, door de lidstaten te worden omgezet in nationaal recht. Hierdoor is een verordening bij uitstek geschikt om verboden op te leggen of om een uniforme regeling binnen de EU in te voeren. Het Communautair Douane Wetboek – zie EBR.7.2.4 – is bijvoorbeeld in een verordening neergelegd.⁹

Een richtlijn is verbindend ten aanzien van het te bereiken resultaat, maar de nationale instanties mogen zelf de vorm en middelen kiezen (zie hierover nader EBR.3.0.3). Een richtlijn moet derhalve worden omgezet in nationaal recht en de lidstaten hoeven daarbij de richtlijn niet woordelijk over te nemen, voldoende is dat het te bereiken 'resultaat' wordt behaald. Richtlijnen worden vaak gebruikt om wat meer gedetailleerde wetgeving door te voeren en zijn met name een doeltreffend instrument wanneer een deel van de nationale wetgeving moet worden geharmoniseerd. De lidstaten kunnen dan, voor zover noodzakelijk, hun wetgeving op de relevante punten aanpassen. In het belastingrecht wordt veelvuldig gebruikgemaakt van richtlijnen. Voorbeelden zijn de Btw-richtlijnen (zie EBR.7.0.1 hierna), de Accijnsrichtlijnen (zie EBR.7.3.0 hierna) en de richtlijnen op het gebied van de directe belastingen (zie EBR.8.0.0 hierna).

De EU-instellingen kunnen ook beschikkingen nemen. Een beschikking is verbindend in al haar onderdelen voor degenen tot wie zij uitdrukkelijk is gericht (art. 288 VWEU). Een voorbeeld van een fiscale maatregel is de beschikking die de Europese Commissie neemt als een fiscale regeling een verboden steunmaatregel is. De Europese Commissie bepaalt dan in een beschikking dat de desbetreffende lidstaat deze maatregel moet intrekken of wijzigen binnen een door de Commissie vastgestelde termijn.¹⁰ Een ander voorbeeld is de beschikking van de Raad waarin een bepaalde lidstaat wordt gemachtigd om bijzondere maatregelen te nemen die afwijken van bijvoorbeeld de Btw-richtlijnen.¹¹

8. Zie bijvoorbeeld: *HvJ EU 14 juli 2011, gevoegde zaken C-4/10 en C-27/10 (Bureau national interprofessionnel du Cognac)*, nog niet gepubliceerd in de *Jur.*, r.o. 40.

9. Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992 tot vaststelling van het Communautair Douanewetboek, *PbEG* 1992 L 302.

10. Zie bijvoorbeeld: Beschikking van de Commissie van 11 juli 2001 betreffende de door Spanje ten uitvoer gelegde steunregeling ten gunste van bepaalde recentelijk opgerichte ondernemingen in Vizcaya (Spanje), *PbEG* 2002 L 279/35, en Beschikking van de Commissie van 17 februari 2003 betreffende de door Nederland ten uitvoer gelegde steunmaatregel ten gunste van internationale financieringsactiviteiten *PbEG* L 180/52.

11. Zie bijvoorbeeld: Beschikking van de Raad van 16 april 2007 waarbij het Verenigd Koninkrijk wordt gemachtigd een bijzondere maatregel toe te passen die afwijkt van art. 193 Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *PbEU* 2007 L 109/42.

De aanbeveling, het advies en de mededeling (soft law)

De EU-instellingen kunnen ook aanbevelingen doen of adviezen uitbrengen. Dit wordt wel 'soft law' ('zacht recht') genoemd.¹² Dit recht is anders dan 'hard law', juridisch niet bindend.¹³ Ook in art. 288 VWEU is opgenomen dat aanbevelingen en adviezen niet bindend zijn. In *HvJ EG 13 december 1989, zaak C-322/88 (Grimaldi)*, *Jur. 4407 (concl. Mischo)*, r.o. 18 is echter beslist dat aanbevelingen wel 'rechtsgevolgen' kunnen hebben. Nationale rechterlijke instanties zijn volgens het Hof van Justitie wel 'gehouden de aanbevelingen bij de oplossing van de bij hen aanhangige geschillen in aanmerking te nemen, met name wanneer deze duidelijkheid verschaffen over de uitlegging van nationale bepalingen die ter uitvoering ervan zijn vastgesteld of wanneer zij bedoeld zijn om dwingende communautaire bepalingen aan te vullen'. Voorbeelden van aanbevelingen aan de lidstaten zijn die betreffende het in aanmerking nemen van fiscale aftrekposten voor niet-ingezetenen¹⁴, en recentere de aanbeveling over agressieve fiscale planning¹⁵ en de aanbeveling betreffende misbruik van belastingverdragen.¹⁶ De Europese Commissie komt ook regelmatig met 'mededelingen' gericht aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité over allerlei fiscale zaken.¹⁷ Met deze mededelingen geeft de Commissie bijvoorbeeld aan hoe haars inziens de jurisprudentie van het Hof van Justitie moet worden uitgelegd en/of worden de lidstaten aangemoedigd om bepaalde belemmeringen in hun belastingwetgevingen weg te nemen. De Commissie heeft aangekondigd door middel van diverse mededelingen de belastingwetgeving van de lidstaten zo veel mogelijk te coördineren.¹⁸

De EU Raad kan resoluties aannemen. Zo heeft in juni 2010 de Raad een resolutie aangenomen betreffende de coördinatie van de regels inzake buitenlandse filialen ('Controlled Foreign Corporation – CFC') en onderkapitalisatie ('thin capitalisation') in de Europese Unie.¹⁹ In deze resolutie wordt aan de lidstaten een aantal aanbevelingen gegeven bij de bestrijding van belastingontwijking.

Over de invloed van EU-soft law op het belastingrecht is in de literatuur wel opgemerkt dat die tot nu beperkt is, en dat het Hof van Justitie de OECD Model Convention en haar commentaar in zijn rechtspraak vaker noemt dan EU-soft law en dat de invloed daarvan dus groter is.²⁰

Fiscale gedragscodes (soft law)

Een specifieke vorm van 'soft law' vormen gedragscodes. Op belastinggebied zijn er door de Ecofin-Raad drie gedragscodes aangenomen; zie ook Vpb.0.0.5.b De meest bekende is de gedragscode die ziet op de bestrijding van schadelijke belastingconcurrentie.²¹ Deze gedragscode heeft in zoverre succes, dat een aantal lidstaten schadelijke belastingconcurrerende maatregelen heeft afgeschaft en de lidstaten in het algemeen behoedzamer zijn bij de invoering van maatregelen die mogelijk belastingconcurrentie zouden veroorzaken.²²

12. Zie: *D. Sarmiento*, The function of EU soft law, EU soft-law instrument, in: Traditional and alternative routes to European Tax Integration, editor Dennis Weber, GREIT, IBFD 2010, p. 53. Zie over de verhouding tussen het EU-recht en het OECD-Modelverdrag: *T. Dubut*, The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law, *Intertax* 2012/1, p. 2.
13. Zie hierover: *J.L.M. Gribnau*, Improving the legitimacy of soft law in EU tax law, *Intertax* 2007/1, p. 30; *S. Wolvers*, Van harmonisatie naar coördinatie; Communautaire soft law op het gebied van de direct belastingen, *NtFR* 2008/3, p. 66 en *L. Senden*, Soft law in European Community law, Hart Publishing, Oxford, 2004.
14. Zie: Aanbeveling van de Commissie van 21 december 1993 betreffende belastingen op bepaalde inkomsten die door niet-ingezetenen verworven zijn in een andere lid-staat dan die waarvan zij ingezetene zijn, *V-N* 1994, p. 890.
15. Aanbeveling van de Commissie van 6 december 2012 over agressieve fiscale planning, *HEI* 2013/1.3 (comments by Nouwen); zie ook: Aanbeveling van de Commissie van 6 december 2012 met betrekking tot maatregelen om derde landen aan te moedigen minimumnormen voor goed bestuur in belastingzaken toe te passen, *HEI* 2013/1.4 (comments by Nouwen).
16. Commission Recommendation of 28.1.2016 on the implementation of measures against tax treaty abuse, 28 januari 2016.
17. Zie bijvoorbeeld: Mededeling 'Belasting op dividend van natuurlijke personen in de interne markt', Brussel 19 december 2003, COM(2003) 810.
18. Zie: Mededeling 'Coördinatie van de directe belastingstelsels van de lidstaten op de interne markt', Brussel, 19 december 2006, COM (2006) 823.
19. Resolutie van de Raad van de Europese Unie van 8 juni 2010, *HEI* 2010/9.1 (comments by Gutmann).
20. *F. Roccagliata*, The European Commission's soft-law approach and its possible impact on EC law interpretation, in: Legal Remedies in European Tax Law, editor P. Pistone, GREIT, IBFD 2009, p. 85. Het is echter de vraag wat de daadwerkelijke invloed van het OESO-Modelverdrag is op het EU-recht. Volgens *Dubut* is geen sprake van een dergelijke invloed: *T. Dubut*, The Court of Justice and the OECD Model Tax Conventions or the Uncertainties of the Distinction between Hard Law, Soft Law, and No Law in the European Case Law, *Intertax* 2012/1, p. 2.
21. Resolutie van de Raad en de vertegenwoordigers van de regeringen der lidstaten, in het kader van de Raad bijeen van 1 december 1997 betreffende een gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen (*PbEG* 1998 C 2, p. 2). Wanneer in de praktijk gerefereerd wordt aan de 'code of conduct' dan wordt vaak bedoeld op deze gedragscode.
22. Zie nader: *J.L.M. Gribnau*, The Code of Conduct for Business Taxation als soft law-instrument, *TFB* 2008/2, p. 19 en *H. Gribnau*, The code of conduct for business taxation: an evaluation EU soft-law instrument, in: Traditional and alternative routes to European Tax Integration, editor Dennis Weber, GREIT, IBFD 2010, p. 67.

Ook zijn twee gedragscodes aangenomen op het gebied van transfer pricing. De eerste is de gedragscode voor een efficiënte toepassing van het Arbitrageverdrag.²³ Deze gedragscode ziet op de interpretatie van een aantal bepalingen van dit verdrag. De tweede is de gedragscode inzake verrekenprijsdocumentatie.²⁴ Deze gedragscode beschrijft een gestandaardiseerde en samenhangende EU Transfer pricing documentatie (EU-TPD).

Deze gedragscodes kunnen worden aangemerkt als kaderbesluiten, hetgeen in deze gevallen tot gevolg heeft dat de gedragscodes zelf geen Unierecht zijn en dat dus de rechtsgevolgen van het EU-recht (o.a. voorrang en rechtstreekse werking) zich ook niet voordoen.²⁵ Overigens wordt in de gedragscodes zelf ook opgemerkt dat sprake is van een politieke verbintenis die geen invloed heeft op de rechten en plichten van de lidstaten en op de bevoegdheden van de lidstaten en de Unie.²⁶

2.0.0.B.b Verhouding primair en secundair Unierecht

Het is vaste rechtspraak van het Hof van Justitie dat een *rationale* regeling inzake een materie die op het niveau van de Europese Unie uitputtend is geharmoniseerd aan de bepalingen van de harmonisatieregeling moet worden getoetst en niet aan die van het primaire recht.²⁷ Dit komt aan de orde in *HvJ EU 8 maart 2017, zaak C-14/16 (Euro Park Service), V-N 2017/17.12 (concl. M. Wathelet)* waarin is geoordeeld dat de anti-misbruikbepaling in de fiscale fusierichtlijn wat de bestrijding van belastingfraude en belastingontwijking betreft niet tot doel heeft een uitputtende harmonisatie op Unieschaal tot stand te brengen. In *HvJ EU 7 september 2017, zaak C-6/16 (Egiom), BNB 2018/55 (concl. Kokott, noot Egelie)* is hetzelfde geoordeeld voor de anti-misbruikbepaling in de Moeder-dochterrichtlijn.

Uitgangspunt van het Unierecht is evenwel dat secundair Unierecht in overeenstemming met primair Unierecht moet zijn.²⁸ Zo moet secundair Unierecht op een juiste rechtsgrondslag berusten (zie EBR.2.0.1.A), moet de raadplegingsprocedure worden doorlopen en dient aan de motiveringsplicht te worden voldaan (zie nader EBR.2.0.1.C). Ook moet het secundaire Unierecht in overeenstemming zijn met de verdragsvrijheden, al lijkt het Hof van Justitie hier soms een wat soepeler houding in te nemen en de Raad meer ruimte te gunnen.²⁹ Het secundaire Unierecht kan ook worden getoetst aan algemene rechtsbeginselen waarbij het Hof van Justitie aan de Uniewetgever wel een ruime beoordelingsbevoegdheid laat. In de BTW-zaak *HvJ EU 7 maart 2017, zaak C-390/15 (RPO), V-N 2016/45.16 (concl. Kokott)* is overwogen

‘dat de Uniewetgever bij het nemen van een belastingmaatregel politieke, economische en sociale keuzes moet maken en uiteenlopende belangen moet afwegen of ingewikkelde beoordelingen moet verrichten. Bijgevolg komt hem in dat kader een ruime beoordelingsbevoegdheid toe, zodat de rechter bij zijn toetsing (...) hooguit mag nagaan of de Uniewetgever een kennelijke fout heeft gemaakt’

(zie r.o. 54).³⁰

In *HvJ EG 4 december 1986, zaak 205/84 (Commissie/Duitsland), Jur. p. 3755 (concl. Gordon Slynn)*, r.o. 62 is overwogen dat ‘wanneer een bepaling van [secundair] gemeenschapsrecht voor meer dan één uitlegging vatbaar is, de uitlegging die de bepaling in overeenstemming doet zijn met het Verdrag, de

23. Gedragscode voor een efficiënte toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, *PbEU* 2006 L 176/6.

24. Gedragscode inzake verrekenprijsdocumentatie voor gelieerde ondernemingen in de Europese Unie (EU-TPD), *PbEU* 2006 L 176/1.

25. Zie nader: *A.C.G.A.C. de Graaf*, De invloed van het EG-recht op het internationale belastingrecht: beleids- en marktintegratie (diss. Erasmus Universiteit), FM nr. 112, Kluwer Deventer 2004, p. 77. Zie ook: *J.L.M. Gribnau*, The Code of Conduct for Business Taxation als soft law-instrument, *TFB* 2008/2.

26. Zie ook: *A-G Léger* in punt 57 van zijn conclusie bij *HvJ EG 12 september 2006, zaak C-196/04 (Cadbury Schweppes), BNB 2007/54 (concl Léger, noot P.J. Wattel)*.

27. Zie: *HvJ EU 12 november 2015, C-198/14 (Visnapuu), H&I 2016/1 (concl. Y. Bot, noot Diederik Bogaerts)*, r.o. 40.

28. Zie hierover uitgebreid: *R. Szudoczky*, The Sources of EU law and their relationships: Lessons for the field of taxation, Diss. UvA Amsterdam 2013, *K.E. Sørensen*, Review of legality of secondary legislation based on infringements of the rights of free movement, in: Traditional and alternative routes to European Tax Integration, editor Dennis Weber, GREIT, IBFD 2010, *R. Szudoczky*, The influence of primary law on the interpretation of secondary law in the field of EU citizenship and direct taxation, in: Traditional and alternative routes to European Tax Integration, editor Dennis Weber, GREIT, IBFD 2010, p. 191 en *G. Kofler* en *M. Tenore*, Fundamental freedoms and directives in the area of direct taxation, in: Traditional and alternative routes to European Tax Integration, editor Dennis Weber, GREIT, IBFD 2010, p. 311.

29. Zie bijvoorbeeld: *HvJ EG 14 oktober 2004, zaak C-299/02 (Commissie/Nederland), Jur. p. I-9761 (concl. Léger)* waarin het Hof van Justitie EG een nationaliteitsvoorwaarde wel in EG-verordeningen toelaatbaar vindt, maar niet als deze in nationale wetgeving voorkomt.

30. Zie voor een niet-fiscale zaak: *HvJ EG 14 december 2004, zaak C-434/02 (Arnold André), Jur. p. I-11825*, r.o. 46.

voorkeur verdient boven de uitlegging waarbij zij in strijd zou zijn met het Verdrag. Men dient de richtlijn dus niet geïsoleerd uit te leggen, maar te onderzoeken of de betrokken vereisten in strijd zijn met hiervoor vermelde verdragsbepalingen, en de uitkomst van dit onderzoek toe te passen bij de uitlegging van de richtlijn'.

In *HvJ EG 18 september 1993, zaak C-168/01 (Bosal Holding BV)*, BNB 2003/344 (concl. Alber, noot G.T.K. Meussen) was de vraag aan de orde hoe art. 4 lid 2 EU-moeder-dochterrichtlijn moest worden uitgelegd. Het Hof van Justitie heeft in die zaak voor de interpretatie gekozen die in overeenstemming was met het recht van vestiging, en die er op neerkwam dat er geen discriminatie tussen een binnenlandse en een buitenlandse vestiging ontstond (zie nader EBR.8.1.10.C).

In *HvJ EG 23 april 2009, zaak C-460/07 (Puffer)*, H&I 2010/6.10 (concl. Sharpston, comments Sanders en Szudoczky) was aan de orde of een selectieve regel die opgenomen was in een Btw-richtlijn als verboden staatssteun moest worden aangemerkt. Volgens het Hof van Justitie was hier geen sprake van verboden steun, omdat een regeling in een richtlijn geen 'maatregel is van een staat', één van de voorwaarden voor het bestaan van steun. Het Hof van Justitie voorkomt met deze uitleg dat selectieve voordelen in richtlijnen in strijd kan komen met het staatssteun verbod neergelegd in het primaire recht.

In *HvJ EU 26 oktober 2010, zaak C-97/09 (Schmelz)*, H&I 2011/1.16 (concl. Kokott, comments by Niemann) was aan de orde of de zogenoemde kleine ondernemersregeling in de Btw-richtlijn in strijd was met de EU-verdragsvrijheden. Deze kleine ondernemersregeling is namelijk alleen van toepassing op kleine ondernemers gevestigd in één lidstaat en niet op kleine ondernemers gevestigd in een andere lidstaat (dan waar de omzet wordt behaald). Volgens het Hof van Justitie was hier sprake van een belemmering van het vrije verkeer van diensten, die niet enkel geldt voor nationale maatregelen, maar evenzeer voor maatregelen die van de instellingen van de Unie uitgaan (zoals de Btw-richtlijn). Het Hof van Justitie oordeelde echter dat er een rechtvaardigingsgrond was voor deze belemmering, te weten de waarborging van de doeltreffendheid van de fiscale controles. De lidstaten hadden namelijk betoogd dat ze moeilijkheden zouden hebben om de kleine ondernemersregeling toegepast door een onderneming gevestigd in een andere lidstaat te controleren (met meer kans op misbruik) en dat de verschillende informatieuitwisselingsinstrumenten tussen de lidstaten (zoals de wederzijdse Bijstandsrichtlijn) op dit gebied niet een nuttige uitwisseling van informatie verzekeren. Ook in deze zaak ontstond dus uiteindelijk geen strijdigheid met het primaire recht.

2.0.1 Besluitvorming in fiscale zaken

2.0.1.A Rechtsgrondslag

In art. 113 VWEU is een harmonisatieopdracht neergelegd voor de wetgeving inzake de omzetbelasting, de accijnzen en de andere indirecte belastingen, 'voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is om de instelling en de werking van de interne markt (...) te bewerkstelligen en concurrentievervalsingen te voorkomen'. De besluitvorming vindt plaats op grond van de raadplegingsprocedure die inhoudt dat na voorstel van de Europese Commissie, de Raad eerst advies vraagt aan het Europese Parlement en het Economisch en Sociaal Comité, alvorens een besluit te nemen over het voorstel. Een voorstel moet vervolgens met unanimiteit worden aangenomen.

Voor de directe belastingen is in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie geen harmonisatieopdracht neergelegd. De tot nu aangenomen richtlijnen op het gebied van de directe belastingen vinden hun grondslag in de algemene harmonisatiebevoegdheid, neergelegd in art. 115 VWEU. Op grond van dit artikel kunnen onder de raadplegingsprocedure met unanimiteit richtlijnen worden vastgesteld voor de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van de lidstaten die rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de interne markt.

Ook de richtlijn betreffende wederzijdse bijstand op het gebied van de directe belastingen³¹ is gebaseerd op art. 113 en 115 VWEU, evenals bepaalde wijzigingen van de wederzijdse Invorderingsrichtlijn³² (beide bepalingen zien zowel op de directe als op de indirecte belastingen).

31. Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de Lid-Staten op het gebied van de directe belasting, bepaalde accijnzen en heffingen op verzekeringspremies, *PbEG* 1977 L 336, p. 15.

32. Richtlijn 76/308/EEG van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen, *PbEG* 1977 L 336/20.

In art. 114 lid 1 VWEU is in afwijking van art. 115 VWEU een 'gewone wetgevingsprocedure' opgenomen (zie over deze procedure: art. 294 VWEU) op grond waarvan een richtlijn met een gekwalificeerde meerderheid kan worden aangenomen. In art. 114 lid 2 VWEU is echter bepaald dat art. 114 lid 1 niet van toepassing is 'op de fiscale bepalingen'. In *HvJ EG 29 april 2004, zaak C-338/01 (Commissie/Raad)*, *Jur. p. I-4829 (concl. Alber)* is opgemerkt 'dat deze woorden, gelet op hun algemene aard, niet alleen alle gebieden van de fiscaliteit, zonder onderscheid tussen de verschillende soorten belastingen of heffingen, maar ook alle aspecten van deze materie dekken, ongeacht of het nu gaat om materiële regels dan wel om procedureregels' (r.o. 63) en dat 'de woorden 'fiscale bepalingen' in art. 95 lid 2 EG (thans: art. 114 lid 2 VWEU) aldus worden uitgelegd, dat zij niet alleen betrekking hebben op de bepalingen tot vaststelling van de belastingplichtigen, de belastbare handelingen, de heffingsgrondslag, de tarieven en de vrijstellingen van de directe en indirecte belastingen, maar ook op de bepalingen betreffende de wijze van invordering van deze belastingen' (r.o. 65). Per saldo worden derhalve besluiten op het gebied van de indirecte belastingen (art. 113 VWEU) alsmede besluiten op het terrein van de directe belastingen (art. 115 VWEU) door middel van de raadplegingsprocedure en met unanimitieit genomen. Op grond van art. 115 VWEU kunnen alleen *richtlijnen* worden vastgesteld. Art. 113 VWEU laat voor de in die bepaling vermelde indirecte belastingen alle soorten van maatregelen toe, dus zowel richtlijnen als verordeningen.

2.0.1.B Unanimitieit versus nauwere samenwerking

Het feit dat fiscale maatregelen alleen door middel van unanimitieit kunnen worden genomen remt de verdere harmonisatie van de fiscale wetgeving binnen de EU aanzienlijk, aangezien er vaak (zeker nu met 28 lidstaten) een lidstaat is die het niet eens is met het voorstel. Daarom heeft de Europese Commissie getracht in het Verdrag van Nice de gekwalificeerde meerderheidsregel door te voeren voor bepaalde fiscale maatregelen (te weten bij directe fiscale obstakels, bij fraude en belastingontwijking, bij maatregelen die de BTW, accijnzen en kapitaalbelasting en bij maatregelen ter bescherming van het milieu).³³ Dit voorstel heeft het in het Verdrag van Nice echter nooit gehaald. Ook de poging van de Europese Commissie om het Hof van Justitie te laten vaststellen dat art. 114 lid 1, VWEU de rechtsgrondslag vormt voor wijzigingen van de wederzijdse Invorderingsrichtlijn (dat een gekwalificeerde meerderheid voorschrijft), in plaats van art. 113 en 115 VWEU (die unanimitieit voorschrijven), strandde in *HvJ EG 29 april 2004, zaak C-338/01 (Commissie/Raad)*, *Jur. p. I-4829 (concl. Alber)*. Tot op heden blijft het dus zo dat fiscale maatregelen, zowel op het gebied van het materiële als op het gebied van het formele belastingrecht (o.a. informatieuitwisseling en invordering) met unanimitieit moeten worden aangenomen.

De unanimitieit kan worden 'omzeild' door gebruik te maken van de flexibiliteitsbepalingen, ofwel de bepalingen inzake 'nauwere samenwerking' zoals opgenomen in art. 20 e.v. EU-Verdrag. Ten minste negen lidstaten kunnen op grond van deze bepalingen een nauwere samenwerking aangaan waardoor bepaalde fiscale EU-maatregelen alleen in die lidstaten van toepassing zijn. Deze 'nauwere samenwerking' moet wel door een gekwalificeerde meerderheid worden goedgekeurd. Voor het belastingrecht is voor het eerst nauwere samenwerking voorgesteld bij de introductie van een belasting op financiële transacties.³⁴ Er wordt van uitgegaan dat het voorstel van de Europese Commissie betreffende een Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB; zie daaromtrent ook Vpb.0.0.5.b en Vpb.0.0.5.c) alleen door de Raad kan worden aangenomen onder de regels van nauwere samenwerking.

2.0.1.C Raadplegingsprocedure en motiveringsplicht

Er zij hier uitdrukkelijk vermeld dat de verordeningen, richtlijnen en beschikkingen die door het Europese Parlement en de Raad gezamenlijk worden genomen, voldoende gemotiveerd moeten worden (art. 296 VWEU) en dat de raadplegingsprocedure nauwkeurig moet worden doorlopen. Wordt niet voldoende gemotiveerd of wordt de raadplegingsprocedure niet juist doorlopen, dan kan het

33. Mededeling van de Commissie 'aanvullende bijdrage van de Commissie aan de intergouvernementele conferentie over institutionele hervorming – stemming met gekwalificeerde meerderheid over interne markt aspecten op het gebied van het belastingbeleid en de sociale zekerheid', Brussel, 14 maart 2000, COM(2000) 114 def. Zie nader over dit voorstel: *D.M. Weber*, Noodzakelijke institutionele hervormingen in het Europese belastingrecht door uitbreiding EU, *TFB* 2000/6, p. 11.

34. Zie: Besluit van de Raad van 22 januari 2013 houdende machtiging om een nauwere samenwerking aan te gaan op het gebied van belasting op financiële transacties, *H&I* 2013/3.7.

aangenomen besluit ongeldig zijn.³⁵ Van belang is daarbij onder meer dat telkens een nieuwe raadpleging van het Europese Parlement en het Economisch en Sociaal Comité moet volgen wanneer de uiteindelijk vastgestelde regeling, in haar geheel beschouwd, wezenlijk afwijkt van die waarover het Parlement reeds werd geraadpleegd (er moet dan sprake zijn van een substantiële wijziging in vergelijking met de eerder voorgelegde tekst). Een voorbeeld in dit kader zijn de EU-Fusierichtlijn en de EU-moeder-dochterrichtlijn (zie over deze richtlijnen nader EBR.8.1.0 en EBR.8.2.0) die door de Raad uiteindelijk zijn aangenomen met een tekst die ten opzichte van de oorspronkelijke richtlijnvoorstellen op veel punten is gewijzigd. Deze wijzigingen zijn niet meer aan het Europese Parlement en het Economisch en Sociaal Comité voorgelegd. In *HvJ EG 25 september 2003, zaak C-58/01 (Océ van der Grinten), FED 2004/8 (concl. Tizzano, aant. Thomas)* is aan de orde gekomen of de afwijking die is opgenomen in art. 7 lid 2 EU-moeder-dochterrichtlijn hierdoor ongeldig is. Het Hof van Justitie oordeelde dat de bepaling geldig was, omdat het geen 'substantiële wijziging' betrof. De vraag is echter of er andere bepalingen in de EG-moeder-dochter- of EG-Fusierichtlijn staan die wel een 'substantiële wijziging' inhouden. *Weber*³⁶ heeft in dit kader gewezen op het feit dat van deze richtlijnen alleen gebruik kan worden gemaakt indien een vennootschap één van de in de bijlage bij de richtlijn genoemde rechtsvormen heeft³⁷, terwijl in de oorspronkelijke Commissie-voorstellen uit 1969 de richtlijnen van toepassing waren op alle in Europa aan de heffing van Vpb. onderworpen vennootschappen. Verdedigd kan worden dat hierover raadpleging vereist was, aangezien de reikwijdte van de richtlijn door de lijst immers fors wordt beperkt, deze beperking de kern van de richtlijn raakt en niet in overeenstemming lijkt met het doel van de richtlijn.

2.0.2 Reikwijdte van het Unie-recht

2.0.2.A Bevoegdheidsverdeling tussen de lidstaten en de Europese Unie

In het VWEU zijn de bevoegdheden van de Unie geregeld. Onderscheid wordt gemaakt tussen (i) exclusieve bevoegdheid van de Unie (art. 2 lid 1 en art. 3 VWEU), (ii) gedeelde bevoegdheid (art. 2 lid 2 en art. 4 VWEU) en (iii) een aanvullende bevoegdheid van de Unie (art. 4 lid 1 VWEU). De Unie is exclusief bevoegd op het gebied van de douane-unie (zie: art. 3 lid 1 onderdeel a VWEU). Dit houdt in dat alleen de Unie op dat terrein wetgevend kan optreden en juridische bindende handelingen kan vaststellen. De lidstaten kunnen alleen zelf bindende regelgeving vaststellen als de Unie hem daartoe machtigt of als het gaat om de uitvoering van handelingen van de Unie (art. 2 lid 1 VWEU). De Unie heeft met de lidstaten een gedeelde bevoegdheid op het gebied van de 'interne markt' (art. 4 lid 2 onderdeel a VWEU). Aangezien directe en indirecte belastingen de werking van de interne markt beïnvloeden is op het gebied van de belastingen sprake van een gedeelde bevoegdheid tussen de Unie en de lidstaten.

2.0.2.B Materiële reikwijdte: Doelen van de EU – Interne markt

In art. 3 VEU is bepaald dat de Unie als doel heeft 'de vrede, haar waarden en het welzijn van haar volkeren te bevorderen'. In *HvJ EG 12 mei 1998, zaak C-336/96 (Gilly), BNB 1998/305 (concl. Ruiz-Jarabo Colomer, noot I.J.J. Burgers)* is geoordeeld dat de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap een van de doelstellingen van het (destijds) EG-Verdrag is. Het fundamentele middel om de doelstellingen van de Unie te bereiken is het tot stand brengen van een 'interne markt' (art. 3 lid 3 VEU). Het begrip 'interne markt' wordt in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en in het Verdrag betreffende de Europese Unie echter niet omschreven.³⁸ De vraag rijst dan ook wat de interne markt nu inhoudt. In de rechtspraak wordt wel aangegeven dat de interne markt ziet op 'de afschaffing van alle belemmeringen van het intracommunautaire handelsverkeer teneinde de nationale markten te verenigen tot één enkele markt die de omstandigheden van een binnenmarkt, zoveel mogelijk benadert'.³⁹ Door het instellen van een interne markt wordt beoogd het marktmechanisme te laten werken op dezelfde wijze als op een binnenmarkt,

35. Zie voor een voorbeeld van een zaak waarin het Hof van Justitie nagaat of de motiveringsplicht is geschonden: *HvJ EU 18 juni 2015, zaak C-508/13 (Estland/Europees Parlement), ECLI:EU:C:2015:403*.

36. Zie: *D.M. Weber*, Dividendbelasting en het gemeenschapsrecht, *WFR* 2003, p. 101.

37. Zie bijvoorbeeld: art. 2 onderdeel a EG-moeder-dochterrichtlijn.

38. Dit is bewust gedaan omdat er tussen de lidstaten grote verschillen bestonden tussen wat als 'een' of 'de' gemeenschappelijke markt moest worden aangemerkt, zie: *R. Barents*, *De communautaire rechtsorde*, Kluwer Deventer, 2000, p. 220-221.

39. Verg. zaak 15/81 (*Gaston Schul*) en zaak 270/80 (*Polydor*).

zodat het hoogst mogelijke economische voordeel ontstaat (efficiency, kostenvoordeel). Dit beoogde economisch optimum komt onder andere tot uiting in efficiency door schaalvoordelen en in efficiency door betere allocatie van productiefactoren. Van belang hierbij is dat het economische voordeel door het handelen van zowel marktpartijen als door de lidstaten zelf kan ontstaan. Naast een vrije concurrentie tussen private marktpartijen is één van de grondslagen van de Gemeenschap dan ook de vrije concurrentie tussen de lidstaten, dat wil zeggen concurrentie tussen rechtsstelsels.⁴⁰ Teneinde de in art. 3 VEU genoemde doelstellingen door de instelling van een interne markt te bereiken, is in art. 26 lid 2 VWEU bepaald dat de interne markt een ruimte omvat 'zonder binnengrenzen waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd'. De interne markt wordt bevorderd door zowel negatieve integratie (integratie door toepassing van de verdragsvrijheden) als door positieve integratie (integratie door Uniebeleid (unificatie, harmonisatie of coördinatie)).⁴¹ Bij negatieve integratie werd in het verleden vooral gedacht aan economische integratie door het wegnemen van nadelen die voortvloeien uit discriminatie (negatief onderscheid) tussen een (nadelige) buitenlandse situatie vergeleken met een binnenlandse situatie, welk nadeel wordt veroorzaakt door één lidstaat. Denk bijvoorbeeld aan een situatie waarin Italië een uit het buitenland afkomstig dividend dat wordt ontvangen door een inwoner van Italië zwaarder belast dan ingeval het een dividend betreft dat afkomstig is uit Italië. Dit is dan ook het gebied waarop de verdragsvrijheden traditioneel het oog hebben. Bij positieve integratie werd met name gedacht aan het wegnemen van nadelen die voortvloeien uit dispariteiten tussen de verschillende nationale rechtsstelsels (nadelen voortvloeiend uit de wetgeving van twee of meer lidstaten). Dit is het terrein waarop de economische integratie met name door middel van unificatie, harmonisatie of coördinatie van gemeenschappelijk beleid moest plaatsvinden.⁴² Het is hierbij van belang in het oog te houden dat het Hof van Justitie steeds vaker ook bij problemen op het terrein welke oorspronkelijk door harmonisatie (enz.) moesten worden opgelost (dus in het geval van dispariteiten) van oordeel is dat een nadeel voortvloeiend uit een dispariteit een belemmering van het vrije verkeer is. Hierdoor boekt de negatieve integratie dus langzamerhand terreinwinst. Zie over belemmeringen die voortvloeien uit dispariteiten nader EBR.5.1.0.D.

2.0.2.C Geografische reikwijdte van het gemeenschapsrecht

2.0.2.C.a EU-lidstaten

Het Unierecht is van toepassing op de 28 lidstaten te weten: België, Bulgarije, Tsjechië, Denemarken, Duitsland, Estland, Griekenland, Kroatië, Spanje, Frankrijk, Ierland, Italië, Cyprus, Letland, Litouwen, Luxemburg, Hongarije, Malta, Nederland, Oostenrijk, Polen, Portugal, Roemenië, Slovenië, Slowakije, Finland, Zweden en het Verenigd Koninkrijk (art. 52 VEU). Wij merken op dat de vrijheid van het kapitaal- en betalingsverkeer ook van toepassing is tussen de lidstaten en derde landen (zie art. 63 VWEU).⁴³

2.0.2.C.b Ultraperifere gebieden

In art. 349 VWEU juncto art. 355 VWEU is het EU-Werkingsverdrag is het Verdrag ook van toepassing verklaard op de Franse overzeese departementen (Frans Guyana, Guadeloupe, Martinique, Réunion, Saint Barthélemy (tot 31 december 2011) en Saint Martin) en de Azoren, Madeira en de Canarische Eilanden (de zogenoemde ultraperifere gebieden). Dit betekent in beginsel dat het gehele Unierecht

40. Zie onder meer: A-G La Pergola in zijn conclusie bij zaak C-212/97 (*Centros*), r.o. 20.

41. Verg. naar analogie: *Kapteyn-Verloren van Themaat*, Het recht van de Europese Unie en de Europese Gemeenschappen, Kluwer Deventer, 2003, p. 487 e.v.

42. Zie nader over deze begrippen: J. Tinbergen, *International Economic Integration*, Elsevier Amsterdam/Brussels, 1954 (uit economische invalshoek), J. Pinder, *Positive integration and negative integration: some problems of economics union in the EC*, *World Today*, no. 24, 1968 (toegepast op de gemeenschappelijke markt) en A.J. Martín Jiménez, *Towards corporate tax harmonization in the European Community*, Series on International Taxation, Kluwer Law International London, 1999, p. 2, 3 en 6 (vanuit het belastingrecht in een gemeenschappelijke markt).

43. Zie nader over de verhouding tussen de EU en derde landen in het kader van het belastingrecht: D. Smit, *Freedom of investment between EU and Non-EU member states and its impact on corporate income tax systems within the European Union*, Tilburg University, 2011.