

Prof.dr. D.S. Smit LL.M.  
Mr. J.A.R. van Eijsden  
Drs. B.J. Kiekebeld

# **Nederlands belastingrecht in Europees perspectief**

*3<sup>e</sup> druk*

 Wolters Kluwer

Deventer – 2019

## VOORWOORD

Het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (VWEU) erkent het soevereine recht van de Europese lidstaten om directe belastingen te heffen. Desalniettemin kan de Europese wetgever richtlijnen aannemen op het gebied van de directe belastingen. Hiervoor is wel unanimititeit vereist. Dat is vooral de reden dat het aantal richtlijnen op het gebied van de directe belastingen relatief beperkt is. Toch is de invloed van het EU-recht op de directe belastingen niet meer weg te denken. Dit komt vooral door een lange reeks van arresten, gewezen door het hoogste rechtscollege in Europa, het Hof van Justitie te Luxemburg. Het Hof van Justitie toetst immers ook nationale fiscale bepalingen aan de fundamentele vrijheden, zoals in het EU-verdrag vastgelegd. Bovendien is er ook op wetgevend terrein de afgelopen jaren veel gebeurd. Bestaande richtlijnen zijn uitgebreid, en er is een belangrijke richtlijn op het gebied van belastingontwijking bijgekomen. Daarnaast liggen er een aantal vergaande richtlijnvoorstellen die zien op de invoering van een Europese vennootschapsbelasting en op de belastingheffing van digitale ondernemingen. De invloed van het Europese recht op de directe belastingen zal in de toekomst dan ook zeker niet afnemen.

Geen enkele fiscalist mag deze ontwikkeling negeren. Dat geldt voor degenen die werkzaam zijn bij de nationale wetgever, bij de Belastingdienst als uitvoerder, en bij de rechterlijke macht. Maar ook de fiscalisten die actief adviseren voor bedrijven, ondernemers en particulieren, evenals bedrijfsfiscalisten zullen zich met het EU-recht moeten bezighouden. Voor de hiervoor genoemde doelgroepen is dit boek geschreven. Doel van dit boek is om hen een overzicht te geven van de stand van zaken, overigens zonder de pretentie uitputtend te willen zijn. In het boek wordt allereerst een algemene inleiding gegeven over het EU-recht waarbij naast het primaire recht op grond van het EU-verdrag tevens enkele richtlijnen worden beschreven, zoals onder meer de Moeder-dochterrichtlijn, de Fusierichtlijn, de Interest- en royaltyrichtlijn, de Anti-belastingontwijkingsrichtlijn en de Administratieve samenwerkingsrichtlijn.

In het boek wordt verder vanuit de actualiteit per heffingswet een aantal bepalingen getoetst aan het EU-recht. Het gaat hierbij om de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965. Tevens is een apart hoofdstuk opgenomen over de invloed van het EU-recht op het internationale belastingrecht, waarbij onder meer de wisselwerking tussen het EU-recht en de belastingverdragen wordt besproken. Ten slotte wordt ingegaan op de invloed van het EU-recht op tal van formeelrechtelijke en procesrechtelijke vraagstukken.

In vergelijking met de vorige druk uit 2014 is er op het terrein van het Europese belastingrecht enorm veel veranderd. Met name het G20/OESO-project inzake Base Erosion and Profit

Shifting (BEPS) en de, mede daarmee verband houdende, initiatieven vanuit de EU op het gebied van belastingontwijking doen hun invloed voelen. De weerslag daarvan op de Nederlandse wetgeving vindt u terug in dit boek. Een ontwikkeling die nauw verbonden is met het vorenstaande, te weten de toenemende transparantie op fiscaal gebied, is ook in dit boek beschreven. Deze ontwikkeling komt met name terug in de toegenomen internationale gegevensuitwisseling die vooral Europeesrechtelijk is gefundeerd. Kortom, alle relevante ontwikkelingen van de afgelopen jaren op het gebied van het Unierecht die gevolgen hebben voor de Nederlandse fiscaliteit zijn in dit boek beschreven.

Namens de Nederlandse EU Tax Services groep van Ernst & Young Belastingadviseurs LLP bieden wij met gepaste trots dit boek aan. Op deze plek willen wij alle auteurs bedanken voor hun inzet.

Het manuscript werd afgerond op 31 december 2018. Met ontwikkelingen na die datum is, behoudens enkele uitzonderingen, geen rekening gehouden.

Mocht u naar aanleiding van dit boek vragen hebben, dan kunt u deze richten aan [daniel.smit@nl.ey.com](mailto:daniel.smit@nl.ey.com), [arjo.van.eijsden@nl.ey.com](mailto:arjo.van.eijsden@nl.ey.com), of [ben.kiekebeld@nl.ey.com](mailto:ben.kiekebeld@nl.ey.com).

Daniël Smit  
Arjo van Eijsden  
Ben Kiekebeld

## HOOFDSTUK 1

# Europees belastingrecht in kort bestek

### 1.1 De Europese Unie in historisch perspectief

Op 1 juli 2013 is de Europese Unie met Kroatië uitgebreid tot 28 lidstaten. Hoe anders was het toen in 1952 slechts zes landen besloten tot vorming van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal (EGKS)!

In 1952 waren het Frankrijk, Duitsland, Italië en de Benelux-landen, die de handel voor kolen en staal wilden bevorderen door vorming van een gemeenschappelijke markt. De deelnemende landen verplichtten zich geen concurrentieverstorende maatregelen te treffen voor de handel in kolen en staal. Het politieke motief was het voorkomen van oorlog tussen de toenmalige aartsvijanden Frankrijk en Duitsland. Door de zeggenschap over kolen en staal, de grondstoffen die bij uitstek nodig zijn voor oorlogvoering, in handen te leggen van een supranationale entiteit zou de veiligheid in Europa toenemen.

De EGKS bleek zo succesvol dat in 1957 besloten werd tot een verdere integratie. Het Verdrag van Rome – getekend door dezelfde zes landen – richtte de Euratom en de Europese Economische Gemeenschap (EEG) op. Het doel van het EEG-verdrag was de vorming van een Europese Economische Gemeenschap met een interne markt die zich kenmerkt door een vrij verkeer van personen, goederen, diensten en kapitaal. In 1967 werden de drie organisaties door tekening van het Fusieverdrag samengevoegd. Hierna werkten ze verder samen onder de naam Europese Gemeenschappen (EG).<sup>1</sup>

In de volgende jaren traden meer landen toe tot de Europese Gemeenschap: in 1973 het Verenigd Koninkrijk, Ierland en Denemarken; in 1981 Griekenland en in 1986 Spanje en Portugal. In 1995 zijn Zweden, Finland en Oostenrijk tot de Europese Unie toegetreden.

In het begin van de jaren negentig werd de samenwerking intenser. In 1992 werd het Verdrag van Maastricht ondertekend. De al bestaande verdragen, zoals het EG-verdrag en het EGKS-verdrag werden onder de noemer gebracht van het EU-verdrag. Daarnaast voorzag het EU-verdrag in een uitbreiding van het sociaal beleid, de buitenlandse politiek, defensie, veiligheid en burgerschap. Een belangrijk punt was ook de instelling van de Europese Monetaire Unie, als tussenfase om te komen tot een gemeenschappelijke munteenheid,

---

<sup>1</sup> Zie hierover ook, bijv., W.T. Eijssbouts e.a. (red.), *Europees Recht – Algemeen Deel*, Groningen: Europe Law Publishing 2015 (5e druk).

destijds nog ECU geheten. In de overbruggingsperiode was de bandbreedte waarbinnen de valuta van de deelnemende landen konden fluctueren aan maxima gebonden, ook wel het Europees Monetair Stelsel (EMS) genoemd. De wisselkoersverhoudingen tussen de participerende landen zijn in 1998 vastgesteld en de invoering van de Euro als betaalmiddel was in 2002 een feit. Bij invoering van een gemeenschappelijke munt zijn afspraken gemaakt over de begrotingsdiscipline van de deelnemende landen in het Stabiliteitspact.

Op 1 mei 2004 zijn Tsjechië, Polen, Hongarije, Slowakije, Slovenië, Letland, Estland, Litouwen, Cyprus en Malta toegetreden tot de Europese Unie, op 1 januari 2007 Bulgarije en Roemenië, en op 1 juli 2013 Kroatië. Hoewel in bepaalde gevallen overgangsregelingen zijn getroffen, is het gemeenschapsrecht in al zijn facetten nu ook op deze toegetreden lidstaten van toepassing.<sup>2</sup>

Een verdere integratie is tot stand gekomen met de ondertekening van het Verdrag van Lissabon op 13 december 2007. Na ratificatie door de lidstaten trad het verdrag op 1 december 2009 in werking. De belangrijkste wijzigingen die besloten liggen in het verdrag betreffen de afschaffing van de Europese pijlerstructuur, het toegenomen belang van het stemmen via gekwalificeerde meerderheid in de Raad (in niet-belastingzaken), een grotere rol voor het Europees Parlement en de introductie van een vaste voorzitter van de Europese Raad en de Hoge Vertegenwoordiger voor buitenlandse zaken.

Op 1 juli 2013 trad Kroatië zoals gezegd toe tot de Europese Unie. Daarmee komt het totale aantal lidstaten op 28 te staan. De uitbreiding van de Europese Unie lijkt overigens niet tot een einde te zijn gekomen. Turkije, Macedonië, Montenegro, Albanië en Servië zijn ondertussen aangemerkt als kandidaat-lidstaat.<sup>3</sup> Verder worden als potentiële kandidaat-lidstaten genoemd: Bosnië-Herzegovina en Kosovo.

Een trendbreuk vormt het feit dat het Verenigd Koninkrijk de Europese Raad op 29 maart 2017 formeel heeft laten weten uit de EU te willen treden, als gevolg van de uitkomst van een Brits referendum in juni 2016. Het Verenigd Koninkrijk zal de EU op 29 maart 2019 verlaten (deze uittreding wordt vaak aangeduid met de term 'Brexit'). Op dit moment voert het Verenigd Koninkrijk onderhandelingen met de EU over een uittredingsverdrag. Ten tijde van afronding van het manuscript van deze brochure was het onderhandelingsresultaat nog niet bekend.

## 1.2 De instellingen van de Europese Unie

De Europese Unie kent een aantal instellingen: de Europese Raad, de Raad van de Europese Unie, de Europese Commissie, het Europees Parlement, de Europese Rekenkamer en het

2 Zie over de temporele werking van de Europese verdragsvrijheden en fiscale richtlijnen bij toetreding: D.S. Smit, *EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2012, p. 699-719.

3 IJsland diende in 2009 een verzoek tot toetreding in, nadat de economie was ingestort door de Icesave-bankencrisis. In maart 2015 kondigde het echter aan niet verder meer te willen onderhandelen over toetreding.

Hof van Justitie van de Europese Unie. Hierna wordt kort aangegeven wat de doelstellingen zijn van deze instellingen.<sup>4</sup>

### 1.2.1 De Europese Raad

De Europese Raad geeft de nodige (politieke) impulsen voor de ontwikkeling van de Unie en stelt algemene politieke beleidslijnen vast. De Europese Raad is samengesteld uit de staatshoofden en regeringsleiders van de lidstaten en de voorzitter van de Commissie. Zij worden bijgestaan door de ministers van Buitenlandse Zaken van de lidstaten en door een lid van de Commissie. De EU-leiders houden gewoonlijk om de drie maanden een topontmoeting, die wordt geleid door een permanente voorzitter (op dit moment is dat Donald Tusk).

### 1.2.2 De Raad van de Europese Unie

De Raad draagt zorg voor de coördinatie van het algemene economische beleid van de lidstaten. Bij voorstellen van de Commissie heeft de Raad beslissingsbevoegdheid. De Raad bestaat uit een vertegenwoordiger van elke lidstaat op ministerieel niveau die gemachtigd is om de regering van de lidstaat die hij vertegenwoordigt, te binden. Het voorzitterschap wordt in de Raad door de lidstaten bij toerbeurt uitgeoefend voor de tijd van zes maanden.

### 1.2.3 De Europese Commissie

De Commissie heeft 28 leden: de Commissarissen worden door de Europese Raad ter goedkeuring voorgedragen aan het Europees Parlement. Iedere Commissaris heeft een portefeuille waarvoor hij verantwoordelijk is. De Commissie vormt het dagelijks bestuur van de Unie. Ze is verantwoordelijk voor het indienen van wetsvoorstellen, het beheren van de EU-begroting, het handhaven van het EU-recht (in samenwerking met het HvJ EU) en het vertegenwoordigen van de EU op internationaal niveau.<sup>5</sup>

### 1.2.4 Het Europees Parlement

Het Europees Parlement treedt op als medewetgever binnen de EU. Het parlement, nu bestaande uit 751 leden, wordt iedere vijf jaar rechtstreeks gekozen door de stemgerechtigden in de EU. De volgende verkiezingen zijn in 2019. Het parlement houdt zich bezig met EU-wetgeving, EU-toezicht en EU-controle. Zo keurt het parlement samen met de Raad van de Europese Unie op basis van voorstellen van de Europese Commissie EU-wetgeving goed. De bevoegdheden van het Europees Parlement gaan minder ver dan de bevoegdheden van het parlement in Nederland. Dit wordt ook wel aangeduid als het *democratisch manco* van Europa.

4 Zie meer uitgebreid, bijv.: W.T. Eijsbouts e.a. (red.), *Europees Recht – Algemeen Deel*, Groningen: Europe Law Publishing 2015 (5e druk), hfdst. 2.

5 Zie art. 17 VEU. Zie ook nader, onder andere: W.T. Eijsbouts e.a. (red.), *Europees Recht – Algemeen Deel*, Groningen: Europe Law Publishing 2015 (5e druk), p. 51-55.

### 1.2.5 De Europese Rekenkamer

De Rekenkamer onderzoekt de binnenkomende en uitgaande gelden van de Unie en controleert de rechtmatigheid en regelmatigheid hiervan.

### 1.2.6 Het Hof van Justitie van de Europese Unie

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJ EU) verzekert de eerbiediging van het recht bij de uitlegging en toepassing van de Europese verdragen. Het bestaat uit twee rechtelijke instanties: het Hof van Justitie en het Gerecht.<sup>6</sup>

Zoals gezegd heeft het HvJ EU tot doel om een juiste uitleg en toepassing van het EU-recht te waarborgen. Van belang daarbij is dat de nationale rechter in eerste instantie zelf toetst of een maatregel in overeenstemming is met het EU-recht. Als een rechter oordeelt dat een regel in strijd komt met het EU-recht staan verschillende mogelijkheden open. Ofwel de regeling is duidelijk in strijd met het EU-recht. In dat geval is sprake van een *acte clair*. Anderzijds kan de nationale rechter verwijzen naar eerdere zaken van het HvJ EU waarin een maatregel in strijd werd geacht met het EU-recht. In dat geval is sprake van een *acte éclairé*.<sup>7</sup> Als er echter redelijke twijfel bestaat over de interpretatie van het EU-recht, kan de nationale rechter een zogeheten prejudiciële vraag stellen aan het HvJ EU over de uitleg van de bepaling in kwestie. De hoogste nationale rechter is hiertoe zelfs verplicht.<sup>8</sup> Als een rechter ten onrechte geen prejudiciële vragen stelt, kan de Europese Commissie zelfs een zogenoemde inbreukprocedure beginnen.<sup>9</sup> Onder omstandigheden rust op de laatste instantie die rechtspreekt een motiveringsplicht indien deze instantie afziet van het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ EU. Het ontbreken van een dergelijke motivering kan in strijd komen met het recht op een eerlijk proces.<sup>10</sup>

Belangrijk is verder dat het EU-recht geen eigen formeel belastingrecht kent. Het formele belastingrecht van de lidstaten en de procedures die daarbij horen gelden ook voor toetsing van het EU-recht. Indien een belastingplichtige van mening is dat een maatregel strijdig is met het EU-recht zal deze dan ook de normale, nationale bezwaarprocedure moeten doorlopen. Het EU-recht stelt echter wel bepaalde randvoorwaarden aan het formele recht van de lidstaten. In hoofdstuk 6 wordt hierop dieper ingegaan.

6 Zie art. 19 VEU. Zie ook nader, bijv.: W.T. Eijsbouts e.a. (red.), *Europees Recht – Algemeen Deel*, Groningen: Europe Law Publishing 2015 (5e druk), p. 55-58.

7 Zie nader: D.M. Weber & F.H.J. Davits, 'De acte éclairé en acte clairleer in het belastingrecht – algemeen (deel I)', *TFB* 2008/2, p. 7-13, alsmede van dezelfde auteurs, 'De acte éclairé en acte clairleer in het belastingrecht – de praktische toepassing (deel II)', *TFB* 2008/3, p. 8-15. Voor een kritische beschouwing zie ook P. Kavelaars, 'Acte clair en acte éclairé: niet zo clair', *NTFR* 2015/2110. De auteur is van mening dat de Hoge Raad er goed aan zou doen in zaken waar het EU-recht mogelijk een rol speelt consequent en uitdrukkelijk te motiveren waarom hij van oordeel is dat wel of juist geen prejudiciële vragen zouden moeten worden gesteld. Dit kan onder andere leiden tot een concrete invulling van de leerstukken acte clair en de acte éclairé.

8 Zie art. 267 VWEU.

9 HvJ EU 4 oktober 2018, C-416/17 (*Commissie tegen Frankrijk*), V-N 2018/56.10.

10 EHRM 8 april 2014, 17120/09 (*Dhahbi tegen Italië*), *H&I* 2014/272.

### 1.3 Verhouding tussen Europees recht en Nederlands belastingrecht

#### 1.3.1 Algemeen

In de zaak *Costa-Enel*<sup>11</sup> heeft het HvJ EU geoordeeld dat het toenmalige EEG-verdrag – anders dan met gewone internationale verdragen het geval is – een eigen rechtsorde in het leven heeft geroepen (communautaire rechtsorde). Deze rechtsorde is bij de inwerkingtreding van het EEG-verdrag in de rechtsorde van de lidstaten opgenomen, zodat de lidstaten hiermee rekening moeten houden. De EU heeft rechtspersoonlijkheid, eigen organen, een vertegenwoordigingsbevoegdheid op het internationale vlak en in het bijzonder praktische bevoegdheden ten gevolge van het feit dat de lidstaten hun bevoegdheden hebben ingeperkt of aan de Unie hebben overgedragen. Hierdoor is hun soevereiniteit begrensd. De lidstaten hebben daarom een rechtsstelsel in het leven geroepen dat bindend is, zowel voor henzelf als voor hun onderdanen.

Er bestaan drie bronnen van gemeenschapsrecht, te weten:

- primair recht: de verdragen van de Europese Unie;
- secundair recht: o.a. verordeningen, richtlijnen, besluiten,<sup>12</sup> aanbevelingen en adviezen alsmede internationale verdragen; en
- uitspraken van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

#### 1.3.2 Primair EU-recht

De bepalingen die voortvloeien uit de verdragen van de Europese Unie<sup>13</sup> worden aangeduid als *primair EU-recht*. De meeste van deze bepalingen hebben rechtstreekse werking. Dit wil zeggen dat door belanghebbenden voor een nationale rechter direct een beroep op deze bepalingen kan worden gedaan. Voorwaarde daarbij is dat de desbetreffende bepaling onvoorwaardelijk en voldoende duidelijk is geformuleerd en geen discretionaire bevoegdheid toekent aan de instellingen van de lidstaten. Daarnaast kan ook de Commissie een lidstaat voor het HvJ EU dagen als deze lidstaat een verplichting op grond van het primaire EU-recht niet is nagekomen. Dit is een machtig wapen van de Commissie, waarvan zij ook geregeld gebruikmaakt.

Het primaire EU-recht kent een aantal bepalingen die van groot belang zijn voor het Nederlandse belastingrecht. Zo stelt art. 18 VWEU dat iedere vorm van discriminatie naar nationaliteit binnen de werkingssfeer van het verdrag is verboden. Niet alleen maatregelen die direct onderscheid maken op basis van nationaliteit kunnen vallen onder het EU-rechtelijke discriminatieverbod, maar ook alle maatregelen die een onderscheid maken op basis van een ander criterium, zoals woonplaats, waarbij echter wel in hoofdzaak personen met een andere nationaliteit worden getroffen. In dat geval spreekt men van

11 HvJ EG 15 juli 1964, 6/64 (*Costa/E.N.E.L.*).

12 Het rechtsinstrument beschikking is met de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon komen te vervallen. De categorie 'besluit' heeft overigens een ruimere definitie dan de beschikking.

13 Wij doelen hiermee op het VEU (Verdrag betreffende de Europese Unie) en het VWEU (Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie).



indirecte discriminatie of, zuiverder, verkapte discriminatie. In de praktijk zijn het vooral de volgende beginselen waarop een beroep kan worden gedaan:

- reis- en verblijfsrecht van burgers van de Unie;
- vrij verkeer van goederen;
- vrij verkeer van personen (ook rechtspersonen);
- vrij verkeer van diensten;
- vrij kapitaal- en betalingsverkeer.

#### ***Territoriale werking van het EU-recht***

Territoriaal gezien bestaat de Europese Unie niet louter uit een optelsom van het grondgebied van de 28 lidstaten. Zo zijn de bepalingen van de Europese verdragen van toepassing, behoudens enkele uitzonderingen, op Guadeloupe, Frans Guyana, Martinique, Mayotte, Réunion en Saint Martin, de Azoren, Madeira, de Canarische Eilanden, Ceuta en Melilla.

Wat het Koninkrijk der Nederlanden betreft, maken voorts de landen Aruba, Curaçao en Sint-Maarten en de drie afzonderlijke openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius and Saba (BES-eilanden) onderdeel uit van de associatie van de landen en gebieden overzee (ook wel aangeduid als LGO).<sup>14</sup> De LGO hebben een associatie met de Europese Unie. De inhoud van de associatie is uitgewerkt in het LGO-besluit.<sup>15</sup> In de aanhef van het besluit wordt opgemerkt dat het VWEU en de afgeleide wetgeving niet automatisch van toepassing zijn op de LGO, met uitzondering van een aantal uitdrukkelijk als zodanig aangegeven bepalingen.<sup>16</sup>

Verder zijn de bepalingen van de Europese verdragen, behoudens enkele uitzonderingen, van toepassing op de Europese grondgebieden welke buitenlandse betrekkingen door een lidstaat worden behartigd.<sup>17</sup> Op dit moment valt Gibraltar onder deze bepaling aangezien het onderdeel is van het Europese grondgebied en de externe betrekkingen van Gibraltar worden verzorgd door het Verenigd Koninkrijk.<sup>18</sup> De relatie tussen de Europese Unie en *echte* derde landen, in het bijzonder de impact van het vrije kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen op de directe belastingen, komt in paragraaf 1.12 uitgebreid aan de orde.

### **1.3.3 Beslisschema fundamentele vrijheden**

Aan de hand van een beslissingsschema dat het HvJ EU door de jaren heen heeft ontwikkeld, stelt het HvJ EU vast of een belastingmaatregel in strijd is met de fundamentele vrijheden uit het VWEU.

1. *Heeft belanghebbende toegang tot het VWEU?*
2. *Is er sprake van een beperking van de rechten die zijn toegekend onder het VWEU?*

<sup>14</sup> Art. 355, tweede lid, VWEU.

<sup>15</sup> Besluit 2013/755/EU van de Raad van 25 november 2013 betreffende de associatie van de landen en gebieden overzee met de Europese Unie, *PbEU* 2013, L 344/1.

<sup>16</sup> Zie o.a. HvJ EU 5 juni 2014, gevoegde zaken C-24/12 (*X BV*) en C-27/12 (*TGB Limited*).

<sup>17</sup> Zie art. 355, derde lid, VWEU.

<sup>18</sup> Zie nader: D.S. Smit, 'The position of the EU Member States' associated and dependent territories under the freedom of establishment, the free movement of capital and secondary EU law in the field of company taxation', *Intertax* 2011/2, p. 40-61; S.C.W. Douma, 'Welcome to the Rock', *NtFR* 2013/2313.

3. Dient de beperkende maatregel een legitieme doelstelling van algemeen belang die deze beperking kan rechtvaardigen?
4. Is de beperkende maatregel geschikt om het beoogde doel te bereiken?
5. Is de beperkende maatregel gelet op het beoogde doel proportioneel?

### 1. Heeft belanghebbende toegang tot het VWEU?

Voor toegang tot het VWEU geldt in algemene zin dat sprake moet zijn van een grensoverschrijdende economische activiteit binnen de Europese Unie, waarbij een beroep kan worden gedaan op een van de vrijheden genoemd in het VWEU.<sup>19</sup>

Toegang tot het VWEU bestaat niet als er sprake is van een zuiver nationale situatie.<sup>20</sup> Het HvJ EU acht zich echter wel bevoegd om uitleg te geven in puur binnenlandse situaties indien Europese wetgeving ook voor puur binnenlandse situaties in de nationale wet is geïmplementeerd.

Als kunstmatig situaties worden gecreëerd om toegang tot het VWEU te krijgen, zal de toegang worden geweigerd op grond van de misbruikjurisprudentie van het HvJ EU.<sup>21</sup> De misbruikdoctrine is momenteel actueel. Vooral in internationale (belasting)planningsstructuren komt de vraag aan de orde of sprake is van misbruik. Misbruik kan zowel spelen bij de toegangsvraag als bij de rechtvaardigingsgronden. Het onderscheid zou naar onze mening moeten zijn dat misbruik van EU-recht bepalend is voor toegang, terwijl misbruik van nationaal (belasting)recht een mogelijke rechtvaardigingsgrond is. Wij merken echter op dat het HvJ EU op dit punt zelf voor nogal wat verwarring zorgt. Zo toetste hij in, bijvoorbeeld, *Cadbury Schweppes* pas aan de eisen die aan de vestigingsvrijheid worden gesteld in het kader van de rechtvaardigingsgronden.<sup>22</sup> Ook de Hoge Raad maakt geen expliciet onderscheid tussen misbruik van Europees recht en misbruik van nationaal belastingrecht.<sup>23</sup> Het gaat hier overigens niet om een academische discussie. In het kader van de toegangsvraag gelden de eisen van geschiktheid en proportionaliteit (zie ook hierna) namelijk niet, terwijl dit wel het geval is in het kader van de rechtvaardigingsgronden.

### 2. Is er sprake van een beperking van de rechten die zijn toegekend onder het VWEU?

De nationale maatregel moet een beperking opleveren van de toegekende Europese rechten. Daarvan is bijvoorbeeld sprake bij schending van de EU-verdragsvrijheden. Beperkingen doen zich ook voor als sprake is van discriminatie.<sup>24</sup> Te denken valt aan een dividendvrijstelling die

19 Voor het reis- en verblijfsrecht van burgers van de Europese Unie en het vrije kapitaal- en betalingsverkeer (zie, bijv., HvJ EG 11 december 2003, C-364/01 (*Barbier*)) geldt de eis van economische activiteit echter niet.

20 Zie onder meer: HvJ EG 26 januari 1993, C-112/91 (*Werner*), punt 17; HvJ EG 17 juli 1997, C-28/95 (*Leur-Bloem*), punt 33 en HvJ EG 22 december 2008, C-48/07 (*Les Vergers du Vieux Travers*), punt 27.

21 Zie onder meer: HvJ EG 19 januari 1988, 292/86 (*Gullung*); HvJ EG 14 december 2000, C-110/99 (*Emsland-Stärke*) en HvJ EG 12 september 2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*).

22 HvJ EG 12 september 2006, C-196/04 (*Cadbury Schweppes*).

23 Zie HR 1 juni 2012, 11/00009, *BNB* 2012/213; HR 23 januari 2004, 38 258, *BNB* 2004/142; HR 21 april 2017, 15/05357, *BNB* 2017/162, r.o. 3.3.3. In deze zaken oordeelde de Hoge Raad dat het niet voor redelijke twijfel vatbaar is dat indien sprake is van ontduiking van de nationale belastingwet niet met vrucht een beroep kan worden gedaan op de door het VWEU gewaarborgde vrijheid van kapitaalverkeer.

24 Zie art. 18 VWEU.

slechts openstaat voor opbrengst van aandelen in vennootschappen die zijn onderworpen aan de Nederlandse vennootschapsbelasting,<sup>25</sup> of een aftrekbeperking voor kosten die zien op buitenlandse deelnemingen.<sup>26</sup> Kortom, grensoverschrijdende activiteiten worden benadeeld ten opzichte van een vergelijkbare zuiver nationale situatie.

### **3. Dient de beperkende maatregel een legitieme doelstelling van algemeen belang die deze beperking kan rechtvaardigen?**

Ook als sprake is van een beperkende maatregel, kan een lidstaat zich beroepen op zogenoemde rechtvaardigingsgronden. Het moet daarbij gaan om een legitieme doelstelling van algemeen belang. Mogelijke rechtvaardigingsgronden staan in het VWEU zelf opgesomd, maar ook het HvJ EU heeft zich meer specifiek uitgelaten over mogelijke rechtvaardigingsgronden op het terrein van de directe belastingen. Deze ongeschreven rechtvaardigingsgronden van het HvJ EU worden ook wel aangeduid als de *rule of reason*.<sup>27</sup> Territorialiteit, de doeltreffendheid van fiscale controles, de noodzaak de samenhang van het belastingstelsel te waarborgen, de bestrijding van misbruik van nationaal recht en de noodzaak tot het behoud van een evenwichtige verdeling van heffingsbevoegdheid tussen lidstaten zijn enkele rechtvaardigingsgronden die zijn geaccepteerd door het HvJ EU.

### **4. Is de beperkende maatregel geschikt om het beoogde doel te bereiken?**

Ook al is sprake van een rechtvaardigingsgrond, dan betekent dat nog niet dat de beperkende maatregel geschikt is om het beoogde doel te bereiken. Zo speelde in de zaak *Particuliere Beveiliging*<sup>28</sup> de eis in de Spaanse wetgeving dat bestuurders en directeuren van beveiligingsbedrijven in Spanje gevestigd moeten zijn. Het HvJ EU oordeelde dat deze bepaling niet noodzakelijk was om de openbare veiligheid in Spanje te verzekeren. De Spaanse openbare orde kwam niet in het geding aangezien tegen ieder bedrijf sancties mogelijk waren, onafhankelijk van de woonplaats van de leidinggevenden. Bovendien kon de betaling van eventuele geldstraffen worden gewaarborgd door vooraf zekerheid te doen stellen. In latere fiscale jurisprudentie speelt de geschiktheidstoets een steeds prominentere rol. Het HvJ EU heeft een beroep op de *rule of reason* in fiscale zaken al enkele malen afgewezen met als reden dat de aangevochten fiscale regeling het door een lidstaat naar voren gebrachte algemeen belang niet op een coherente en consistente wijze nastreefde.<sup>29</sup> Omdat het HvJ EU in dat geval niet meer aan een inhoudelijke toetsing toekomt, kunnen de gevolgen voor de lidstaat in kwestie verstrekkend zijn. Van belang in dit kader is dat de door de lidstaat ingeroepen rechtvaardiging ook daadwerkelijk en op consistente wijze de achterliggende doelstelling van de aangevochten regeling representeert.

25 Zie HvJ EG 6 juni 2000, C-35/98 (*Verkooijen*), over de Nederlandse dividendvrijstelling in de inkomstenbelasting.

26 Zie HvJ EG 18 september 2003, C-168/01 (*Bosal Holding BV*), dat handelde over de Nederlandse beperking van kosten die verband houden met een buitenlandse deelneming in de vennootschapsbelasting.

27 Een beginsel ontwikkeld door het HvJ EG: HvJ EG 20 februari 1979, 120/78 (*Cassis de Dijon*).

28 HvJ EG 29 oktober 1998, C-114/97 (*Particuliere Beveiliging*).

29 Zie, onder andere, HvJ EU 10 februari 2011, C-436/08 en C-437/08 (*Haribo en Österreichische Salinen*), punten 132-133; HvJ EG 11 juni 2009, C-521/07 (*Commissie/Nederland*), punt 51 en HvJ EU 22 februari 2018, gevoegde zaken C-398/16 en C-399/16 (*X BV en X NV*), punt 50.

### 5. Is de beperkende maatregel gelet op het beoogde doel proportioneel?

Een nationale maatregel waarvoor op zichzelf beschouwd een geldige rechtvaardigingsgrond kan worden aangedragen, kan *overkill* bevatten. De maatregel mag niet verder gaan dan noodzakelijk is om het doel te bereiken. In Duitsland mochten buitenlandse bieren die niet in overeenstemming met het Rheinheitsgebot<sup>30</sup> waren gebrouwen niet worden verkocht als *bier* op de Duitse markt. Het HvJ EU besliste dat het Duitse Rheinheitsgebot niet evenredig was. Een ander voorbeeld is de zaak *Société Papillon*, waarin werd geoordeeld dat Frankrijk bepaalde structuren niet categorisch mag uitsluiten van fiscale consolidatie vanwege het risico van dubbele verliesnemings.<sup>31</sup> Een ander voorbeeld is de zaak *National Grid Indus*, waarin het HvJ EU oordeelde dat de Nederlandse eindheffing – op grond waarvan meteen diende te worden afgerekend over de latente meerwaarden bij verplaatsing van de werkelijke leiding van een vennootschap naar een andere lidstaat – niet aan het evenredigheidsbeginsel voldeed (dus verder ging dan noodzakelijk om het doel te bereiken) en daarom strijdig was met het EU-recht.<sup>32</sup>

#### 1.3.4 Misbruik en het EU-recht

Een belangrijke vraag is in hoeverre fiscale anti-misbruikbepalingen zijn toegestaan onder het primaire en secundaire EU-recht. Uit de Europese rechtspraak vloeit in ieder geval voort dat anti-misbruikwetgeving steeds maatwerk moet bieden en dus geen *overkill* mag bevatten. Verder hanteert het HvJ, volgens ons, slechts 1 misbruikbegrip, ongeacht of het gaat om toetsing aan het primaire of secundaire EU-recht.<sup>33</sup> Tot slot kijkt het HvJ in dit verband zowel naar het motief van de belastingplichtige (subjectieve toets) en naar het doel van de in het geding zijnde bepaling (objectieve toets). In dit verband was lange tijd onduidelijk of belastingontwijking het enige óf wezenlijke motief moet zijn. Dit wordt veroorzaakt door de terminologie die het HvJ EU zelf gebruikt. Een sprekend voorbeeld is het arrest *Halifax* waarbij het HvJ EU in eerste instantie spreekt over het *wezenlijke* doel, maar vervolgens overweegt dat geen sprake is van misbruik als er een andere verklaring bestaat dan de *loutere* verkrijging van belastingvoordelen.<sup>34</sup> Met het arrest *Part Service* lijkt intussen vast te staan dat het moet gaan om het wezenlijke doel/hoofddoel.<sup>35</sup> Geconfronteerd met een casus waarin ook economische doelen op het vlak van marketing en garantie mogelijk een rol hebben gespeeld, oordeelde het HvJ EU namelijk dat reeds sprake is van misbruik indien het verkrijgen van een – in die casus met de strekking van de Btw-richtlijn strijdig – belastingvoordeel het wezenlijke motief is geweest. Hoewel dit ziet op de toepassing van de Btw-richtlijn en niet ziet op de fundamentele vrijheden is er naar onze mening geen aanleiding om te veronderstellen dat het HvJ EU bij de fundamentele vrijheden een andere definitie zal hanteren.<sup>36</sup> Dit lijkt het HvJ EU te bevestigen in het arrest *Foggia*, waarin zij spreekt van het algemene beginsel van Unierecht dat rechtsmisbruik

30 HvJ EG 12 maart 1987, 178/84 (*Rheinheitsgebot*).

31 HvJ EG 27 november 2008, C-418/07 (*Société Papillon*), punt 52 e.v.

32 HvJ EU 29 november 2011, C-371/10 (*National Grid Indus*).

33 HvJ EU 8 maart 2017, C-14/16 (*Euro Park Service*).

34 HvJ EG 21 februari 2006, C-255/02 (*Halifax*), punt 74.

35 HvJ EG 21 februari 2008, C-425/06 (*Part Service*), punt 62.

36 Zie ook HvJ EG 22 mei 2008, C-162/07 (*Amplificientifica*), punten 27-29 waarin het HvJ EU zowel naar de BTW-zaken als naar directe-belastingzaken verwijst.

verboden is.<sup>37</sup> Uit dit arrest kan ook worden afgeleid dat sprake kan zijn van misbruik ondanks dat er tevens zakelijke overwegingen aanwezig zijn.<sup>38</sup>

Het HvJ EU spreekt in het kader van misbruik stevast over kunstmatige constructies. De vraag die daarbij opkomt, is of sprake kan zijn van misbruik indien geen sprake is van een kunstmatige constructie, ongeacht de vraag of het wezenlijke doel belastingbesparing is geweest. Met andere woorden, betreft het een cumulatief vereiste om te komen tot misbruik? Ook hier zijn meerdere visies denkbaar.

Uit het arrest *Part Service* zou kunnen worden afgeleid dat er niet zozeer een cumulatief vereiste is, maar dat de aanwezigheid van een louter kunstmatige constructie een aanwijzing is dat sprake is van misbruik. Het HvJ overweegt:

“Wat het tweede criterium betreft, kan de nationale rechter bij de door hem te verrichten beoordeling het louter kunstmatige karakter van de handelingen in aanmerking nemen, alsmede de juridische, economische en/of persoonlijke banden tussen de betrokken ondernemingen (voormeld arrest *Halifax* e.a., punt 81). Uit dergelijke omstandigheden kan blijken dat verkrijging van een belastingvoordeel het wezenlijke doel is geweest, ook al hebben daarnaast economische doelen op het vlak van bijvoorbeeld marketing, organisatie en garantie mogelijk een rol gespeeld.”

Hieruit kan worden afgeleid dat ook indien geen sprake is van een louter kunstmatige constructie toch sprake kan zijn van misbruik indien uit het totaal van feiten blijkt dat de belastingbesparing het wezenlijke doel van de transactie is geweest.

Uit het arrest *Cadbury Schweppes* kan echter het tegendeel worden afgeleid. Bij *Cadbury Schweppes* stond vast dat de belastingbesparing de belangrijkste reden was om de financieringsmaatschappij in Ierland te vestigen. Het HvJ EU heeft echter vervolgens het volgende voor recht verklaard:

“De artikelen 43 EG en 48 EG moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen de opnemings in de belastinggrondslag van een in een lidstaat gevestigde binnenlandse vennootschap van door een gecontroleerde buitenlandse vennootschap in een andere lidstaat gemaakte winst wanneer deze winst daar lager wordt belast dan in eerstgenoemde lidstaat, tenzij een dergelijke opnemings gebeurt in geval van een volstrekt kunstmatige constructie, opgezet om de normaal verschuldigde nationale belasting te ontwijken. Een dergelijke belastingmaatregel moet bijgevolg buiten toepassing worden gelaten wanneer uit objectieve en door derden controleerbare elementen blijkt dat ondanks het bestaan van fiscale beweegredenen, de betrokken gecontroleerde buitenlandse vennootschap daadwerkelijk in de lidstaat van ontvangst is gevestigd en er daadwerkelijk economische activiteiten uitoefent.”

De vraag is op welke wijze deze twee arresten zich tot elkaar verhouden. Naar onze mening zit het wezenlijke verschil tussen beide arresten in de vraag of sprake is van strijd met doel en strekking van de desbetreffende regeling. In *Part Service* heeft het HvJ EU immers verduidelijkt dat ter beoordeling of de handelingen als misbruik kunnen worden beschouwd, de nationale rechter allereerst moet nagaan of het beoogde resultaat een belastingvoordeel is waarvan de toekenning in strijd zou zijn met een of meerdere

37 HvJ EU 10 november 2011, C-126/10 (*Foggia*), punt 50.

38 HvJ EU 10 november 2011, C-126/10 (*Foggia*), punt 35.