



Good governance: een spannende toekomst

Een Europese vertegenwoordiging van de lidstaten ten opzichte van derdelanden op het gebied van good governance van directe belastingen

Lianne de Bok

Studentnummer: 296434

Scriptiebegeleider: D.A. Albregtse;

Stagebegeleider: A.C.G.A.C. de Graaf

Den Haag, 7 maart 2011

Voorwoord

Beste lezer,

Deze scriptie vormt de afsluiting van de Master Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit te Rotterdam. De scriptie is onder andere het resultaat van een literatuur- en praktijkstudie tijdens mijn stage bij het Ministerie van Financiën te Den Haag.

De totstandkoming van deze Masterscriptie had niet zo succesvol kunnen plaatsvinden zonder de hulp van mijn collega's bij het Directoraat-Generaal Fiscale Zaken van het Ministerie van Financiën. In het bijzonder wil ik Arnaud de Graaf bedanken voor zijn creatieve ideeën en voor het feit dat hij altijd voor me klaarstond. Hij dacht voortdurend met me mee, waar ik erg veel aan heb gehad. Ook Thomas Stolk ben ik zeer dankbaar voor zijn praktische insteek. Doordat hij me meermaals met mijn neus op de feiten drukte, is de kwaliteit van deze scriptie enorm toegenomen. Daarnaast ben ik Ivo van der Steen, Hoofd Expertisecentrum Europees Recht van het Ministerie van Buitenlandse Zaken, zeer erkentelijk. Zelfs zonder dat hij me goed kende, was hij bereid me van hele heldere informatie over de EU te voorzien. Tot slot gaat mijn dank uit naar Dirk Albregtse, vanwege zijn kritische opmerkingen die me motiveerden om nóg beter mijn best te doen.

Ik wens u veel kennisvergaring en leesplezier toe,

Lianne de Bok,

Maart 2011

Inhoud

Gebruikte afkortingen en begrippen	5
Artikeloverzicht.....	6
1. Inleiding.....	7
1.1 Aanleiding scriptieonderwerp.....	7
1.2 Probleemstelling	8
1.3 Afbakening	8
1.4 Indeling en methodologie	9
2. Harmonisatieontwikkelingen en ideeën tot Europese vertegenwoordiging op het gebied van directe belastingen.....	10
2.1 Inleiding hoofdstuk 2	10
2.2 Korte kennismaking met de Europese Unie.....	10
2.3 Harmonisatieontwikkelingen op Europees niveau van directe belastingen.....	12
2.4 Tussenconclusie	16
3. Mogelijkheden en wenselijkheid van Europees optreden.....	17
3.1 Inleiding hoofdstuk 3	17
3.2 Waarom Europees optreden noodzakelijk en voordelig kan zijn	17
3.3 Ideeën tot eliminatie spanningen EU-recht en belastingverdragen vanuit de EU.....	19
3.4 Voor- en nadelen van de drie mogelijkheden tot Europees optreden	21
3.5 De keuze voor een focus op good governance.....	23
3.6 Tussenconclusie	26
4. Interne bevoegdheid Europese Unie op gebied van directe belastingen.....	27
4.1 Inleiding hoofdstuk 4	27
4.2 Beginselen van attributie, subsidiariteit en evenredigheid	27
4.3 Rechtsgrond interne bevoegdheid op gebied van directe belastingen	31
4.4 Rechtsbasis volgend uit art. 115 VwEU en veranderingen door Lissabon-verdrag	32
4.5 Rechtsbasis volgend uit art. 352 VwEU en veranderingen door het Lissabon-verdrag.....	33
4.6 Karakter van de bevoegdheid	34
4.7 Tussenconclusie	37
5. Externe bevoegdheid Europese Unie	39
5.1 Inleiding hoofdstuk 5	39
5.2 Rechtspersoonlijkheid.....	39
5.3 Expliciete of impliciete bevoegdheid	40
5.4 Karakter van de bevoegdheid	44
5.5 Het meersnelhedenregime.....	44
5.6 Tussenconclusie	46

6. Bevoegdheden EU op het gebied van inlichtingenuitwisseling over en belastingheffing op spaartegoeden	47
6.1 Inleiding hoofdstuk 6.....	47
6.2 De totstandkoming van de Spaartegoedenrichtlijn	47
6.3 De wijze van onderhandelen met derdelanden	49
6.4 Mogelijk precedent op het gebied van inlichtingenuitwisseling in het algemeen	52
6.5 Mogelijke operatie van de EU namens de lidstaten in relatie tot derdelanden in de toekomst... 54	
6.6 Het Verenigd Koninkrijk en Duitsland sluiten principeovereenkomst met Zwitserland.....	56
6.7 Tussenconclusie	61
7. Bevoegdheden EU op het gebied van good governance in associatieakkoorden	62
7.1 Inleiding hoofdstuk 7	62
7.2 Good governance en het inlichtingspeelveld	62
7.3 Richtlijn voor Bijstand bij Invordering.....	65
7.4 Administratieve Samenwerkingsrichtlijn	67
7.5 Fraudebestrijding	71
7.6 Good governance in associatieakkoorden.....	74
7.7 Toekomstige mogelijkheden omtrent good governancebepalingen in associatieakkoorden	75
7.8 Tussenconclusie	77
8. Conclusie	78
8.1 Samenvatting	78
8.2 Eindconclusie.....	79
Literatuurlijst	81
Boeken	81
Artikelen	82
Jurisprudentie.....	82
Primair recht van de Europese Unie	83
Secundair recht van de Europese Unie	84
Digitale bronnen	85
Kamerstukken	86
Overigen	87

Gebruikte afkortingen en begrippen

AETR	Europese Overeenkomst betreffende de arbeidsvoorwaarden voor de bemanning van motorrijtuigen voor het internationale vervoer over de weg ¹
Art.	Artikel
Artt.	Artikelen
BTW	Belasting over de toegevoegde waarde
CCCTB	Common Consolidated Corporate Tax Base
EEG	Europese Economische Gemeenschap
EER	Europese Economische Ruimte
EG	Europese Gemeenschap
EGA	Europese Gemeenschap voor Atoomenergie
EGKS	Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal
EMU	Europese Monetaire Unie
ESC	Economisch en Sociaal Comité
EU	Europese Unie
EVA	Europese Vrijhandelsassociatie ²
EVRM	Europees Verdrag ter bescherming van de Rechten van de Mens
FD	Het Financieele Dagblad
GBVB	Gemeenschappelijk buitenlands en veiligheidsbeleid
HvJ	Hof van Justitie
j.o.	juncto
Jur.	Jurisprudentie van het Hof van Justitie en van het Gerecht van eerste aanleg
MoU	Memorandum of Understanding / Memorandum van Overeenstemming
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling ³
OLAF	Europees Bureau voor Fraudebestrijding ⁴ , het Fraude-onderdeel van de Europese Commissie
p.	Pagina
PbEU	Publicatieblad van de Europese Unie en haar voorgangers
PJSS	Politie en justitie samenwerking in strafzaken
pp.	Pagina's
r.o.	Rechtsoverweging
Raad	De Raad van de Europese Unie (ook wel Raad van Ministers genoemd)
Taxud	Directoraat-generaal Belastingen en douane-unie, het belastingtechnische onderdeel van de Europese Commissie
TIEA	Tax Information Exchange Agreement
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
vs.	Versus
VwEU	Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie
WABB-verdrag	Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken
WIB	Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen

¹ De Engelse term is European Road Transport Agreement (ERTA), maar omdat de procestaal van het arrest Frans was, is de afkorting AETR de meest gangbare.

² European Free Trade Association (EFTA) in het Engels, maar in de scriptie wordt gebruik gemaakt van de Nederlandse term.

³ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) in het Engels, maar in de scriptie wordt gebruik gemaakt van de Nederlandse term.

⁴ Naar de Franstalige naam Office Européen de la Lutte Antifraude.

Artikeloverzicht

Hierna volgt een kort overzicht van oude en nieuwe nummering in de Unieverdragen. Slechts de artikelen die voor de scriptie het meest van belang zijn en waarvan de oude nummering niet reeds in de tekst vermeld is, zijn opgenomen in dit overzicht.

VEU

Art. 4, lid 3 VEU

Art. 5 VEU

Art. 13 VEU

Art. 47 VEU

Art. 48 VEU

Oude nummering

art. 10 EG-Verdrag

art. 5 VEU

art. 7, lid 1, art. 8 en 9 EG-Verdrag

art. 281 EG-Verdrag

art. 48 VEU

VwEU

Art. 3 VwEU

Art. 26, lid 1 VwEU

Art. 114 VwEU

Art. 116 VwEU

Art. 117 VwEU

Art. 216 VwEU

Art. 263 VwEU

Art. 288 VwEU

Art. 294 VwEU

Art. 296 VwEU

Art. 329, lid 1 VwEU

Art. 352 VwEU

Oude nummering

art. 2 EG-verdrag

o.a. art. 3 en 14 EG-Verdrag.

art. 95 EG-Verdrag

art. 96 EG-Verdrag

art. 97 EG-Verdrag

o.a. art. 300, lid 1 EG-Verdrag

art. 230 EG-Verdrag

art. 249 EG-verdrag

art. 251 EG-Verdrag

art. 253 EG-verdrag

art. 11 EG-Verdrag

art. 308 EG-verdrag

1. Inleiding

1.1 Aanleiding scriptieonderwerp

“Brussel heeft plannen voor Europese Belasting” kopt het FD op 9 augustus 2010.⁵ Hoewel in dit artikel wordt gesproken over een luchtvaartbelasting en belasting op financiële transacties, spooft de krantenkop aan tot nadenken. In tijden van economische crisis komt er meer druk te staan op nationale begrotingen en belastingstelsels. Hierdoor gaan overheden op zoek naar andere middelen om geld in hun schatkisten te krijgen, zoals Europese of internationale fiscale samenwerking.⁶

Nederland heeft zo'n negentig bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting gesloten. De overige 26 EU-lidstaten hebben met Nederland, elkaar en derdelanden ook veel bilaterale belastingverdragen afgesloten. Op 1 januari 2009 waren slechts 11 van de 351 mogelijke bilaterale belastingverdragen nog niet gesloten of in werking getreden.⁷ Met andere woorden: op dat moment bestonden er reeds 340 bilaterale belastingverdragen binnen de interne markt.

Er valt wat voor te zeggen om directe belastingen in Europa vergaand te harmoniseren. Dit kan bijvoorbeeld door het sluiten van een multilateraal belastingverdrag voor de interne Europese markt, dat gebaseerd is op het OESO-Modelverdrag en de aanwezige bilaterale belastingverdragen tussen lidstaten vervangt. Ook kan een hoog niveau van Europese samenwerking worden bereikt door het instellen van een richtlijn over de verdeling van heffingsrechten tussen lidstaten en over het voorkomen van dubbele belasting en non-heffing. Een derde, mijns inziens aantrekkelijke, optie is om een Europees modelverdrag ter voorkoming van dubbele belasting te creëren. Dit model zou gebaseerd kunnen worden op het OESO-Modelverdrag, waaraan vervolgens een Europeesrechtelijk tintje zou kunnen worden gegeven. Door middel van zo'n modelverdrag zou de EU als geheel verdragen af kunnen sluiten met derdelanden. Bilaterale verdragen tussen EU-lidstaten en derdelanden zouden dan overbodig zijn. Echter, zoals in deze scriptie zal blijken, zullen deze drie ontwikkelingen niet snel plaatsvinden. Lidstaten behouden namelijk graag hun fiscale soevereiniteit. Op grond van art. 115 VwEU moeten de lidstaten met eenparigheid van stemmen beslissingen nemen op belastinggebied, waardoor het lastig is directe belastingen te harmoniseren.⁸

⁵ Het Financieele Dagblad, *Brussel heeft plannen voor Europese belasting*, 9 augustus 2010, <http://www.fd.nl/artikel/19402585/brussel-heeft-plannen-europese-belasting>.

⁶ Brief van de Staatssecretaris van Buitenlandse Zaken, Kamerstukken II, vergaderjaar 2008-2009, 22 112, nr. 883, p. 2.

⁷ Mededeling aan de leden inzake verzoekschrift 666/2008, Europees Parlement, 25 september 2009, CM\791837 NL, p. 2, via http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/peti/cm/791/791837/791837nl.pdf

⁸ Vanwege dit unanimitieitsvereiste is het bijvoorbeeld nodig dat alle lidstaten akkoord gaan met implementatie van een CCCTB-richtlijn, zelfs als zij buiten het CCCTB-regime wensen te blijven. Daarom zijn alle lidstaten ook verplicht om voor belastingplichtigen de mogelijkheid tot toepassing van de unilaterale voorkomingsregelingen van de CCCTB open te laten als alternatief voor voorkomingsregelingen die zij in belastingverdragen hebben vastgelegd, zie M. Evers, *De CCCTB en haar grenzen. Enkele internationale aspecten van een communautaire belastinggrondslag*, Maandblad Belasting Beschouwingen, 2008/11.

Wat is er voor nodig om Europese samenwerking in directe belasting in relatie tot derdelanden wel tot een realistische toekomst te maken? Het is van belang dat de EU zowel bekwaam als bevoegd is om namens de lidstaten met derdelanden verplichtingen aan te gaan op het gebied van directe belastingen. Deze bevoegdheid hangt, zoals in de scriptie zal blijken, sterk samen met de reeds gerealiseerde mate van harmonisatie op de interne markt. Omdat ik verwacht dat een algehele Europese samenwerking op het gebied van directe belastingen in relatie tot derdelanden voorlopig een utopie blijft, heeft deze scriptie een praktische insteek gekregen. Ik ben namelijk van mening dat op een bepaald deelgebied van directe belastingen, namelijk “good governance”, een vertegenwoordiging van de lidstaten door de EU als eerste te verwachten is. Dit deelgebied wordt aangeduid met “good governance in taxation” (kortweg: good governance), oftewel goed bestuur in belastingzaken. Good governance geeft in feite aan dat overheden zich moeten gedragen als een goede verdragspartner. Deze overheid is transparant, wisselt inlichtingen uit en is een eerlijke concurrent op belastinggebied. Good governance geeft dus geen waardeoordeel (“goed” of “slecht”). Ook geeft het geen intentie weer⁹; good governance is een begrip. Het begrip is door de EU zelf gecreëerd als gezamenlijke noemer voor een aantal richtlijnen en overeenkomsten. Ik verwacht dat er bij de lidstaten dusdanig sterke prikkels zijn om te harmoniseren op het gebied van good governance, dat het goed mogelijk is dat op dit deelgebied van directe belastingen als eerste een dergelijke Europese vertegenwoordiging ten opzichte van derdelanden zal plaatsvinden. Bovendien is het harmonisatieniveau op de interne markt al redelijk gevorderd: er bestaan reeds Europese richtlijnen over informatie-uitwisseling.

1.2 Probleemstelling

Vanwege bovengenoemde praktische insteek is deze scriptie gebaseerd op de volgende probleemstelling:

Kan de EU de lidstaten op het gebied van good governance van directe belastingen vertegenwoordigen ten opzichte van derdelanden?

1.3 Afbakening

Good governance is een breed begrip, zelfs wanneer het beperkt blijft tot wat de Europese Unie aan visies hierop heeft. Zo wil de EU voorwaarden van good governance verbinden aan het verkrijgen van ontwikkelingshulp. Hier ziet deze scriptie echter niet op. Deze scriptie beperkt zich tot hetgeen de EU aanduidt als “good governance in taxation” (“goed bestuur in belastingzaken”). De Spaartegoedenrichtlijn, Wederzijdse bijstand bij Invorderingsrichtlijn, Administratieve Samenwerkingsrichtlijn en anti-fraudeverdragen heeft de Ecofin-raad gebundeld onder de gezamenlijke noemer “good governance”. Van die definitie zal in deze scriptie worden uitgegaan.

⁹ Natuurlijk kan er wel de intentie bestaan om op de vier deelonderwerpen van good governance vooruitgang te boeken. Good governance is een bundeling van de deelonderwerpen: inlichtingenuitwisseling op spaartegoeden, fraudebestrijding, wederzijdse bijstand bij invordering en administratieve samenwerking.

Hoewel mijns inziens ook staatssteun en schadelijke belastingconcurrentie onder good governance kunnen vallen, zullen deze onderwerpen niet aan bod komen.

De scriptie zal geen aandacht besteden aan de vraag of belastingverdragen wel nodig zijn¹⁰, noch aan het Nederlandse verdragsbeleid. Ook zijn de bevoegdheden van het Hof van Justitie bij verschillende vormen van Europees optreden op belastinggebied uitgesloten van deze scriptie.¹¹ De scriptie bespreekt enkel de mogelijkheden tot Europese vertegenwoordiging op het gebied van good governance; hoe dit eventueel vormgegeven moet worden valt buiten het bereik van de scriptie. In de scriptie zal bij de bespreking van informatie-uitwisseling niet worden ingegaan op de nationale aspecten, hiervoor verwijs ik naar mijn Bachelorscriptie.¹²

Wanneer in deze scriptie wordt gesproken over harmonisatie wordt harmonisatie in brede zin bedoeld. Uiteraard zijn harmonisatie en coördinatie niet hetzelfde¹³, maar zij vallen in deze scriptie beide onder de brede betekenis van het woord 'harmonisatie'.

1.4 Indeling en methodologie

Deze scriptie is tot stand gekomen door middel van een literatuur- en praktijkstudie. In de eerste hoofdstukken heeft de literatuur de overhand als informatiebron. In de hoofdstukken 6 en 7 is een groot deel van de informatie afkomstig uit de praktijk.

In deze scriptie is voor de volgende indeling gekozen. Allereerst geeft hoofdstuk 2 inzicht in de achtergrond van de Europese Unie en de harmonisatieontwikkelingen op het gebied van directe belastingen. Vervolgens gaat hoofdstuk 3 in op de mogelijkheden en wenselijkheid van een gezamenlijk Europees optreden. In hoofdstuk 4 wordt onderzocht of de EU een interne bevoegdheid tot het opereren namens lidstaten op het gebied van directe belastingen heeft. In hoofdstuk 5 komt de externe bevoegdheid van de EU aan bod; die bevoegdheid houdt in dat de EU de lidstaten vertegenwoordigt ten opzichte van derdelanden. Het zesde hoofdstuk kijkt naar de ontwikkelingen en bevoegdheden van de EU rondom de Spaartegoedenrichtlijn. In het zevende hoofdstuk wordt bekeken wat de Europese Unie mag op het gebied van good governance in relatie tot derdelanden. In hoofdstuk 8 volgt ten slotte een samenvatting en conclusie.

¹⁰ Zie hiervoor bijvoorbeeld J. Sasseville, *Appendix: background Notes. The Role of Tax Treaties in the 21st Century*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2001, Volume 56, nr. 6.

¹¹ In §3.1 wordt deze kwestie enkel aangestipt.

¹² D.d.13 juli 2009, getiteld: *De geheimhoudingsplicht van de fiscus, een vertrouwelijke zaak*, op aanvraag beschikbaar.

¹³ Harmonisatie in beperkte zin houdt in dat de nationale regels worden gewijzigd, om zodoende eenheid in regelgeving in de EU te verkrijgen. De verschillen in wetgeving tussen verschillende lidstaten worden op die manier dus weggenomen. Coördinatie focust zich echter niet op het wég nemen van verschillen in wetgeving tussen lidstaten maar op het overbruggen van deze verschillen door communautaire regels. Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, *Onderdeel 8: Internationale premieheffing*, Artikelsgewijs commentaar Europese gemeenschappen bij Verordening (EEG) nr. 1408/71, aantekening 1.4.2.

2. Harmonisatieontwikkelingen en ideeën tot Europese vertegenwoordiging op het gebied van directe belastingen

2.1 Inleiding hoofdstuk 2

Om de bevoegdheden van de Europese Unie, waaraan in de volgende hoofdstukken meer aandacht zal worden besteed, goed te kunnen plaatsen, is het van belang om eerst wat dieper in te gaan op de achtergrond van de Europese Unie. Dit gebeurt in paragraaf 2.2. In paragraaf 2.3 komen de harmonisatieontwikkelingen op het gebied van directe belastingen aan bod. Dit geeft een goed kader voor de behandeling van de oorsprong van het idee tot een Europees modelverdrag en eventueel Europees optreden als vertegenwoordiger van de lidstaten in contacten met derdelanden.

2.2 Korte kennismaking met de Europese Unie

In een toespraak op 9 mei 1950 deed Robert Schuman een voorstel tot Franse en Duitse samenwerking in omgang met productie van kolen en staal. Dit heeft ervoor gezorgd dat er op dit moment een Europese Unie is met welgeteld 27 lidstaten. Deze toespraak vormde namelijk de aanleiding tot oprichting van een Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal (hierna: EGKS). Het Verdrag tot oprichting van de EGKS is op 18 april 1951 ondertekend in Parijs. Op 25 maart 1957 werden de Verdragen tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (hierna: EEG) en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (EGA) ondertekend te Rome. Dit werden ook wel de verdragen van Rome genoemd. Op 8 april 1965 werd het Fusieverdrag ondertekend door de toenmalige lidstaten. In dit verdrag, dat in 1967 in werking trad, werden de EGKS, EGA en EEG versmolten tot de EG.¹⁴ In de Europese Akte¹⁵, die werd aangenomen in 1986, was afgesproken dat per 1 januari 1993 een interne markt moest zijn gevormd. In 1992 volgde het Verdrag van Maastricht¹⁶, dat het EG-Verdrag in belangrijke mate wijzigde. In 1997 werd het Verdrag van Amsterdam¹⁷ gesloten en in 2000 het Verdrag van Nice¹⁸.¹⁹ Hoewel het EGKS-Verdrag slechts voor vijftig jaar was afgesloten (art. 97 EGKS) en dus in 2002 was afgelopen, zijn het EGA-Verdrag (ook wel EURATOM-Verdrag genoemd), het EG-Verdrag en het EU-verdrag voor onbepaalde tijd gesloten (artt. 312 EG en 208 EGA).²⁰ Dit houdt in dat na het verdrag van Maastricht er steeds drie Gemeenschappen bestonden, waarvan in Maastricht de EEG werd omgezet in de Europese Gemeenschap (hierna: EG). De Europese Unie (hierna: EU) bestond sinds het verdrag van Maastricht van 1992 uit drie pijlers. De eerste en

¹⁴ De Raden van deze drie onderdelen werden vervangen door de Raad van de Europese Gemeenschappen. Hetzelfde gold voor de Commissies van deze onderdelen, die werden vervangen door een nieuwe Commissie van de Europese Gemeenschappen. Memorie van Toelichting, Vergaderjaar 1965-1966, Kamerstukken II 8380, R 506, nr. 3.

¹⁵ PbEU 1987, L 169.

¹⁶ PbEU 1992, C 191.

¹⁷ PbEU 1997, C 340.

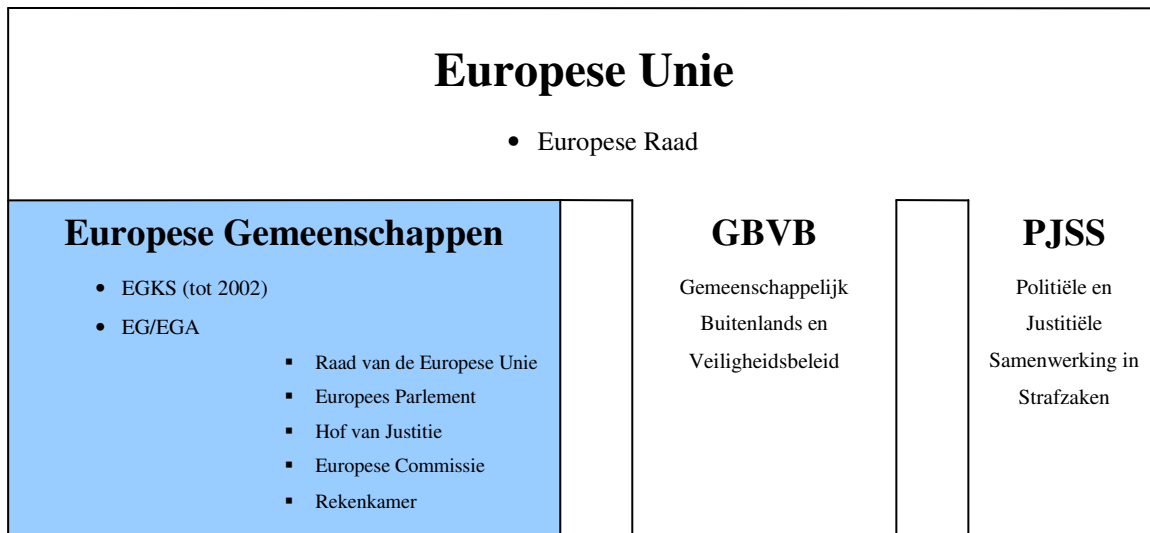
¹⁸ PbEU 2001, C 80.

¹⁹ R.H. Lauwaars, C.W.A. Timmermans, *Europees recht in kort bestek*, Kluwer, Deventer, 2003, pp. 3-7.

²⁰ P.J.G. Kapteyn, P. VerLoren van Themaat, e.a., *Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen*, Kluwer, Deventer, 2003, p. 69.

belangrijkste, ook wel “pijler van de Europese Gemeenschappen” genoemd, betrof bevoegdheden tot wetgeving, bestuur en rechtspraak. De tweede pijler was het voeren van een gemeenschappelijk buitenlands en (militaire) veiligheidsbeleid en heette ook wel “pijler van het Gemeenschappelijk buitenlands en veiligheidsbeleid” (afgekort tot GBVB). De derde en laatste pijler bestond uit samenwerking op het punt van criminaliteitsbestrijding en heette “pijler van de Politie en justitiële samenwerking in strafzaken” (afgekort tot PJSS).²¹

Pijlerstructuur



Vrij naar: R.H. Lauwaars, C.W.A. Timmermans, *Europees recht in kort bestek*, Kluwer, Deventer, 2003, p. 11

In 2005 is een Nederlands ‘nee’ en Frans ‘non’ uitgesproken tegen een Europese grondwet. Dat leidde tot een andere aanpak, waardoor op 1 december 2009 na een aantal wijzigingen alsnog het Verdrag van Lissabon in werking kon treden. en daarmee het in werking treden van het Verdrag van Lissabon op 1 december 2009. Het EG-verdrag is sindsdien vervangen door het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (hierna: VwEU). Het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: VEU) heeft sinds Lissabon nog dezelfde naam. Hierna wordt in deze scriptie de term “unieoverdragen” gebruikt om het VwEU en VEU tezamen aan te duiden. Doordat bij het verdrag van Lissabon rechtspersoonlijkheid²² is toegekend aan de Europese Unie, is de pijlerstructuur komen te vervallen.²³ Voor het vervolg is het onderscheid tussen ‘Raad van de Europese Unie’ en ‘Europese Raad’ van belang. Deze termen lijken erg op elkaar, maar verwijzen naar verschillende instellingen.²⁴ De Raad van de Europese Unie, ook wel ‘Raad van Ministers’ of enkel ‘Raad’ genoemd, is verantwoordelijk voor besluitvorming en coördinatie en beheert samen met het Europees Parlement de wetgevings- en

²¹ P.J.G. Kapteyn, *Over het Hoe en Waarom van een Europese ‘Grondwet’*, Working Papers European Studies Amsterdam, 2005, p.3.

²² Over rechtspersoonlijkheid volgt in § 5.1 meer.

²³ Een deel van de bepalingen, zoals algemene bepalingen, uit het EG-verdrag is wel teruggekomen in het VwEU. R. Barents, *Het verdrag van Lissabon: Achtergronden en commentaar*, Kluwer, Deventer, 2008, p.148.

²⁴ <http://www.consilium.europa.eu/App/Faq/faq.aspx?lang=NL&cmsid=129&faqid=2>.

begrotingstaak.²⁵ De Europese Raad, ook wel ‘Europese Top’ genoemd, bepaalt de algemene politieke beleidslijnen en prioriteiten.²⁶

Het EU-recht is formeel onderdeel van het volkenrecht (ook wel internationaal publiekrecht genoemd)²⁷, omdat het gebaseerd is op en verweven is met verdragen die zijn afgesloten tussen staten (zie art. 92 Grondwet). Echter, vanuit praktisch oogpunt is het geen volkenrecht²⁸ maar meer een gemeenschappelijk intern recht in de lidstaten.²⁹ Het Hof van Justitie heeft duidelijk laten zien dat we sinds het EEG-verdrag te maken hebben met Europees recht dat een supranationaal karakter heeft en dus boven het nationaal recht van de afzonderlijke lidstaten staat. Dit komt bijvoorbeeld tot uiting in arrest Van Gend en Loos.³⁰

2.3 Harmonisatieontwikkelingen op Europees niveau van directe belastingen

Van 1957 tot 1962 bemoeide de toenmalige EEG zich totaal niet met directe belastingen; in het EEG-verdrag stond ook geen bepaling met een verplichting tot harmonisatie daarvan omdat geen aandacht was besteed aan mogelijke belemmeringen van directe belastingen op de interne markt.

Van 1962 tot 1990 ging dit langzaam veranderen; de EEG kreeg meer oog voor directe belastingpolitiek. In die tijd zagen twee belangrijke rapporten het licht, namelijk het Neumark-rapport³¹ uit 1963 en het Segré-rapport uit 1966.³² De commissie Neumark, genoemd naar voorzitter Fritz Neumark, stelde voor om de bilaterale belastingverdragen die gesloten waren tussen EU-lidstaten te vervangen door een Europees multilateraal belastingverdrag. Volgens de commissie Neumark was voor de goede werking van zo’n verdrag vereist dat uniforme toepassing van de afspraken en uniforme interpretatie van begrippen verzekerd was. Een groep van deskundigen, met als voorzitter Claudio Segré, die door de Commissie van de EEG was ingesteld, stelde een vergelijkbaar concept voor. Dit

²⁵ <http://www.consilium.europa.eu/showPage.aspx?id=242&lang=nl>. Het voorzitterschap verschuift elke zes maanden naar een andere lidstaat, zie voor de indeling tot 2020: Besluit van de Raad van 1 januari 2007 houdende vaststelling van de volgorde voor de uitoefening van het voorzitterschap van de Raad, 2007/5/EG, Euratom, PbEU L1/11-12. De Raad kent verschillende samenstellingen (raadsformaties), afhankelijk van het te behandelen onderwerp. De Ecofin-Raad is er daar één van.

²⁶ De Europese Raad bestaat uit regeringsleiders en staatshoofden van de lidstaten, eventueel bijgestaan door een minister. <http://www.european-council.europa.eu/the-institution.aspx?lang=nl>.

²⁷ Oorspronkelijk wordt hiermee het recht bedoeld dat zag op co-existentie van verschillende staten. Zo regelde het soevereiniteitsafbakening en internationaal verkeer. A.C.G.A.C. de Graaf, *De invloed van het EG-recht op het internationaal belastingrecht: beleids- en marktintegratie*, Kluwer, Deventer, 2004, p. 29.

²⁸ Daarom is het recht tussen lidstaten.

²⁹ P.J.G. Kapteyn, P. VerLoren van Themaat, e.a., op. cit., 2003, p.54.

³⁰ Volgens P.J. Wattel in *Europees recht en (direct) belastingrecht (2)*, FED 1991/407 is in HvJ, 5 februari 1963, zaak 26/62 (*Van Gend en Loos*) en HvJ, 15 juli 1964, zaak 6/64 (*Flaminio Costa/E.N.E.L.*) door het Hof aangegeven dat het Europees recht eveneens nationaal recht is. Dit houdt in dat het Europees recht in alle nationale rechtsorden doordringt. Op alle vlakken dringt het Europees recht met eenzelfde geldingskracht door. De lidstaten kunnen dit niet meer eenzijdig beïnvloeden. Vrij vertaald houdt dit in dat toetreding tot de EU leidt tot het opgeven van (een deel van) de soevereiniteit van de toetredende lidstaat, een gebeurtenis die onherroepelijk is zonder uit de EU te stappen.

³¹ Neumark Report, Report of the fiscal and financial committee, in: Thurston, *The EEC reports on tax harmonization*, Amsterdam: IBFD 1963.

³² Voor verdere behandeling van deze rapporten, zie § 3.3.

betrof een Europees belastingverdrag ter vervanging van bilaterale belastingverdragen tussen lidstaten als de perfecte oplossing voor de voorkoming van dubbele belasting in de interne markt.³³

In 1968 presenteerde de Europese Commissie een voorontwerp van een Europees verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, wat echter nooit verder dan die fase gekomen is. In november van het daarop volgende jaar hield de door de EVA³⁴ ingestelde werkgroep met zijn werkzaamheden op vanwege gebrek aan onderlinge overeenstemming.³⁵ Op 16 januari 1969 deed de Commissie een voorstel voor een richtlijn over intracommunautaire dividenduitkeringen door de dochter- aan de moedermaatschappij³⁶ wat heeft geleid tot de Moeder-dochterrichtlijn³⁷.³⁸ In 1975 publiceerde de Europese Commissie een mededeling³⁹ aan de Raad waarin zij schreef dat ze wilde onderzoeken of er bij de lidstaten animo was om belastingproblemen die opkwamen bij betrekkingen met ontwikkelingslanden gezamenlijk op te lossen. Ook stelde ze voor om winstbelastingen en bronbelastingen op dividenden te harmoniseren. Op 23 juli 1975 kwam de Commissie met een voorstel voor een richtlijn over harmonisatie van vennootschapsbelasting en bronheffing op dividenden.⁴⁰ Dit voorstel werd op 2 april 1990 weer ingetrokken. Op 5 april 1976 zag een voorstel over een richtlijn inzake wederzijdse bijstand op het gebied van directe belastingen het licht.⁴¹ Dit voorstel resulteerde later in de vaststelling van de Administratieve bijstandsrichtlijn.⁴² Op 29 november 1976 diende de Commissie een richtlijnvoorstel in over voorkoming van dubbele belasting bij winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen⁴³, maar dit voorstel werd op 20 november 1996 ingetrokken nadat in 1990 het Arbitrageverdrag was gesloten. Op 24 juli 1978 werd er door de Commissie een voorstel gedaan voor het uitbreiden van de reikwijdte van de hiervoor genoemde richtlijn over harmonisatie van vennootschapsbelasting en bronheffing op dividenden.⁴⁴ Deze richtlijn moest ook gaan zien op grensoverschrijdende dividenden van beleggingsinstellingen. Ook dit voorstel werd ingetrokken, namelijk op 8 april 1993. Op 21 december 1979 stelde de Europese Commissie een richtlijn over de harmonisatie van inkomstenbelastingen bij grensoverschrijdende werknemers vast⁴⁵, die op 9 september 1992 werd ingetrokken. Wel kwam ze met een aanbeveling over hetzelfde onderwerp op 21 december 1993. Op 11 september 1984 kwam de Europese Commissie met een

³³ Rapport van Groep deskundigen onder leiding van Claudio Segré, *De ontwikkeling van een Europese kapitaalmarkt*, Brussel, november 1966, p. 296, zie ook A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, p. 30.

³⁴ EVA staat voor Europese Vrijhandelsassociatie. De EVA plus de EU vormen samen de Europese Economische Ruimte, de EER. De EVA bestaat op dit moment uit IJsland, Liechtenstein, Noorwegen en Zwitserland, zie http://www.europa-nu.nl/id/vg9ic6nec2zi/europese_vrijhandelsassociatie_eva

³⁵ A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, p. 30.

³⁶ COM (69) 6 def., PbEU 1969 C 39/7.

³⁷ 90/435/EEG, met als officiële naam 'Richtlijn van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Staten'.

³⁸ A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, pp. 52-53.

³⁹ Commission of the European Communities, *Action Programme for Taxation*, COM(75) 391 final, Brussel, 23 juli 1975p. 16, zie A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, p. 32.

⁴⁰ COM (75) 392 def., PbEU 1975 C 253/2.

⁴¹ PbEU 1976 C 94/2.

⁴² 77/799/EEG, met als officiële naam 'Richtlijn van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen'.

⁴³ COM (76) 611 def., PbEU 1976 C 301/4.

⁴⁴ COM (78) 340, PbEU 1987 C 184/8.

⁴⁵ PbEU 1980 C 21/6.

voorstel voor een richtlijn over harmonisatie van fiscale stelsels van overbrenging van ondernemingsverliezen.⁴⁶ Op 20 november 1996 is dit voorstel weer ingetrokken. Op 8 februari 1989 deed de Commissie een voorstel tot een richtlijn over harmonisatie van bronheffing op rente⁴⁷, wat de aanleiding was voor de uiteindelijke Spaartegoedenrichtlijn⁴⁸ uit 2003. Op 6 december 1990 stelde de Commissie een richtlijn voor grensoverschrijdende verliesverrekening voor, die op 11 december 2001 weer ingetrokken werd.⁴⁹ Op 6 december 1990 diende de Commissie eveneens een voorstel in voor harmonisatie van grensoverschrijdende royalty- en rente-uitkeringen tussen moeder- en dochterondernemingen⁵⁰, hetgeen uiteindelijk in 2003 heeft geleid tot de vaststelling van de Interest-en-royaltyrichtlijn⁵¹.⁵²

In de periode van 1990 tot 1996 zagen we slechts harmonisatie op afgebakende terreinen; er werd enkel gevolg gegeven aan voorstellen waar politiek animo voor was. Op 1 juli 1990 ging de eerste fase van de Europese Monetaire Unie (hierna: EMU) in, namelijk een volledig vrij kapitaalverkeer.⁵³ Op 1 januari 2002 is de euro als wettelijk betaalmiddel ingevoerd. Door deze ontwikkelingen kunnen lidstaten niet langer door middel van rente of wisselkoersen een eigen economisch beleid voeren; de enige mogelijkheid om enige sturing aan te brengen in het economisch beleid is via de belastingheffing. Vandaar dat hierdoor de belastingsoevereiniteit belangrijker is geworden voor lidstaten.⁵⁴ Met een mededeling⁵⁵ gaf de Europese Commissie in 1990 aan dat ze van mening was dat bilaterale belastingverdragen tussen lidstaten niet voldoende oplossingen boden voor verstoringen van de interne markt, triangular cases en multilaterale relaties tussen lidstaten. Deze mededeling leidde ertoe dat de Raad de Moeder-dochterrichtlijn, de Fusierichtlijn⁵⁶ en het Arbitrageverdrag⁵⁷ vaststelde en zijn toestemming gaf voor het doen van onderzoek naar belastingproblemen bij ondernemingen in geval van grootscheepse economische integratie. In 1992 presenteerde een studiegroep, waarvan Onno Ruding de voorzitter was, een rapport⁵⁸ waarin de lidstaten werd aanbevolen om bilaterale

⁴⁶ COM (84) 404 def., PbEU 1984 C 253/5.

⁴⁷ COM (89) 60 def., PbEU 1989 C 141/5.

⁴⁸ 2003/48/EG, met als officiële naam 'Richtlijn van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling'.

⁴⁹ COM (90) 595 def., PbEU 1991 C 53/30.

⁵⁰ COM (90) 571 def., PbEU 1991 C 53/26.

⁵¹ 2003/49/EC, met als officiële naam 'Richtlijn van de Raad van 3 juni 2003 betreffende de gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten'.

⁵² A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, pp. 52-54.

⁵³ Op 1 januari 1994 werd het Europees Monetair Instituut opgericht (tweede fase) en op 1 januari 1999 ging de derde fase van de EMU in, namelijk het onherroepelijk vaststellen van de wisselkoersen.

⁵⁴ A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, p. 27.

⁵⁵ Commission of the European Communities, *Guidelines on company taxation*, SEC(90) 601 final, Brussel, 20 april 1990, p. 3, punt 10.

⁵⁶ 90/434/EEG, met als officiële naam 'Richtlijn van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten'.

⁵⁷ 90/436/EEG, met als officiële naam 'Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen'.

⁵⁸ *Report of the committee of independent experts on company taxation*, Office for Official Publications of the European Communities, Brussel/Luxemburg, 1992, p. 206, zie voor overige aanbevelingen B.J.M. Terra, P.J. Wattel, *European Tax Law*, Kluwer, Deventer, 2008, pp. 190-194.

belastingverdragen met elkaar te sluiten wanneer dit nog niet reeds gebeurd was. Ook adviseerde het comité om belastingverdragen uit te breiden waar zij een beperkte reikwijdte hadden. Eveneens adviseerde dit comité de Europese Commissie om samenwerking tussen lidstaten te bevorderen bij de voorkoming van dubbele belasting, zowel op de interne markt als in relatie tot derdelanden. Hoewel de Europese Commissie hier een groot voorstander van bleek te zijn, heeft zij sindsdien niets op dit vlak bereikt.⁵⁹

Het Economisch en Sociaal Comité (hierna: ESC) publiceerde in 1995 een advies waarin zij stelde dat bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting tussen lidstaten vervangen moesten worden door een Europees belastingverdrag dat alle relaties tussen lidstaten besloeg.⁶⁰ De staatssecretaris van Financiën gaf in een brief⁶¹ in 1998 te kennen dat hij geen rooskleurige toekomst zag voor een extern Europees modelverdrag. De Europese Commissie gaf in 2001 aan dat ze bilaterale belastingverdragen tussen lidstaten in overeenstemming wilde brengen met de beginselen van het EU-verdrag en dat ze overeenstemming wilde bereiken over een EU-versie van (bepaalde artikelen van) het OESO-Modelverdrag waarbij het bilaterale belastingnetwerk in stand zou blijven. In 2004 gaf ze in een mededeling aan dat een EU-versie van het OESO-Modelverdrag en het daarbij behorende commentaar nog steeds een veelbelovende stap voorwaarts zou zijn.⁶² Hierbij konden namelijk bestaande bilaterale belastingverdragen intact blijven. De Commissie noemde in deze mededeling het voornemen om als eerste stap een mededeling te openbaren naar aanleiding van technisch overleg met de EU-lidstaten over aanpassing van bepalingen in belastingverdragen die gesloten zijn op basis van het OESO-Modelverdrag. Een dergelijke mededeling is tot op heden niet verschenen. In de periode van 1990 tot 1996 zagen wel twee aanbevelingen het licht, namelijk voor belastingheffing van grensarbeiders in 1994 en belastingheffing bij kleine en middelgrote ondernemingen in datzelfde jaar. Ook was er in deze periode veel sprake van negatieve integratie vanwege een toename in het aantal gewezen arresten van het Hof van Justitie op het gebied van directe belastingen.⁶³

In de periode na 1996 lijkt soevereiniteit de trend te zijn in plaats van harmonisatie, hoewel Mario Monti in het Verona-Memorandum⁶⁴ in 1996 de lidstaten tot harmonisatie aanspoorde.⁶⁵ Op 26 juni 1998 kwam de Commissie met een wijzigingsvoorstel voor de Richtlijn voor Bijstand bij Invordering, wat heeft geleid tot de uitbreiding van richtlijn 76/308/EEG over wederzijdse bijstand bij invordering

⁵⁹ Commission Communication to the Council and to Parliament subsequent to the conclusions of the Ruding Committee indicating guidelines on company taxation linked to the further development of the internal market, SEC(92) 1118 final, Brussel, 26 Juni 1992, pp. 15-16.

⁶⁰ Advies van het ESC over Directe en indirecte belastingen, CES(96) 487def., PbEG 1996 C 82/59, voor citaat zie A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, p. 35.

⁶¹ Brief Staatssecretaris van Financiën, 18 december 1998, nr. IFZ98/1036, VN 1999/5.8

⁶² Mededeling van de Commissie, COM(2001) 582 def., pp. 16-17.

⁶³ Negatieve integratie heeft echter zijn beperkingen ten opzichte van positieve integratie: niet alle nationale belemmeringen kunnen aan bod komen. B.J.M. Terra, P.J. Wattel, op. cit., 2008, pp. 30-31.

⁶⁴ *Taxation in the European Union*, SEC(96)487 final, Brussel, 20 maart 1996.

⁶⁵ M.G. de Jong, *Harmonisatie van Europees belastingrecht*, WFR 1997/744.

van schuldvorderingen tot ondermeer de wederzijdse bijstand bij schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde belastingen op inkomen en vermogen.⁶⁶

In 2002 zag slechts één lidstaat toekomst in een multilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele belasting.⁶⁷ Recentelijk, namelijk op 9 mei 2010 heeft de voormalige EU Commissaris Mario Monti een rapport uitgebracht met de titel 'A new strategy for the single market'. Monti stelt onder andere voor om meer inspanningen te verrichten om belastingbarrières tussen lidstaten te verminderen en een op initiatief van de Europese Commissie ingestelde Tax Policy Group te creëren waarin persoonlijke vertegenwoordigers van de Ministers van Financiën hun lidstaten vertegenwoordigen. Zodoende poogt hij een forum te ontwikkelen voor discussies over belastingbeleid in de Europese Unie, wat moet leiden tot meer succesvolle fiscale wetsvoorstellen.⁶⁸ Monti spreekt overigens niet over het verdragsbeleid, maar haalt andere coördinatieopties aan, zoals het instellen van een CCCTB. Sinds het rapport van Neumark hebben er niet veel veranderingen plaatsgevonden betreffende harmonisatie van directe belastingen, behalve op het vlak van afschaffing van dubbele belasting op de interne markt en de verzekering van enkelvoudige belastingheffing.⁶⁹

2.4 Tussenconclusie

Met name de Europese Commissie heeft meerdere malen aangespoord tot het verhelpen of verminderen van de spanningen tussen bilaterale belastingverdragen en het EU-recht, naar aanleiding van voorstellen van onder andere Segré, Neumark en Ruding. Echter, sinds deze voorstellen hebben er nog weinig positieve harmonisatieontwikkelingen plaatsgevonden. Inmiddels zijn er wel richtlijnen vastgesteld op het gebied van grensoverschrijdende dividenduitkeringen en interest- en royaltybetalingen tussen dochter en moeder, belastingheffing op rente van spaartegoeden, informatie-uitwisseling en bijstand bij invordering en arbitrage. Op de gebieden grensoverschrijdende verliesverrekening, harmonisatie van vennootschapsbelasting, grensoverschrijdende beleggingsdividenden en werknemers is aan de voorstellen van de Commissie tot nu toe geen gevolg gegeven. Deze voorstellen zijn inmiddels dan ook weer ingetrokken. Er zijn dus nog veel deelgebieden van directe belastingen waarop nog geen harmonisatieontwikkelingen hebben plaatsgevonden. Het volgende hoofdstuk heeft daarom betrekking op de mogelijkheden en wenselijkheid van verdere harmonisatie op het gebied van directe belastingen.

⁶⁶ *Richtlijn voor bijstand bij invordering*, Richtlijn van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit verrichtingen die deel uitmaken van het financieringsstelsel van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds voor de Landbouw, alsmede van landbouwhoeffingen en douanerechten, 76/308/EEG, PbEU L 073/18, A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, p.54.

⁶⁷ Niet werd genoemd om welke lidstaat het ging. Brief van de Minister van Financiën, Kamerstukken II, vergaderjaar 2001-2002, 24 juli 2002, 21 501-07, nr. 368.

⁶⁸ M. Monti, *A new strategy for the single market: At the service of Europe's Economy and Society*, Report to the President of the European Commission José Manuel Barroso, 9 mei 2010, pp. 79-83.

⁶⁹ A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, p. 45.

3. Mogelijkheden en wenselijkheid van Europees optreden

3.1 Inleiding hoofdstuk 3

In paragraaf 3.2 wordt onderzocht waarom een Europees optreden noodzakelijk en voordelig kan zijn. In paragraaf 3.3 worden verschillende mogelijkheden tot het elimineren van de spanningen tussen het EU-recht en belastingverdragen geopperd. In paragraaf 3.4 worden de voor- en nadelen van drie mogelijkheden tot Europees optreden besproken. In paragraaf 3.5 zal duidelijk worden waarom in deze scriptie de focus is gelegd op good governance. Ook de voorkeur van lidstaten om de soevereiniteit op het gebied van directe belastingen te behouden komt aan bod.

3.2 Waarom Europees optreden noodzakelijk en voordelig kan zijn

Staten sluiten belastingverdragen om belastingontduiking en –ontwijking te voorkomen, buitenlandse commercie en investeringen aan te trekken en om de heffingsrechten over bepaalde inkomensbronnen, zoals vi-winsten, te verdelen teneinde dubbele belastingheffing te voorkomen. Dat laatste is overigens het hoofddoel van belastingverdragen.⁷⁰ Hoewel staten door verdragen (een deel van) hun heffingsbevoegdheid weggeven, heeft het voorkomen van dubbele belasting als voordeel dat grensoverschrijdende economische activiteiten worden aangetrokken. Hierdoor zullen zich in staten met veel belastingverdragen meer heffingssubjecten en -objecten vestigen en situeren, zodat het heffingsverlies over het algemeen voldoende gecompenseerd wordt en de belastingopbrengsten redelijk gelijk blijven.⁷¹ Naast het voorkomen van dubbele belasting en het tegengaan van belastingontwijking en -fraude, kunnen belastingverdragen ook voor andere doelen worden gebruikt. Zo kan een internationale herverdeling van inkomen en welvaart tussen meer en minder ontwikkelde landen plaatsvinden, kunnen andere internationale belastingobstakels dan dubbele belasting worden weggenomen, kunnen verstoringen die optreden door subsidies worden weggenomen en kan tax compliance⁷² worden bevorderd.⁷³

Wanneer de voorkoming van dubbele belasting niet of slechts deels effect sorteert, kan dit de interne Europese markt verstoren, voornamelijk op gebied van investeringsbeslissingen en mededinging.⁷⁴ Dit is een van de redenen waarom er regelmatig gepleit is voor een optreden van de EU. Het idee hierachter is dat door middel van een gezamenlijk Europees optreden dubbele belasting beter te voorkomen is dan wanneer lidstaten afzonderlijk bilaterale overeenkomsten sluiten.

⁷⁰ A. Easson, *Do we still need tax treaties?*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2000, Volume 54, nr. 12.

⁷¹ Uiteraard gaat het hier enkel om een herverdeling van de heffingsobjecten en –subjecten; het totale mondiale aantal subjecten en objecten is niet afhankelijk van het totale mondiale aantal belastingverdragen. I.J.J. Burgers, O.C.R. Marres, *07 Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht*, Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht, 5^e druk, paragraaf 2.2.1.

⁷² Tax compliance houdt het opvolgen van de belastingregels in. Dit heeft onder andere te maken met het juist en tijdig aangifte doen, maar ook met het daadwerkelijk en tijdig betalen van de verschuldigde belasting.

⁷³ I.J.J. Burgers, O.C.R. Marres, op. cit., paragraaf 2.2.2.1 en J. Sasseville, *Appendix: background Notes. The Role of Tax Treaties in the 21st Century*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2001, Volume 56, nr. 6.

⁷⁴ A.C.G.A.C. de Graaf, *Voorkoming van internationale dubbele belasting, gemeenschapsbeleid?*, MBB 1997/297.

Het EU-recht gaat voor op de nationale rechtsorde van lidstaten waar het gaat om nationale en internationale bepalingen die strijdig zijn of conflicteren met het EU-recht.⁷⁵ Het staat de EU-lidstaten vrij om bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting af te sluiten met andere lidstaten of derdelanden. Echter, deze belastingverdragen zijn wel omkaderd met het EU-recht. Hierbij is het van belang om een onderscheid te maken tussen de uitoefening van de heffingsbevoegdheid door lidstaten en de verdeling van de heffingsbevoegdheid. De EU-lidstaten zijn vrij in de uitoefening van de heffingsbevoegdheid, maar mogen niet in strijd met het EU-recht handelen (en dan met name niet met de verkeersvrijheden). Pas wanneer de uitoefening van de heffingsbevoegdheid overeenstemt met het EU-recht, wordt gekeken hoe het met de verdeling van die heffingsbevoegdheid staat.

Belastingverdragen pogen met een verdeling van de heffingsbevoegdheid dubbele belasting en dubbele vrijstelling te voorkomen. Vooral voor het vermijden van dubbele voorkoming is informatie-uitwisseling en invorderingsbijstand van belang. In onder meer Gilly⁷⁶, Saint-Gobain⁷⁷, De Groot⁷⁸, Van Hilten⁷⁹, D⁸⁰ en Bouanich⁸¹ heeft het Hof van Justitie te kennen gegeven dat, omdat er tot nu toe geen EU-regels ter voorkoming van dubbele belasting bestaan, het de lidstaten in beginsel vrij staat om zelf de aanknopingsfactoren op grond waarvan de heffingsbevoegdheid wordt verdeeld te kiezen.⁸² Er is bijvoorbeeld reeds een Moeder-dochterrichtlijn en Interest-en-royaltyrichtlijn, maar de verdeling van de heffingsbevoegdheid is nog niet volledig geharmoniseerd. Zoals verderop zal blijken, houdt dit in dat als de EU een bevoegdheid heeft ten aanzien van belastingverdragen, deze bevoegdheid in ieder geval niet exclusief aan de EU voorbehouden is en dat de lidstaten tot op zekere hoogte eveneens bevoegd zijn ten aanzien van belastingverdragen.⁸³ Een verdeling van de heffingsbevoegdheid waarbij het OESO-Modelverdrag wordt gevolgd, is dus in beginsel niet in strijd met het EU-recht. Bij deze keuze voor aanknopingspunten moeten lidstaten wel het EU-recht in het achterhoofd houden.⁸⁴ Zo

⁷⁵ Deze voorrangregel was voorheen vastgelegd in art. 2 van Protocol nr. 30 betreffende de toepassing van het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel (1997) bij het EG-Verdrag, PbEU 10 november 1997, C 340/105. In de Europese Grondwet zou in art. 1-6 een codificatie van deze voorrangregel worden geplaatst, maar sinds het Verdrag van Lissabon is deze codificatie niet meer terug te vinden. Enkel in Verklaring 17 van *Verklaringen gehecht aan de slotakte van de intergouvernementele conferentie die het Verdrag van Lissabon heeft aangenomen*, ondertekend op 13 december 2007, PbEU C 83/335 staat dat de EU-verdragen en het EU-recht dat daarop is gebaseerd voorrang heeft op het recht van de lidstaten. Vervolgens wordt verwezen naar een Advies van de Juridische dienst van de Raad van 22 juni 2007, 11197/07, JUR 260. Hierin wordt duidelijk gemaakt dat de voorrangregel die voortvloeit uit de jurisprudentie van het Hof van Justitie nog steeds van toepassing is, hoewel de Unieverdragen sinds het eerste arrest van deze vaste rechtspraak, namelijk HvJ, 15 juli 1964, zaak 6/64 (*Flaminio Costa/E.N.E.L.*) geen verwijzing bevatten naar die voorrangregel. Dit doet volgens de Juridische dienst niets af aan het bestaan van deze voorrangregel.

⁷⁶ HvJ, 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 30.

⁷⁷ HvJ, 21 september 1999, zaak C-307/97 (*Saint-Gobain*), r.o. 57.

⁷⁸ HvJ, 12 december 2002, zaak C-385/00 (*De Groot*), r.o. 93.

⁷⁹ HvJ, 23 februari 2006, zaak C-513/03 (*Van Hilten*), r.o. 47.

⁸⁰ HvJ, 5 juli 2005, zaak C-376/3 (*D*), r.o. 50 – 52.

⁸¹ HvJ, 19 januari 2006, zaak C-265/04 (*Bouanich*), r.o. 49 en 50.

⁸² B.J. Kiegebeld, J.A.R. van Eijdsen, *Nederlands Belastingrecht in Europees perspectief*, Kluwer, Deventer, 2009, p. 169.

⁸³ H.T.P.M. van den Hurk, *De bevoegdheid van lidstaten om belastingverdragen te sluiten aan de ketting?*, MBB 2003/155.

⁸⁴ S. van Thiel, *Het direct werkende Europese gemeenschapsrecht en het inkomstenbelastingrecht en de belastingverdragen van de lidstaten*, TFO 2001/78.

bleek bijvoorbeeld uit arrest Renneberg dat de lidstaten niet totaal vrij zijn in de verdeling van de heffingsbevoegdheid.⁸⁵

Kortom, zowel bij de uitoefening als de verdeling van de heffingsbevoegdheid moeten de lidstaten in zekere mate rekening houden met het EU-recht. Dit credo strekt zich zelfs uit tot belastingverdragen met derdelanden. Daarom valt er wat voor te zeggen om Europa als geheel verdragen af te laten sluiten met derdelanden.

3.3 Ideeën tot eliminatie spanningen EU-recht en belastingverdragen vanuit de EU

De in paragraaf 3.2 genoemde spanningen tussen het gemeenschapsrecht en de jurisprudentie van het Hof van Justitie enerzijds en het belastingverdragenennetwerk dat zijn basis vindt in het OESO-Modelverdrag anderzijds kunnen (deels) worden weggenomen. De mogelijkheden lopen uiteen van voorstellen tot een multilateraal Europees verdrag ter voorkoming van dubbele belasting op de interne markt tot het afsluiten van belastingverdragen tussen de EU en derdelanden. Op 9 juni 2005 heeft de Europese Commissie een Working Document met de titel “EC-Law and Tax Treaties” gepubliceerd, waarin een aantal mogelijkheden werd genoemd om de spanningen tussen het EU-recht en belastingverdragen op te lossen:⁸⁶

- Het aanpassen van bestaande bilaterale belastingverdragen aan het EU-recht.
- Het sluiten van een multilateraal belastingverdrag voor de interne Europese markt.⁸⁷ Het multilateraal verdrag kan daarbij gebaseerd worden op het OESO-Modelverdrag en vervangt de aanwezige bilaterale belastingverdragen tussen lidstaten.⁸⁸ Een voorbeeld van een multilateraal belastingverdrag is de Nordic Convention dat sinds december 1983 van kracht is in de Scandinavische landen.⁸⁹
- Het creëren van een Europees modelverdrag ter voorkoming van dubbele belasting dat is gebaseerd op het OESO-Modelverdrag waaraan een Europeesrechtelijke interpretatie wordt gegeven. Door middel van dit model kunnen in de toekomst verdragen tussen de EU aan de ene

⁸⁵ M. Evers, A.C.G.A.C de Graaf, *Pushing Back Frontiers (Un)charted Territories in the Field of International Tax Law and EU Law*, onderdeel van S.J.J.M. Jansen, *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market: Past and Future*, Kluwer, Deventer, 2010, p. 188-191.

⁸⁶ *EC Law and Tax Treaties*, TAXUD E1/FR, DOC (05) 2306, Brussel, 9 juni 2005, pp. 12-18, punten 32-54. Zie voor de voor- en nadelen die volgens de Europese Commissie verbonden zijn aan deze mogelijkheden punten 55-60 op pp. 18-19.

⁸⁷ Zie voor een concept van een dergelijk multilateraal intern verdrag M. Lang, J. Schuch, C. Urtz, e.a., *Draft for a Multilateral Tax Treaty* in: M. Lang, H. Loukota, A.J. Rädler, e.a., *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law (Series on International Taxation, nr. 18)*, Kluwer Law International, Londen/The Hague/Boston, 1998, pp. 197-245. Met name in de artikelen 10 (Dividenden), 11 (Interest), 12 (Royalties), 23A (Vrijstellingsmethode), 23B (Verrekeningsmethode), 25 (Mutual Agreement Procedure) en 30 (Beëindiging) stellen de auteurs afwijkingen van het OESO-Modelverdrag voor.

⁸⁸ P. Pistone, *An EU Model Tax Convention*, EC Tax Review 2002/3.

⁸⁹ N. Mattson, *Multilateral Tax Treaties – A model for The Future?*, Intertax 2000, nr. 8-9, p. 301

kant en een derdeland aan de andere kant worden afgesloten.⁹⁰ Het einddoel zou dan uiteraard zijn het creëren van een netwerk van belastingverdragen tussen de EU en ieder derdeland.⁹¹

- Het sluiten van een “modelloos” verdrag tussen de EU en derdelanden. Op die manier hebben lidstaten geen mogelijkheden om af te wijken van het modelverdrag, zoals dat wel het geval is bij de mogelijkheid van een extern modelverdrag. Met een extern modelverdrag doel ik op de hiervoor genoemde mogelijkheid van het creëren van een Europees modelverdrag ter voorkoming van dubbele belasting dat gebruikt wordt om verdragen te sluiten tussen de EU en een derdeland. In het licht van de CCCTB lijkt men juist niet naar een verdrag tussen de EU en derdelanden toe te willen. In hoofdstuk VII van WP057⁹² bijvoorbeeld wordt uitgebreid aandacht besteed aan een eenzijdige regeling, maar er wordt niet eens gekeken naar de mogelijkheid van een Europees belastingverdrag.⁹³
- Het doen van aanbevelingen of het geven van opinies aan de lidstaten door de Commissie in de zin van art. 250 VwEU en art. 17, lid 1 VEU. Deze aanbevelingen kunnen richtlijnen bieden met betrekking tot inwonerschap en non-discriminatie. De lidstaten zouden vrij zijn in hun keuze om deze richtsnoeren te volgen in hun nationale wet en/of belastingverdragen.
- Het elimineren van alle vormen van discriminatie op inwonerschap in de nationale belastingwetten van lidstaten en het toevoegen van bepalingen ter voorkoming van dubbele belasting in diezelfde nationale wet.
- Het introduceren van een Most Favoured Nation-clausule in bilaterale verdragen zodat de bilaterale verdragen in feite veranderen in multilaterale verdragen zonder dat eerst uitvoerig moet worden onderhandeld. Deze clausule zorgt ervoor dat een lidstaat in principe geen discriminatie ten opzichte van andere lidstaten mag introduceren; als immers aan één partij een voordeel wordt gegeven, kan een andere partij zich beroepen op deze clausule om zodoende het zelfde voordeel te krijgen.
- Het uitvaardigen van een richtlijn⁹⁴ over de verdeling van heffingsrechten tussen lidstaten en over het voorkomen van dubbele belasting en non-heffing.

De Europese Commissie heeft in het Working document een aantal alternatieven genoemd, waarvan er slechts drie plus de variant van een aanbeveling/mededeling door de Europese Commissie zien op de vorm.⁹⁵

⁹⁰ Zie voor een concept van een EU-modelverdrag P. Pistone, *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Eucotax Series on European Taxation nr. 4, Kluwer Law International, The Hague/London/New York, 2002, met name pp. 235-323.

⁹¹ A.J.A. Stevens, Rede van 27 juni 2006, *Over de afschaffing van belastingverdragen*, Boom Juridische Uitgevers, Den Haag, 2007, p. 31.

⁹² Working Document van Europese Commissie, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), *CCCTB: possible elements of a technical outline*, nr. Taxud E1, Brussel, 26 juli 2007, pp. 30-35.

⁹³ J. van de Streek, *De CCCTB: buitenlands inkomen, eenzijdige voorkomingsregels en relatie tot belastingverdragen met derdelanden*, in: D.A. Albrechtse, P. Kavelaars (red.), *Naar een Europese winstbelasting?*, Kluwer, Deventer, 2010, blz. 228-229.

⁹⁴ Gebaseerd op art. 115 VwEU, hierover meer in § 4.3.

⁹⁵ A.J.A. Stevens, op. cit., 2007, p. 31.

De scriptie zal zich in het vervolg enkel richten op de volgende mogelijkheden: de invoering van een Europese richtlijn, het afsluiten van een multilateraal belastingverdrag op de interne Europese markt en een Europees modelverdrag voor het afsluiten van verdragen tussen de EU en derdelanden. De overige opties blijven in het vervolg buiten beschouwing. Omdat de optie van een “modelloos” verdrag tussen de EU en derdelanden erg veel lijkt op de optie van een Europees modelverdrag voor verdragen tussen de EU en derdelanden, komt alleen de laatstgenoemde optie aan bod. Een “modelloos” verdrag gaat net een stap verder; een modelverdrag is vermoedelijk een realistischer doel. Omdat de Most Favoured Nation-Clausule mijns inziens te vergezocht is en aanbevelingen van de Europese Commissie geen harmonisatieverplichting inhouden, komen ook deze onderwerpen niet aan bod. Het aanpassen van bestaande bilaterale verdragen aan het EU-recht wordt verder niet besproken omdat het in mijn ogen niet zozeer een samenwerking van de EU is, maar meer een aanpassing aan de EU is. Ook het elimineren van discriminatie in de nationale belastingwetten vind ik om diezelfde reden minder relevant voor deze scriptie.

3.4 Voor- en nadelen van de drie mogelijkheden tot Europees optreden

In algemene zin geldt dat dit soort verregaande ontwikkelingen slechts plaats zullen vinden als dit noodzakelijk is. Dit houdt in dat er enige mate van interne of externe druk vereist is, willen lidstaten hun soevereiniteit opgeven. Bijvoorbeeld wanneer een inkomstenbelasting of vennootschapsbelasting op Europees niveau wordt geheven, zal er een noodzaak ontstaan voor het afsluiten van belastingverdragen door de EU met derdelanden.⁹⁶ Aan elk van de in paragraaf 3.3 genoemde mogelijkheden kleven zowel voor- als nadelen.

Voordelen

Met het sluiten en onderhouden van bilaterale belastingverdragen is veel tijd en geld gemoeid. Door een gezamenlijke Europese aanpak wordt minstens een deel⁹⁷ van de bilaterale verdragen overbodig, wat veel onderhoudstijd in de toekomst bespaart. Uiteraard gaat ook geld en tijd zitten in het onderhouden van die Europese aanpak, maar dit zal aanzienlijk minder zijn omdat slechts één verdrag up to date hoeft te blijven.⁹⁸ Bovendien is een belangrijk voordeel van een Europees modelverdrag voor het afsluiten van belastingverdragen tussen de EU en een derdeland zoals de Verenigde Staten, dat bij de onderhandeling van een verdrag met een invloedrijk derdeland de lidstaten samen sterker in hun onderhandelingsschoenen staan dan wanneer zij afzonderlijk zouden moeten onderhandelen. Hoewel er door een multilateraal verdrag geen maatwerk per lidstaat mogelijk is - als daarvoor wel aparte bepalingen worden opgenomen gaat dat ten koste van het overzicht - en de flexibiliteit

⁹⁶ I.J.J. Burgers, O.C.R. Marres, op. cit., paragraaf 9.8.

⁹⁷ Bij de alternatieven Europese richtlijn en multilateraal intern belastingverdrag zijn dit de bilaterale verdragen tussen lidstaten; het alternatief dat ziet op het afsluiten van verdragen tussen de EU en derdelanden kan uiteindelijk ter vervanging dienen van bilaterale verdragen tussen lidstaten en de desbetreffende derdelanden.

⁹⁸ Uiteraard is het wel denkbaar dat bij een Europees (model)verdrag meer tijd gaat zitten in de overlegprocedures die zien op de vormgeving van de updates.

beperker is dan bij bilaterale verdragen, zijn er ook mogelijke voordelen. Zo kan met een multilateraal verdrag een systeem ontwikkeld worden waarmee het belastingverdrag periodiek wordt bijgewerkt om bijvoorbeeld het ontgaan van belasting beter te beperken. Daarnaast kan een uniform belastingverdrag leiden tot versimpeling, vermindering van onderhandelingen over bilaterale belastingverdragen en tot vermindering van treaty shopping binnen de EU.⁹⁹ Met een multilateraal verdrag op de interne markt kunnen oplossingen geboden worden voor triangular cases, waar bilaterale verdragen dat moeilijk kunnen. Bovendien bestaat er bij een multilateraal intern verdrag de mogelijkheid tot invoering van een meestbegunstigingsclausule.¹⁰⁰ Een ander voordeel van een multilateraal intern verdrag is dat het risico van verschillende interpretaties aan het verdrag door nationale rechters wordt weggenomen; over dit multilaterale verdrag zal immers het Hof van Justitie het laatste woord hebben. Tenslotte besparen de lidstaten hiermee uiteindelijk onderhandelingstijd over de aanpassingen van reeds bestaande verdragen (omdat er binnen de EU nog maar één verdrag is in plaats van vele bilaterale verdragen).¹⁰¹ De invoering van een EU-richtlijn heeft als mogelijk voordeel ten opzichte van de andere opties, dat na implementatie in nationale wetgeving de belastingverdragen tussen lidstaten overbodig zijn geworden en derhalve kunnen verdwijnen, wat scheelt in onderhoudstijd. Dit hangt uiteraard wel af van de gekozen inhoud van de richtlijn.¹⁰² Bovendien vraagt veel problematiek, zoals die van exitheffingen, om implementatie in nationale wetgeving ten opzichte van het enkel opmaken van regels ter verdeling van de heffingsbevoegdheid.¹⁰³ Een derde voordeel van een richtlijn is dat het Hof van Justitie wel voldoende uitsluitsel kan geven over interpretatieverschillen, omdat bij gebruik van een richtlijn het EU-recht wordt verweven in de nationale wet, waardoor de normale juridische procedure gevolgd kan worden.

Nadelen

Nadeel van een richtlijn op het gebied van directe belastingen is dat, zoals later in deze scriptie zal blijken, er een eenparigheid van stemmen nodig is in de Raad van de Europese Unie.¹⁰⁴ Een belangrijk nadeel van een extern modelverdrag is dat alle bilaterale verdragen in stand blijven en állemaal moeten worden aangepast aan dat modelverdrag. Bij een multilateraal intern verdrag en extern (model)verdrag¹⁰⁵ is de interpretatie gekoppeld aan de uitleg die wordt gegeven aan het OESO-

⁹⁹ M.J. McIntyre, *Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty Area*, International Bulletin of Fiscal Documentation, 2002, Volume 56, nr. 6.

¹⁰⁰ Zie bijvoorbeeld *EC Law and Tax Treaties*, TAXUD E1/FR, DOC (05) 2306, Brussel, 9 juni 2005, pp. 17-18, punten 50-54. Deze mogelijkheid en de wenselijkheid daarvan is veelvuldig bediscussieerd in de literatuur; dit behandelt deze scriptie echter niet.

¹⁰¹ G. Maisto, *Shaping EU Company Tax Policy: The EU Model Tax Treaty*, European Taxation, 2002, nr. 8, p. 304.

¹⁰² Met een van de niet besproken middelen, zoals een verordening of een “modelloos” extern verdrag, zou dit voordeel overigens ook kunnen worden bereikt. Dit blijft hier echter buiten beschouwing.

¹⁰³ Immers, exitheffingen worden vaak veroorzaakt door bepalingen in de nationale wet; de beste oplossing zou dan mijns inziens zijn om oplossingen te implementeren in de nationale wet. Hierbij kan gedacht worden aan het verwijderen van een exitheffingbepaling of het beperken van zo'n bepaling.

¹⁰⁴ Dit volgt uit art. 115 VwEU, zie § 4.2.

¹⁰⁵ Met een intern verdrag doel ik op een multilateraal belastingverdrag op de interne Europese markt; met een extern modelverdrag doel ik op het creëren van een modelverdrag op basis waarvan in de toekomst verdragen tussen de EU en derdelanden kunnen worden afgesloten. Dit zit daarom op het gebied buiten de EU, wat ik aanduid met ‘externe’ markt.

Modelverdrag omdat deze opties daar waarschijnlijk (deels) op gebaseerd zullen worden.¹⁰⁶ De meest voor de hand liggende optie is dat het Hof van Justitie het laatste woord heeft over interpretatieverschillen, maar uitsluitsel geven over de interpretatie van het OESO-Modelverdrag en het commentaar daarop is niet haar taak. Bovendien heeft zij hiervoor waarschijnlijk niet voldoende expertise.¹⁰⁷ Op de vraag of het Hof van Justitie bij een extern modelverdrag meer bevoegdheden heeft dan bij een “modelloos” extern verdrag, gaat deze scriptie niet in.

Kortom, aan de drie alternatieven (een richtlijn, een multilateraal belastingverdrag op de interne markt en een extern modelverdrag voor belastingverdragen met derdelanden) kleven voor- en nadelen.¹⁰⁸ Het obstakel dat aan alle alternatieven kleeft, is dat de lidstaten niet op één lijn zitten wat de verdeling van de heffingsbevoegdheid van directe belastingen betreft. Zo geven de noordelijke lidstaten de voorkeur aan kapitaal exportneutraliteit en de zuidelijke lidstaten aan kapitaal importneutraliteit. Eveneens zijn er verschillen in voorkeur voor aansluiting bij een bronlandbeginsel dan wel woonplaatsbeginsel. Mijns inziens zullen in de nabije toekomst echter geen van deze drie opties het licht zien. Dit komt doordat de lidstaten niet op één lijn zitten en door de voorkeur van lidstaten om de soevereiniteit met betrekking tot directe belastingen zo veel mogelijk te behouden.

3.5 De keuze voor een focus op good governance

De meeste EU-lidstaten verkiezen wat directe belastingen betreft soevereiniteit boven Europese harmonisatie. In de verdragen van Rome, Maastricht, Amsterdam noch Lissabon is een specifieke bepaling opgenomen die dwingt tot harmonisatie of coördinatie van directe belastingen.¹⁰⁹ Dit in tegenstelling tot het terrein van indirecte belastingen, waarop reeds verregaande Europese harmonisatie heeft plaatsgevonden. Voor de oorzaak van dit onderscheid spelen verschillende factoren waarschijnlijk een rol. Zo vormen indirecte belastingen een directe belemmering voor een interne markt met vrij verkeer van goederen en diensten. Directe belastingen hebben juist meer invloed op het vrije verkeer van personen en kapitaal.¹¹⁰ Vandaar dat Europese harmonisatie van de omzetbelasting, accijnzen en andere indirecte belastingen vereist was om een gemeenschappelijke (economische) markt te kunnen realiseren. Een andere reden die met de vorige samenhangt, is de harmonisatieverplichting die in art. 113 VwEU staat. In art. 115 VwEU gaat hetzelfde niet op voor

¹⁰⁶ A.J.A. Stevens, op. cit., 2007, p. 31-33.

¹⁰⁷ Dit probleem wordt aangestipt door P. Pistone, op. cit., 2002, p. 301.

¹⁰⁸ M. Lang is groot voorstander van een intern multilateraal belastingverdrag, wat bijvoorbeeld al blijkt uit zijn conceptverdrag, dat te vinden is in M. Lang, J. Schuch, C. Urtz, e.a., op. cit., 1998, pp. 197-245. P. Pistone vindt de variant van een Europees modelverdrag voor verdragen met derdelanden de meest gebalanceerde optie om de spanningen tussen Europees en internationaal belastingrecht weg te nemen in *Towards European international tax law*, EC Tax Review 2005/1, p. 7. Voornaamste reden hiervoor vindt hij dat lidstaten hun eigen bilaterale belastingverdragen kunnen behouden en ziet hij het als een flexibelere, beter uitvoerbare en meer evenredige optie dan een multilateraal belastingverdrag op de interne markt. Hij ziet zo'n extern modelverdrag echter nog niet snel tot stand komen. Hoewel P. Pistone aangeeft dat hij een richtlijn de beste oplossing zou vinden voor de spanningen, ziet hij ook dat de tijd niet rijp is voor een complete eliminatie van internationaal belastingrecht in Europa.

¹⁰⁹ J.A.M. Klaver, A.J.M. Timmermans, *Beleidsconcurrentie of beleidscoördinatie bij de EU-belastingpolitiek*, WFR 1999/506.

¹¹⁰ R. Betten, *Zal er nog directe-belastingpolitiek van de EG zijn na Maastricht?*, WFR 1992/1755.

directe belastingen. Het is overigens niet zo dat harmonisatie van de BTW eenvoudiger was dan harmonisatie van directe belastingen omdat de grondslag en tarieven van de lidstaten meer overeenkomsten vertoonden.¹¹¹ De meest waarschijnlijke oorzaak is echter dat BTW en accijnzen eerder de aandacht trokken doordat zij uitgingen van het bestemmingslandbeginsel (wat een afrekening aan de landsgrens met zich meebracht).¹¹² Ook zou het kunnen komen doordat hieraan het afwentelingsvraagstuk ten grondslag lag.¹¹³ De harmonisatie van directe belastingen wordt onder andere bemoeilijkt doordat er inmiddels zo'n zevententwintig verschillende belastingssystemen zijn in Europa, terwijl er dat in 1957 slechts zes waren.¹¹⁴

Lidstaten zijn van oudsher niet bereid om een Europese directe belastingheffing toe te staan, omdat zij dan hun belastinginkomsten niet meer goed kunnen afstemmen op hun overheidsuitgaven. Hoewel er multinationals zijn die pleiten voor een Europese Vennootschapsbelasting, kleeft er voor hen een groot nadeel aan de situatie van een Europese directe belastingheffing. Zij kunnen namelijk lastiger lobbyen voor een gunstige fiscale behandeling in het machtige Brussel dan in individuele lidstaten. Hierbij komt nog het gegeven dat voor de fiscaliteit het unanimitetsvereiste geldt, waardoor Europese samenwerking op het gebied van directe belastingen nog lastiger te effectueren is omdat veel lidstaten aan soevereiniteit de voorkeur geven. Bovendien zal de eis van eenparigheid van stemmen bij besluitvorming in de Raad van de Europese Unie in stand blijven, juist vanwege diezelfde voorkeur voor soevereiniteit.¹¹⁵ Bovendien speelt blijkbaar een rol dat lidstaten op het gebied van directe belasting(verdragen) verschillende belangen hebben. Doordat de belangen zo uiteenlopen, is het lastig om overeenstemming te bereiken en daarmee vooruitgang te boeken op het gebied van harmonisatie. Hoewel de lidstaten graag soeverein blijven voor directe belastingen zijn ze hiervoor inmiddels toch gebonden aan het EU-recht via de weg van negatieve integratie, zoals in paragraaf 2.3 bleek.

Hoewel er sinds het Rapport van Neumark enkele kleine stappen gezet zijn, hebben grootse stappen zoals de sluiting van een Europees verdrag met derdelanden niet plaatsgevonden. Sterker nog, dit soort ontwikkelingen lijkt ook niet binnen overzienbare tijd te zullen plaatsvinden. Zelfs de invoering van

¹¹¹ Oorspronkelijk waren er wel grote verschillen. Hierbij moet worden opgemerkt dat de Zesde Richtlijn (Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977) die in 1977 is aangenomen bedoeld was als een overgangsregeling. Hoewel de regeling inmiddels is vervangen door de BTW-Richtlijn (Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006), is nog steeds het harmonisatieniveau dat de EU voor ogen had niet bereikt. Beoogd werd namelijk dat de lidstaten een gelijkkluidende wet voor belasting op toegevoegde waarde invoerden middels een Europese verordening. De huidige situatie heeft echter het karakter van een richtlijn, waarvan het kenmerk is dat deze door de lidstaten in de nationale wet geïmplementeerd moet worden. Hierbij zijn keuzemogelijkheden gegeven en ook implementatiefouten zijn uiteraard niet uitgesloten.

¹¹² M.E. van Hilten, H.W.M. van Kesteren, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, p. 28.

¹¹³ Indirecte belastingen worden namelijk geacht te worden afgewenteld (wat ook wordt beoogd). Directe belastingen dienen juist niet afgewenteld te worden.

¹¹⁴ Tot nu toe zijn slechts de Fusierichtlijn, de Moeder-dochterrichtlijn, de Interest-en-royaltyrichtlijn, de Spaartegoedenrichtlijn en het Arbitrageverdrag samenwerkingssuccessen voor directe belastingen. Vaak was zo'n 25 jaar nodig om tot dit resultaat te komen, en voor andere onderwerpen zoals grensoverschrijdende verliesverrekening en extheffingen is nooit een richtlijn tot stand gekomen. H.P.A.M. van Arendonk, *Inkomstenbelasting en Europa: nationale folklore met een Europees sausje*, MBB 2008/03.

¹¹⁵ Hierbij moet worden opgemerkt dat er voor indirecte belastingen op grond van art. 113 VwEU eveneens unanimitet vereist is.

de CCCTB laat tot nu toe nog op zich wachten.¹¹⁶ Een kleine lidstaat zal daarmee niet zomaar instemmen omdat zij haar zeggenschap dan (deels) zal verliezen over de belastingopbrengsten. Een machtige lidstaat zal juist die macht gebruiken om de verdeelsleutel in de voor haar meest gunstige positie te sturen.¹¹⁷ En juist alle verschillende typen lidstaten moeten het met elkaar eens worden omdat een eenparigheid van stemmen vereist is op het gebied van directe belastingen. Ik heb in deze scriptie voor een meer praktische benadering gekozen. Dit omdat uit de praktijk blijkt dat de invoering van een Europese richtlijn, het afsluiten van een multilateraal belastingverdrag op de interne Europese markt en een Europees modelverdrag voor het afsluiten van verdragen tussen de EU en derdelanden voorlopig tot een utopie behoren. Ik wil niet kijken naar wat er allemaal niet mogelijk is. Nee, deze scriptie focust zich op kansen.

Mijns inziens is het de moeite waard om de mogelijkheden voor een gezamenlijk Europees extern optreden te onderzoeken op het gebied van good governance. Bij good governance in directe belastingen zijn er namelijk incentives aanwezig die onmisbaar zijn voor een daadwerkelijke harmonisatie in praktijk. Eén van deze incentives is bijvoorbeeld dat overheden altijd hun schatkist gevuld willen houden door zo veel mogelijk geld op te halen en zo min mogelijk uit te geven. Door te harmoniseren op het gebied van good governance kan door relatief weinig inspanning (namelijk het uitwisselen van inlichtingen met andere landen) veel (nog) niet-betaald belastinggeld worden opgehaald.¹¹⁸ De kosten hiervoor zijn relatief laag, terwijl de opbrengsten juist heel hoog kunnen uitvallen. Dit illustreert overigens de betekenis van het begrip good governance zeer goed. Good governance houdt namelijk in dat overheden samenwerken op het gebied van invordering of fraude en informatie uitwisselen met andere overheden. Een ander belangrijk incentive is volgens mij de aanwezigheid van een bankgeheim of het plegen van fraude dat veelal geassocieerd wordt met financiering van andere vormen van criminaliteit, zoals terrorismefinanciering. Sinds 11 september 2001 heeft er wereldwijd een omslag plaatsgevonden: terrorisme moest harder worden aangepakt. Soms sloegen staten hier zelfs te ver in door en kwam de privacy van de burger in gevaar. Dit geeft, denk ik, heel goed aan dat de opofferingen die men voor het tegengaan van bijvoorbeeld fraude wil doen, groot zijn. Bovendien heerst er in tijden van economische crisis een grotere ontevredenheid wanneer fraudeurs of anderen die niet eerlijk hun belasting betalen ervoor zorgen dat deze last bij de brave burger terecht komt. Die moet immers linksom of rechtsom dit geld ophoesten. Op basis van het voorgaande lijken de belangen van de lidstaten op het gebied van good governance meer op één lijn te zitten dan de belangen omtrent het afsluiten van directe belastingverdragen. Daarnaast is zojuist geconstateerd dat lidstaten op het gebied van directe belastingen een grote voorkeur voor soevereiniteit hebben. Good governance raakt de directe belastingen wel, maar is meer een aanvulling

¹¹⁶ Natuurlijk vindt er van tijd tot tijd enige voortgang plaats. Toch is de daadwerkelijke invoering van een Europese winstbelasting mijns inziens nog ver weg.

¹¹⁷ A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, pp. 45.

¹¹⁸ Het ligt overigens voor de hand dat er bij automatische inlichtingenuitwisseling meer wordt opgehaald dan bij inlichtingenuitwisseling op verzoek.

op directe belastingen. Immers, de Spaartegoedenrichtlijn, Wederzijdse bijstand bij Invorderingsrichtlijn, Administratieve Samenwerkingsrichtlijn en anti-fraudeverdragen hebben als gemeenschappelijke noemer inlichtingenuitwisseling.

3.6 Tussenconclusie

Concluderend kan gesteld worden dat de tijd nog niet rijp is voor lidstaten om hun soevereiniteit op te geven op het gebied van directe belastingen. Over de wenselijkheid van het overhevelen van bevoegdheden van de lidstaten naar de Europese Unie op het gebied van directe belastingen kan men van mening verschillen. Hierop wil ik de focus dan ook niet leggen in deze scriptie. Deze scriptie bekijkt het probleem van een andere kant: welke mogelijkheden zijn er wél voor een Europese vertegenwoordiging van de lidstaten ten opzichte van derdelanden? Omdat good governance waarschijnlijk veel potentieel heeft, focust de scriptie in het vervolg op het onderzoek naar de mogelijkheden van een Europese vertegenwoordiging op het gebied van good governance.

4. Interne bevoegdheid Europese Unie op gebied van directe belastingen

4.1 Inleiding hoofdstuk 4

Om te kunnen bepalen of de Europese Unie de lidstaten extern, dat wil zeggen naar derdelanden toe, kan vertegenwoordigen op het gebied van directe belastingen, is van belang om te weten of de EU bevoegd is om intern op te treden namens lidstaten. In hoofdstuk 5 zal duidelijk worden dat om te bepalen of de Europese Unie extern bevoegd is, het van belang is eerst te weten of de EU ook intern bevoegd is tot handelen. Vandaar dat dit hoofdstuk zich toespitst op de rechtsbasis voor een Europese vertegenwoordiging van de lidstaten op de interne markt op het gebied van directe belastingen. In paragraaf 4.2 komen het attributie-, subsidiariteits- en evenredigheidsbeginsel aan bod. In paragraaf 4.3 zal de rechtsgrond voor een interne bevoegdheid op het gebied van directe belastingen worden besproken. Paragraaf 4.4 richt zich op de rechtsbasis die volgt uit art. 115 VwEU en paragraaf 4.5 op de rechtsbasis die volgt uit art. 352 VwEU. Paragraaf 4.6 zoomt tenslotte in op het karakter van de interne bevoegdheid.

4.2 Beginselen van attributie, subsidiariteit en evenredigheid

Alle instellingen van de Europese Unie, zoals de Raad, het Parlement en de Commissie hebben geen algemene bevoegdheid om besluiten te nemen die nodig zijn om te voldoen aan de doelstellingen van de Europese Unie.¹¹⁹ Ook kan de EU niet alles zomaar doen; immers, ze kan zichzelf niet zomaar bevoegd verklaren omdat een bevoegdheid enkel kan voortvloeien uit de Unieverdragen¹²⁰. Dit houdt in dat in beginsel de lidstaten uitsluitend bevoegd zijn tot handelen, tenzij in het VEU of VwEU aan de instellingen van de EU specifieke bevoegdheden zijn toegekend en daarmee de EU uitsluitend bevoegd is.¹²¹

Het attributiebeginsel

Het attributiebeginsel wordt in art. 5, lid 1 VEU aangeduid met het beginsel van de bevoegdheidstoedeling. De toewijzing, oftewel attributie, van bevoegdheden op deze wijze is door het Hof van Justitie¹²² al vroeg geaccepteerd.¹²³ Art. 5, lid 2 VEU legt uit wat dit beginsel inhoudt: *“Krachtens het beginsel van bevoegdheidstoedeling handelt de Unie enkel binnen de grenzen van de bevoegdheden die haar door de lidstaten in de Verdragen zijn toegeedeeld om de daarin bepaalde doelstellingen te verwezenlijken. Bevoegdheden die in de Verdragen niet aan de Unie zijn toegeedeeld, behoren toe aan de lidstaten.”*

¹¹⁹ R.H. Lauwaars, C.W.A. Timmermans, op. cit., 2003, p. 71.

¹²⁰ Uit art. 1 VEU volgt namelijk dat de EU gegrond is op deze twee verdragen en dat het VEU en VwEU dezelfde juridische waarde hebben.

¹²¹ R. Barents, L.J. Brinkhorst, *Grondlijnen van Europees Recht*, Kluwer, Deventer, 2003, p.122.

¹²² HvJ, 5 februari 1963, zaak 26/62 (*Van Gend en Loos*)

¹²³ P.J.G. Kapteyn, P. VerLoren van Themaat, e.a., op. cit., 2003, p.115.

Dit komt erop neer dat de Europese Unie slechts een besluit kan nemen als daarvoor een rechtsbasis bestaat op grond waarvan de Unie bevoegd is tot het uitvoeren van de betreffende (harmonisatie)handeling.¹²⁴ De instelling van de EU die een bevoegdheid wil uitvoeren, is op grond van art. 296 VwEU verplicht te motiveren op welke verdragsbepaling de instelling haar bevoegdheid baseert. Met andere woorden: zij moet aangeven wat de rechtsbasis is. Het doel hiervan is het beschermen van lidstaten, instellingen en burgers van de EU tegen onjuiste bevoegdheidsuitoefening. Handelt (een instelling van) de EU zonder dat zij daartoe bevoegd is, dan is het besluit onrechtmatig.¹²⁵ Het hangt van de rechtsbasis af in welke vorm de instellingen van de EU kunnen opereren, dus of dat resulteert in een verordening, richtlijn, beschikking, aanbeveling of advies. Uit art. 288 VwEU blijkt vervolgens dat deze beleidsinstrumenten met name verschillen in op welke onderdelen zij in welke mate bindend zijn. Ook geeft de rechtsbasis richting aan het besluitvormingsproces. Hiervan hangt bijvoorbeeld af of de Raad voor acceptatie unanimititeit nodig heeft, of dat een gekwalificeerde meerderheid¹²⁶ of zelfs een gewone meerderheid afdoende is. Ook bepaalt dit wat de rol is van het Europees Parlement, die een adviserende functie, een samenwerkende, instemmende of zelfs een medebeslissende functie kan omvatten.¹²⁷ Het Hof van Justitie controleert de wettigheid van uitvoering van bevoegdheden van instellingen van de Europese Unie. Het kan voorkomen dat een bevoegdheid ontbreekt of misbruikt wordt. In dat geval kunnen de uitvloeisels van die onjuist of onterecht gebruikte bevoegdheden, zoals richtlijnen en verordeningen, nietig of ongeldig worden verklaard.¹²⁸ Dit gebeurt dan op basis van art. 263 VwEU.¹²⁹ Het is dus van belang om te weten wat de rechtsbasis is voor een interne bevoegdheid van de Europese Unie op het gebied van directe belastingen.

¹²⁴ Via art. 4, lid 3 VEU zijn lidstaten verplicht om de bevoegdheidsverdeling tussen de EU en haar lidstaten te respecteren, zie K. Lenaerts, P. van Nuffel, *Europees Recht In Hoofdlijnen*, Maklu, Antwerpen/Apeldoorn, 2003, p. 142.

¹²⁵ Dit houdt in dat bij een beroep het besluit nietig kan worden verklaard. Dit kan ook gebeuren wanneer het besluit, bijvoorbeeld op inhoud of besluitvormingsprocedure, niet voldoet aan de verdragsbepaling waarop het gebaseerd is. Als achteraf blijkt dat de rechtsbasis onjuist is en de (instelling van) de EU dus niet bevoegd was tot bepaalde handelingen, kan de rechtsonzekerheid als gevolg van de nietigheid van het besluit vertragend werken. Het is dus ook in het voordeel van deze instelling om de handeling op de juiste bepaling(en) van het verdrag te gronden. Wanneer dit probleem zich voordoet bij een interne bevoegdheid, kan dit, zoals uit hoofdstuk 5 zal blijken, ook effect hebben op de externe bevoegdheid van de Europese Unie. R. Barents, L.J. Brinkhorst, op. cit., 2003, p.123 en 126.

¹²⁶ Tot 1 november 2014 is voldaan aan een gekwalificeerde meerderheid bij 62 stemmen wanneer er een besluit moet worden genomen op voorstel van de Europese Commissie en bij 62 stemmen waarvan er ten minste tien leden vóór zijn in overige gevallen. Dit is in art. 205, lid 2 EG-Verdrag vastgelegd, waar eveneens de weging van de stemmen per lidstaat is vermeld. Tot 31 maart 2017 kan elke lidstaat per geval verzoeken om deze oude regels voor de gekwalificeerde meerderheid. Vanaf 1 november 2014 is er sprake van een gekwalificeerde meerderheid als voldaan is aan art. 238, lid 3 VwEU. Kort gezegd komt dit neer op ten minste 55% van de Raadsleden die samen minstens 65% van de bevolking van de lidstaten vertegenwoordigen. Zie ook http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/treaties/lisbon_treaty/ai0008_nl.htm.

¹²⁷ A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, pp. 46-47.

¹²⁸ Dit geldt ook wanneer niet voldaan is aan vormvoorschriften of met de uitoefening van een bevoegdheid de Unieverdragen of uitvoeringsregels daarvan geschonden worden (bijvoorbeeld doordat het evenredigheids- of subsidiariteitsbeginsel is geschonden).

¹²⁹ Wanneer het beroep van het HvJ gegrond blijkt te zijn, kan de handeling van de instelling van de EU nietig worden verklaard op grond van art. 364 VwEU. Door een beroep dat gegrond is op art. 267 VwEU kan een handeling van zo'n instelling ongeldig worden verklaard. In deze scriptie zal hier verder geen aandacht aan worden besteed; zie daarvoor bijvoorbeeld A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, pp. 99-106.

Het subsidiariteitsbeginsel

Wanneer de EU niet exclusief bevoegd is tot handelen, zoals op het gebied van directe belastingen¹³⁰, zijn ook het subsidiariteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel van belang.¹³¹ Waar het attributiebeginsel ging over de toedeling van Europese bevoegdheden, gaan deze beginselen juist over de uitvoering van die bevoegdheden.¹³² Het subsidiariteitsbeginsel komt voort uit de gedachte dat een hoger niveau van een organisatie niet datgene moet doen wat een lager niveau van dezelfde organisatie ook of zelfs beter voor elkaar kan krijgen.¹³³ Het subsidiariteitsbeginsel houdt volgens art. 5, lid 3 VEU in dat de EU, voor zover geen exclusieve bevoegdheden zijn toegekend, slechts mag optreden indien en voor zover de doelstellingen beter door de EU kunnen worden verwezenlijkt dan door de lidstaten afzonderlijk op centraal, regionaal of lokaal niveau.¹³⁴ Hieruit volgt dat moet worden onderzocht of het sluiten van overeenkomsten met derdelanden ter voorkoming van dubbele (directe) belasting inderdaad niet voldoende kan worden verwezenlijkt door de lidstaten, eventueel in gezamenlijke vorm.

Een gezamenlijk lidstatelijk extern optreden zal waarschijnlijk niet goed werken, omdat een uniforme toepassing en uitleg van bijvoorbeeld een belastingverdrag niet goed verzekerd zal zijn. Wanneer de EU een belastingverdrag met een derdeland zou afsluiten, zouden deze verschillende uitleg- en toepassingsmogelijkheden beperkt dan wel afwezig zijn.¹³⁵ Nu resteert nog de vraag of lidstaten afzonderlijk beter de doelstellingen van de EU kunnen verwezenlijken dan door een optreden van de EU. Lidstaten hebben reeds vele bilaterale belastingverdragen met derdelanden. Echter, er zitten gaten in dit verdragenetwerk die haast onvermijdelijk zijn, waardoor dubbele belastingheffing en non-heffing nog steeds voorkomen. Nationaal optreden van lidstaten kan namelijk als gevolg hebben dat per land voor verschillende regelingen wordt gekozen, wat zou kunnen leiden tot vervalsing van vrije mededinging.

In paragraaf 4.3 zal blijken dat het Hof van Justitie in arrest Gilly¹³⁶ te kennen heeft gegeven dat één van de doelstellingen van het EG-Verdrag is het afschaffen van dubbele belasting binnen de Europese Unie. Dit kunnen we eveneens doortrekken naar het afschaffen van dubbele belasting in relatie met

¹³⁰ Zowel intern als extern is de Europese Unie niet exclusief bevoegd, wanneer dat wel het geval was zou toetsing aan het subsidiariteitsbeginsel overbodig zijn omdat lidstaten per definitie niet handelingsbevoegd zouden zijn, zie R. Barents, op. cit., 2008, p.387.

¹³¹ Dus wanneer de EU exclusief of geheel niet bevoegd is tot handelen gaan het subsidiariteits- en evenredigheidsbeginsel niet op, P.J.G. Kapteyn, P. VerLoren van Themaat, e.a., op. cit., 2003, p. 118.

¹³² G.J. Vossestein, *De bevoegdheid van de Europese Gemeenschap tot regeling van het vennootschapsrecht*, WPNR, 2002, nr. 6481, p. 249.

¹³³ R. Barents, L.J. Brinkhorst, *Grondlijnen van Europees Recht*, Kluwer, Deventer, 2006, p. 158.

¹³⁴ Vóór het Verdrag van Lissabon bestond twijfel over het subsidiariteitsbeginsel: moest getoetst worden aan twee (niet voldoende óf beter) of aan één criterium (niet voldoende en dus beter)? Deze twijfel was ontstaan door het woord 'derhalve', zie R. Barents, L.J. Brinkhorst, op. cit., 2006, p. 162. Sinds het Verdrag van Lissabon is dit woord weggelaten, waardoor de onduidelijkheid weggenomen is: men moet toetsen of de doelstellingen 'niet voldoende' door de lidstaten kunnen worden verwezenlijkt en (aparte toets) of deze doelstellingen 'beter' kunnen worden verwezenlijkt door Europees optreden. Als nu echter blijkt dat de lidstaten 'niet voldoende' de doelstellingen kunnen verwezenlijken maar dat ook de EU dit niet 'beter' kan, dan kunnen beide partijen volgens het subsidiariteitsbeginsel niet optreden. Zie hiervoor R. Barents, op. cit., 2008, pp. 388-389. Barents geeft overigens zelf al aan dat deze uitkomst paradoxaal is. Immers, in dat geval zou het logisch zijn dat de partij optreedt die op het laagste niveau met de beste kwaliteit opereert.

¹³⁵ A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, p. 70.

¹³⁶ HvJ, 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 16 j.o. 23.

derdelanden.¹³⁷ Men zou daarom kunnen stellen dat aan de doelstelling van het voorkomen van dubbele belasting beter voldaan kan worden door de EU dan door lidstaten afzonderlijk.¹³⁸ Het motiveringsvereiste, dat zojuist bij de behandeling van het attributiebeginsel is genoemd, strekt zich ook uit tot het subsidiariteitsbeginsel.¹³⁹

Het evenredigheidsbeginsel

Het evenredigheidsbeginsel, ook wel aangeduid als proportionaliteitsbeginsel, is weergegeven in art. 5, lid 4 VEU. Het fungeert als een aanvulling op het zojuist genoemde subsidiariteitsbeginsel. Het evenredigheidsbeginsel houdt in dat het optreden van de EU wat inhoud en vorm betreft niet verder mag gaan dan nodig is voor het verwezenlijken van de doelstellingen van de Unieverdragen. Uit het evenredigheidsbeginsel volgt dat lidstaten wel maatregelen mogen nemen waarmee nationale doelstellingen effectief kunnen worden verwezenlijkt, maar dat hiermee de doelstellingen en beginselen van de EU zo min mogelijk mogen worden aangetast.¹⁴⁰

Zoals uit lid 3, tweede alinea en lid 4, tweede alinea van art. 5 VEU volgt, is de toepassing van respectievelijk het subsidiariteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel gekoppeld aan het protocol betreffende de toepassing van de beginselen van subsidiariteit en evenredigheid.¹⁴¹ De nationale parlementen van de lidstaten kunnen het Europees Parlement sinds het Verdrag van Lissabon adviseren over de mate waarin voorstellen van de Europese Commissie, initiatieven van een groep lidstaten of van het Europees Parlement inzake wetgevingshandelingen aan het subsidiariteits- en evenredigheidsbeginsel voldoen.¹⁴² Wanneer zo'n ontwerp tot wetgevingshandeling van bijvoorbeeld de Europese Commissie niet voldoet aan het subsidiariteitsbeginsel, kan het zijn dat het ontwerp herzien moet worden.¹⁴³ Wanneer de EU eenmaal een wetgevingshandeling uitvoert, kan het Hof van Justitie oordelen over de vraag of de maatregel aan het subsidiariteitsbeginsel voldoet.¹⁴⁴

¹³⁷ In paragraaf 5.3 zal blijken dat een impliciete externe bevoegdheid kan ontstaan doordat er reeds interne harmonisatie heeft plaatsgevonden (AETR-doctrine) of doordat extern optreden van de Europese Unie benodigd is om intern op te kunnen treden zodat de doelstellingen van de Europese Unie worden verwezenlijkt.

¹³⁸ In gelijke zin: A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, p. 70.

¹³⁹ Niet vereist is overigens dat het subsidiariteitsbeginsel uitdrukkelijk vermeld wordt, HvJ, 13 mei 1997, zaak C-233/94 (*Duitsland versus Parlement en Raad*).

¹⁴⁰ Dit volgt uit HvJ, 18 december 1997, zaken C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96 (*Molenheide e.a.*), r.o. 46, K. Lenaerts, P. van Nuffel, op. cit., 2003, p. 131

¹⁴¹ Protocol nr. 2 betreffende de Toepassing van de Beginselen van Subsidiariteit en Evenredigheid, 30 maart 2010, PbEU C 83/206.

¹⁴² Art. 3 van Protocol nr. 1 Betreffende de rol van de nationale parlementen in de Europese Unie, PbEU 2010, nr. C 83, p. 204.

¹⁴³ Art. 7, lid 2 van Protocol nr. 2 Betreffende de toepassing van de beginselen van subsidiariteit en evenredigheid, PbEU 2010, nr. C 83, p. 208.

¹⁴⁴ HvJ, 10 december 2002, zaak C-491/01 (*Tabaksreclamerichtlijn II*), r.o. 182-185.

4.3 Rechtsgrond interne bevoegdheid op gebied van directe belastingen

Het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie bevat geen uitdrukkelijk genoemde (hierna aangeduid met “expliciete”) bevoegdheid voor directe belastingen.¹⁴⁵ Daarom is het voor het attributiebeginsel van belang om te onderzoeken of een doelstelling van het EG-verdrag leidt tot een rechtsbasis. In arrest Gilly¹⁴⁶ heeft het Hof van Justitie te kennen gegeven dat één van de doelstellingen van het EG-verdrag is het afschaffen van dubbele belasting binnen de Europese Unie. Deze uitspraak is gebaseerd op art. 293, tweede gedachtenstreepje EG-Verdrag¹⁴⁷, waarin stond dat de lidstaten met elkaar in onderhandeling traden ter verzekering van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap. Bij het verdrag van Lissabon is deze bepaling komen te vervallen. Art. 293 EG-Verdrag gaf nog geen rechtsbasis voor een interne dan wel externe bevoegdheid van de Europese Unie.¹⁴⁸ Het effect van het vervallen van deze bepaling is dan ook minimaal.¹⁴⁹

De EU heeft op grond van art. 26, lid 1 VwEU de taak om maatregelen vast te stellen die de interne markt tot stand brengen en om de werking van de interne markt te verzekeren. In tegenstelling tot het oude art. 3, lid 1, onderdeel h van het EG-verdrag wordt hierin niet meer gesproken over het ‘nader tot elkaar brengen van nationale wetgevingen’. In het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie wordt niet meer zo duidelijk gerefereerd aan coördinatie van (belasting)wetgeving. Er is discussie mogelijk over of men hieruit zou kunnen afleiden dat er juist geen reden is om een impliciete externe bevoegdheid voor de EU te veronderstellen op het gebied van de directe belastingen.

Art. 26 VwEU geeft nog geen rechtsbasis voor een bevoegdheid van de EU om op het terrein van interne directe belastingen te opereren namens lidstaten. Zoals in paragraaf 4.4 zal blijken is art. 114 VwEU niet bruikbaar voor directe belastingen, omdat fiscale bepalingen in het tweede lid zijn uitgezonderd van het toepassingsbereik. Ook art. 116 VwEU is enkel bruikbaar om verstoringen van de mededinging in de interne markt te elimineren die voortvloeien uit dispariteiten tussen de wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen van een lidstaat. Uit de laatste volzin van art. 116 is op te maken dat maatregelen ter voorkoming van deze verstoringen ook kunnen worden genomen met een andere

¹⁴⁵ Dit is voor indirecte belastingen wel specifiek geregeld, namelijk in art. 113 VwEU.

¹⁴⁶ HvJ, 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 16 j.o. 23.

¹⁴⁷ Dit artikel was in 1998 nog genummerd als art. 220 EG-verdrag.

¹⁴⁸ Art. 293 EG-Verdrag had geen directe werking, wat volgt uit HvJ, 12 mei 1998, zaak C-336/96 (*Gilly*), r.o. 14-17 en HvJ, 27 september 1988, zaak 81/87 (*Daily Mail*), r.o. 21-24. Immers, er is pas sprake van directe werking als aan de lidstaten verplichtingen worden opgelegd die naar inhoud duidelijk zijn en zonder enig voorbehoud of voorwaarde zijn gedaan. Bovendien mag geen nadere handeling van lidstaten of EU-instellingen vereist zijn of mogen deze instellingen of lidstaten geen of beperkte discretionaire bevoegdheid hebben. A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, p. 87.

¹⁴⁹ Volgens E.C.C.M. Kemmeren in *After repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: the EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely*, EC Tax Review 2008-4, p. 157 blijft de afschaffing van dubbele belasting nog steeds een doel van de Europese Unie. Het vervallen van art. 293, tweede gedachtenstreepje EG-Verdrag zou enerzijds kunnen betekenen dat het overduidelijk is dat de EU geen interne of externe bevoegdheden heeft om dubbele belasting af te schaffen en dat deze bepaling daarom niet in het VwEU hoefde te worden opgenomen. Anderzijds kan het betekenen dat aan de EU ten minste een gedeelde bevoegdheid toekomt omdat deze beperkende bepaling is komen te vervallen.

rechtsbasis dan dit artikel. Het artikel sluit dus de toepassing van andere artikelen van het Verdrag niet uit. In de praktijk heeft art. 116 VwEU dan ook weinig betekenis.¹⁵⁰ Hetzelfde geldt voor art. 117 VwEU.¹⁵¹

De artikelen 115 en 352 VwEU zouden echter wel een rechtsbasis voor een interne bevoegdheid kunnen bieden. Uit art. 115 vloeien richtlijnen voort en art. 352 VwEU kan resulteren in verordeningen. Een richtlijn is met name bedoeld voor onderlinge afstemming van nationale wetgevingen,¹⁵² terwijl verordeningen ideaal zijn voor het creëren van een uniforme regeling in de hele EU omdat zij rechtstreeks toepasbaar zijn in de lidstaten.¹⁵³ Bij art. 115 of 352 VwEU is er in de Raad unanimitie nodig en heeft het Europees Parlement slechts een raadplegende functie; bij art. 114 en 116 VwEU is een gekwalificeerde meerderheid in de Raad al voldoende en heeft het Europees Parlement een zekere inspraak omdat in deze artikelen wordt verwezen naar de gewone wetgevingsprocedure van art. 294 VwEU.

4.4 Rechtsbasis volgend uit art. 115 VwEU en veranderingen door Lissabon-verdrag

In art. 115 VwEU is in zeer ruime bewoordingen weergegeven dat richtlijnen vastgesteld kunnen worden voor onderlinge aanpassing van wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen van lidstaten die rechtstreekse invloed hebben op de EU of de werking van de interne markt. Hiermee kunnen dus belastingstelsels op elkaar worden afgestemd. Dit artikel is bruikbaar wanneer art. 114 VwEU geen toepassing heeft, zoals op gebied van fiscale bepalingen die in art. 114, lid 2 VwEU zijn uitgezonderd. Art. 115 is dus eigenlijk een restbepaling ten opzichte van art. 114 VwEU.¹⁵⁴ Alle richtlijnen die op dit art. 115 gebaseerd zijn moeten uiteraard voldoen aan de regels van de interne markt en moeten de verdragsvrijheden respecteren.¹⁵⁵ De Moeder-dochterrichtlijn, Spaartegoedenrichtlijn en Interest-en-royaltyrichtlijn vinden hun rechtsgrond in dit artikel.¹⁵⁶

Wijzigingen door het Verdrag van Lissabon

Het is sinds Lissabon ook mogelijk om te opereren zonder dat er een verzoek van de Europese Commissie aan vooraf is gegaan. De bewoordingen ‘op voorstel van de Commissie’ zijn namelijk in het nieuwe art. 115 niet meer terug te vinden. Hetzelfde blijkt uit het vermelden dat de Raad richtlijnen vaststelt volgens een bijzondere wetgevingsprocedure. Dit houdt in dat het om een specifiek

¹⁵⁰ Lang, M., Schuch, J., Staringer, C., *Tax treaty law and EC law* (Series on international taxation no. 30), Kluwer Law international, Deventer, 2007, p. 35.

¹⁵¹ A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, pp. 50-51.

¹⁵² Nadelig is dat aan een richtlijn geen omgekeerde verticale noch horizontale rechtstreekse werking kan worden ontleend. Dit houdt in dat Lidstaten zich tegenover onderdanen, noch onderdanen tegenover andere onderdanen, niet kunnen beroepen op een te late of onjuiste implementatie van de richtlijn, zie A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, p. 55.

¹⁵³ Deze rechtstreekse toepasselijkheid zorgt er ook voor dat omzetting van een verordening in een nationale wet verboden is, zie R. Barents, L.J. Brinkhorst, op. cit., 2006, p. 184.

¹⁵⁴ Dit is uit de nieuwe volgorde van de artikelen duidelijker op te maken; in het EG-Verdrag gaf namelijk art. 94 de uitzondering en art. 95 de hoofdregel weer. Zie ook E. Terry, *The Common Frame of Reference: an optional instrument?*, European Parliament, Brussels, 2010, nr. PE 425.611, p. 18.

¹⁵⁵ L. Hrehorovska, *Tax Harmonization in the European Union*, Intertax, 2006, nr. 3 p.162.

¹⁵⁶ Dit is bijvoorbeeld te zien aan de aanhef van de richtlijn.

geval gaat, zoals genoemd in art. 289, lid 2 VwEU, waarbij de vaststelling van de richtlijn plaatsvindt door het parlement met deelname van de Raad of door de Raad met deelname van het parlement.¹⁵⁷ Dit wil zeggen dat er geen verzoek van de Europese Commissie nodig is om een richtlijn vast te stellen.

4.5 Rechtsbasis volgend uit art. 352 VwEU en veranderingen door het Lissabon-verdrag

Sinds het arrest AETR¹⁵⁸ is veelvuldig gebruik gemaakt van art. 352 VwEU.¹⁵⁹ Dit is een bijzondere verdragsbepaling die er voor zorgt dat ook in onvoorziene situaties een rechtsbasis ontstaat voor het nemen van besluiten.¹⁶⁰ Art. 352 bepaalt dat de EU passende maatregelen moet nemen, waarbij unanimiteit in de Raad vereist is. Het gaat daarbij om de situatie dat optreden van de EU noodzakelijk is om in het kader van de interne markt een van de verdragsdoelstellingen te verwezenlijken zonder dat de unieverdragen in die bevoegdheid voorzien. De functie van het Europees Parlement is hierbij slechts raadplegend. Wanneer voor een goede werking van de interne markt vereist is dat bepaalde verstoringen worden voorkomen of opgelost door afstemming van belastingregimes van lidstaten, kan dit artikel dus een rechtsbasis vormen voor een interne bevoegdheid van de EU op het gebied van directe belastingen.¹⁶¹ Het is verleidelijk om deze bepaling te lezen als een vrijbrief voor optreden op allerlei terreinen waarvoor geen specifieke rechtsbasis te vinden is in de verdragen van de Europese Unie. Dit is echter niet de juiste benadering, omdat het onderdeel is van het specifieke attributiesysteem, wat blijkt uit de woorden “in het kader van de gemeenschappelijke markt”. Eveneens is het niet de bedoeling dat door middel van deze bepaling de procedure voor verdragswijziging van art. 48 VwEU wordt omzeild.¹⁶²

Op art. 352 VwEU is het principe “*lex specialis derogat legi generalis*” van toepassing. Dit houdt in dat een beroep op deze vrij algemene bepaling alleen succesvol kan zijn als alle andere specifieke mogelijkheden zijn uitgeput.¹⁶³ Art. 352 VwEU kan namelijk volgens vaste jurisprudentie¹⁶⁴ worden gebruikt voor pragmatisch ingrijpen wanneer een impliciete bevoegdheid en een expliciete bevoegdheid ontbreken om in het kader van de interne markt één van de doeleinden van de EU te bereiken.¹⁶⁵ In arrest *Massey-Ferguson*¹⁶⁶ is aangegeven dat art. 352 VwEU ook van toepassing is als een bevoegdheid ontoereikend is voor de vervulling van een doelstelling.

¹⁵⁷ Ter vergelijking: in art. 289, lid 1 VwEU wordt gesproken over de gewone wetgevingsprocedure, die beschreven is in art. 294 VwEU. Hierbij wordt een richtlijn vastgesteld door het parlement en de raad samen op voorstel van de Europese Commissie.

¹⁵⁸ HvJ, 31 maart 1971, zaak 22/70, (*AETR*).

¹⁵⁹ P. Kent, *Law of European Union*, Pearson Education Limited, 2008, p. 62.

¹⁶⁰ R. Barents, L.J. Brinkhorst, op. cit., 2003, p.128 van mening dat art. 308 EG-verdrag (oud) de ontoereikendheid van het specifieke attributiesysteem bevestigt.

¹⁶¹ A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, p. 55.

¹⁶² R. Barents, L.J. Brinkhorst, op. cit., 2003, p.128.

¹⁶³ J. Meeusen, G. Straetmans, e.a., *De Europese Grondwet: troeven en tekorten*, Intersentia, Antwerpen/Oxford, 2005, p.114. Het HvJ heeft expliciet kenbaar gemaakt dat art. 352 alleen gebruikt kan worden als er geen andere mogelijke rechtsbasis is en toetst de naleving hiervan nauwgezet in bijvoorbeeld HvJ, 13 juli 1995, zaak C 350/92 (*Spanje vs. Raad*), r.o. 26, zie ook P. Kent, op. cit., 2008, p. 62.

¹⁶⁴ HvJ, 18 februari 1964, zaak 73/63 en 74/63 (*NV Internationale crediet- en handelsvereniging Rotterdam en De Coöperatieve Suikerfabriek en Raffinaderij G.A. Puttershoek*).

¹⁶⁵ R.H. Lauwaars, C.W.A. Timmermans, op. cit., 2003, pp. 72-74.

Wijzigingen door het Verdrag van Lissabon

Sinds Lissabon is de werkingssfeer niet meer gekoppeld aan de interne markt maar aan de doelstellingen van de Verdragen van de Europese Unie (art. 352, lid 1 VwEU). Dit houdt in dat de bepaling op alle terreinen, die de Unieverdragen bestrijken, kan worden ingezet.¹⁶⁷ Net als bij art. 115 VwEU is de mogelijkheid tot een bijzondere wetgevingsprocedure toegevoegd. Een andere verandering is dat de bevoegdheid die voortvloeit uit het artikel wordt beperkt doordat er geen bevoegdheid tot harmonisatie is wanneer de Unieverdragen harmonisatie hebben uitgesloten (art. 352, lid 3 VwEU). Hiermee wordt bereikt dat de bevoegdheden uit art. 6 VwEU worden uitgebreid door middel van art. 352 VwEU. Bovendien heeft het Europese Parlement in het nieuwe art. 352, lid 1 VwEU een goedkeurende functie in plaats van een adviserende functie.¹⁶⁸ De wijzigingen door het Verdrag van Lissabon hebben als gevolg dat duidelijker is dat het niet gaat om een algemene bevoegdheid: waar harmonisatie is uitgesloten kan op basis van dit artikel niet opeens een rechtsbasis voor beslissingen van de Europese Unie ontstaan. Bovendien heeft het Europese Parlement meer inspraak. De Raad neemt besluiten nog steeds met eenparigheid van stemmen. De verandering van werkingssfeer heeft als implicatie dat het nieuwe art. 352 VwEU een ruimere werking heeft.

4.6 Karakter van de bevoegdheid

In art. 2 VwEU worden de verschillende varianten van bevoegdheden van de Europese Unie genoemd: exclusieve en gedeelde bevoegdheden, bevoegdheden op bij name genoemde terreinen (economisch en werkgelegenheidsbeleid, gemeenschappelijk buitenlands en veiligheidsbeleid), en tenslotte ondersteunende coördinerende en aanvullende bevoegdheden. In art. 3 VwEU is opgesomd op welke gebieden de EU exclusief bevoegd is. Deze vijf aangeduide gebieden zijn allen interne onderwerpen.¹⁶⁹ In art. 4 VwEU is weergegeven op welke gebieden de EU haar bevoegdheid deelt met de lidstaten. De artikelen 2 t/m 4 VwEU moeten echter niet worden gezien als een bevoegdheidscatalogus; zij verschaffen namelijk nog geen rechtsbasis.¹⁷⁰ In art. 3, lid 2 VwEU staat bovendien dat de Europese unie exclusief bevoegd is om internationale overeenkomsten te sluiten als een wetgevingshandeling van de EU daarin voorziet, als die overeenkomst noodzakelijk is voor de uitoefening van de interne bevoegdheid van de EU of als die overeenkomst gevolgen kan hebben voor Europese regels. Deze bevoegdheid slaat op de gebieden die in art. 3, lid 1 VwEU zijn genoemd.¹⁷¹

¹⁶⁶ HvJ, 12 juli 1973, zaak 8/73 (*Massey-Ferguson*), r.o. 2-6. Op basis van art. 352 VwEU (toen 235 EG-Verdrag) kon de Raad namelijk in de vorm van een verordening haar inspraak vormgeven; deze bevatte een uniforme regeling. Zou de Raad echter hebben gehandeld op basis van art. 115 VwEU, dan zou dit in de vorm van een richtlijn zijn geweest die per definitie door de lidstaten nog geïmplementeerd moest worden. Er was dus sprake van een rechtsbasis op grond van art. 115 VwEU, maar die was beperkter dan een rechtsbasis op grond van art. 352 van het verdrag.

¹⁶⁷ Behalve op het Gemeenschappelijk buitenlands en veiligheidsbeleid vanwege de uitzondering in art. 352, lid 4 VwEU.

¹⁶⁸ Dat was wel het geval in het oude art. 308 EG-verdrag, R. Barents, op. cit., 2008, pp. 375-376.

¹⁶⁹ R. Barents, op. cit., 2008, p. 364.

¹⁷⁰ R. Barents, op. cit., 2008, p. 361.

¹⁷¹ R. Barents, op. cit., 2008, p. 366.

Uit art. 4 VwEU blijkt dat een gedeelde bevoegdheid een niet-exclusieve bevoegdheid is. Daarbij kunnen zich vier situaties voordoen. Ten eerste is het mogelijk dat de EU nog niet is opgetreden, dan mogen de lidstaten hun bevoegdheden uitoefenen. Als de EU reeds optreedt mogen de lidstaten alleen optreden als zij daartoe een machtiging hebben op grond van wetgeving van de Europese Unie. Als de EU besluit om haar bevoegdheid niet meer uit te oefenen (bijvoorbeeld door besluiten in te trekken) zijn de lidstaten weer bevoegd tot optreden. Tenslotte noemt art. 4 VwEU de vierde situatie niet expliciet, maar deze vloeit naar zijn aard voort uit de gedeelde bevoegdheid. Deze vierde situatie behelst het geval waarin de EU besluit om een einde te maken aan het besluit om haar bevoegdheid niet meer uit te oefenen. Met andere woorden: zij gaat haar bevoegdheden opnieuw uitvoeren. De lidstaten mogen dan wederom enkel optreden als zij daartoe een machtiging hebben op grond van wetgeving van de Europese Unie.¹⁷² De gebieden waarop de Europese Unie haar bevoegdheid deelt met lidstaten is niet limitatief opgesomd in het tweede lid van art. 4 VwEU; daar worden slechts elf gebieden uitgelicht. Ook 'de interne markt' behoort tot deze opsomming.¹⁷³

De aanwezigheid van een exclusieve bevoegdheid heeft enkele rechtsgevolgen. Op een terrein waarop de EU exclusief bevoegd is, zijn de lidstaten onbevoegd om zelfstandig te handelen. In dat geval mogen de lidstaten alleen handelen als de EU hen daartoe machtigt. Wanneer de lidstaten exclusief bevoegd zijn, wordt deze redenering omgedraaid en is de EU alleen bevoegd te handelen voor zover de lidstaten haar daartoe machtigen. Wanneer de EU exclusief bevoegd is op een terrein betekent dit niet noodzakelijk dat er ook sprake is van gecentraliseerde bevoegdheidsuitoefening. Het is namelijk ook mogelijk dat de bevoegdheid gedecentraliseerd wordt uitgevoerd, dus door de lidstaten zelf. Het rechtsgevolg van een bevoegdheid die wordt gedeeld door lidstaten en EU, is dat beiden in principe bevoegd zijn tot handelen op hun eigen (deel)terrein maar niet mogen handelen op het (deel)terrein van de ander. De meeste bevoegdheden van de EU worden gedeeld met de lidstaten.¹⁷⁴ Naast een bevoegdheid die exclusief is doordat hij dat van oorsprong is, dat is het geval wanneer de bevoegdheid uitdrukkelijk genoemd is in art. 3 VwEU, kan de EU ook een exclusieve bevoegdheid verkrijgen door haar bevoegdheden uit te putten.¹⁷⁵ Deze bevoegdheid geeft de Europese Unie dus niet van oorsprong exclusiviteit in haar handelen, maar is zo gegroeid door te harmoniseren. Een mooi voorbeeld hiervan is de Spaartegoedenrichtlijn. Zoals in hoofdstuk 6 zal blijken, heeft de EU niet van oorsprong exclusieve bevoegdheid op het gebied van spaartegoeden bij natuurlijke personen, maar door het instellen van deze richtlijn heeft zij uitvoering gegeven aan haar harmonisatiemogelijkheden. Hiermee heeft de EU een stukje bevoegdheid, namelijk het deel dat ziet op belastingen op spaartegoeden bij natuurlijke personen, naar zich toe getrokken. Wanneer de EU steeds meer harmoniseert, trekt zij

¹⁷² R. Barents, op. cit., 2008, p. 368.

¹⁷³ Uit art. 3, lid 1 VwEU bleek echter dat de douane-unie (onderdeel a) en mededinging (onderdeel b) onder de exclusieve bevoegdheid van de EU vallen.

¹⁷⁴ R. Barents, op. cit., 2008, pp. 342-344.

¹⁷⁵ Met uitputten van de bevoegdheden wordt bedoeld dat de EU dusdanig vaak en vergaand harmonisatiestappen heeft ondernomen, dat er geen onaangetast deel van deze bevoegdheid meer resteert. De EU heeft op dat moment dus haar gehele bevoegdheid gebruikt.

steeds meer bevoegdheden naar zich toe, zodat er uiteindelijk een situatie resulteert waarin de EU alle bevoegdheden bezit en de lidstaten alle bevoegdheden kwijt zijn. De lidstaten zijn namelijk onbevoegd geworden om zelfstandig te handelen zodra de EU is opgetreden (tot die tijd mogen de lidstaten zelf wel handelen). Hoe meer de EU op een gebied gebruikmaakt van haar bevoegdheden die niet van oorsprong exclusief aan haar zijn toebedeeld, des te minder bevoegd worden de lidstaten. In de meest vergaande situatie, waarin de EU haar bevoegdheden heeft uitgeput, leidt dit tot een gehele beperking van de bevoegdheid van lidstaten en daarmee een exclusieve bevoegdheid van de Europese Unie. De EU kan bij een uitputtende bevoegdheid ook haar bevoegdheden ‘weggeven’ aan de lidstaten door te besluiten om haar bevoegdheden niet (meer) uit te oefenen, dit in tegenstelling tot een van oorsprong exclusieve bevoegdheid, waarbij geen verandering mogelijk is.¹⁷⁶

In art. 4, lid 3 VEU is een bepaling over Unietrouw opgenomen. Dit lid bestaat in feite uit drie delen. Allereerst moeten lidstaten alles doen om de taken die voortvloeien uit de Unieverdragen te vervullen.¹⁷⁷ Dit wordt ook wel het beginsel van loyale samenwerking genoemd. Bij een gezamenlijke bevoegdheid zijn de lidstaten en EU verplicht om samen te werken in onderhandeling met derdelanden, dit worden gemengde overeenkomsten genoemd, om zodoende eenheid te bereiken in internationale vertegenwoordiging van de EU. De lidstaten en EU moeten zich daarom inzetten voor een goede samenwerking. Wanneer een Europese bevoegdheid van de EU nog niet exclusief geworden is doordat de EU nog geen gebruik heeft gemaakt van deze bevoegdheid door interne regelgeving te creëren maar dit wel voorbereidt, moeten lidstaten met dit feit rekening houden op basis van art.4, lid 3 VEU.¹⁷⁸

Daarnaast hebben de lidstaten de verplichting om maatregelen te treffen waarmee zij de nakoming van verplichtingen die voortvloeien uit de Unieverdragen verzekeren. Het derde en voor deze scriptie meest relevante onderdeel van dit artikellid betreft een bepaling die lidstaten opdraagt om de taken van de EU te vergemakkelijken en hen verbiedt om maatregelen te treffen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de EU in gevaar brengen.¹⁷⁹ Dit laatste verbod ziet overigens niet op de juridische vorm maar op de uitwerking van maatregelen.¹⁸⁰

Unietrouw is geen internationaal rechtsbeginsel, zoals het beginsel dat staten opdraagt hun verdragen te goeder trouw uit te voeren, maar een weergave van solidariteit tussen lidstaten.¹⁸¹ Het artikellid heeft zelf geen rechtstreekse werking maar kan wel worden ingeroepen wanneer er op de lidstaten een

¹⁷⁶ R. Barents, op. cit., 2008, p. 346.

¹⁷⁷ Overigens blijkt uit HvJ, 6 december 1990, zaak 2/88-IMM (*Zwartveld*), r.o. 10 dat hetzelfde ook geldt voor de instellingen van de EU (in casu de Europese Commissie): zij zijn eveneens verplicht om loyaal samen te werken met de lidstaten.

¹⁷⁸ HvJ, 5 november 2002, zaak C-467/98 (*Open Skies*), r.o. 96-100 j.o. 110-112.

¹⁷⁹ In HvJ, 2 maart 1993, Advies 2/91, (*Verdrag nr. 170 van de Internationale Arbeidsorganisatie betreffende veiligheid bij het gebruik van chemische stoffen bij de arbeid*), r.o. 11 heeft het Hof van Justitie overigens te kennen gegeven dat de doelstellingen van de EU in het gedrang komen wanneer Lidstaten internationale overeenkomsten sluiten die bepalingen bevatten die een gebied waarop de EU exclusief bevoegd is zouden kunnen aantasten of de betekenis ervan zouden kunnen verminderen.

¹⁸⁰ H.T.P.M. van den Hurk, op. cit., MBB 2003/155.

¹⁸¹ K. Lenaerts, P. van Nuffel, op. cit., 2003, p. 136.

rechtstreekse werking van een door de EU met derdelanden gesloten bepaling wordt geacht te rusten.¹⁸² Dit is het geval wanneer uit de aard en het doel van de overeenkomst blijkt dat er een duidelijke, nauwkeurige en onvoorwaardelijke verplichting op de lidstaten rust, waarbij voor uitvoering en werking van deze plicht geen verdere handelingen nodig zijn.¹⁸³ Art. 4, lid 3 VEU ziet op alle belastingverdragen die zijn gesloten na 1957. Wanneer rechten van een derdeland in gevaar zijn, gaat datgene wat in een bilateraal belastingverdrag met dit derdeland is overeengekomen voor op het gemeenschapsrecht, maar de lidstaten moeten er wel voor zorgen dat onverenigbaarheden met het EU-recht worden opgeheven.¹⁸⁴ Het sluiten van bilaterale overeenkomsten met derdelanden die bepalingen bevatten die in strijd zijn met het EU-recht, is in strijd met de Unietrouw.¹⁸⁵

Karakter van de bevoegdheden met art. 115 of 352 VwEU als grondslag

Op dit moment is de bevoegdheid die de EU kan ontleen aan de artikelen 115 en 352 VwEU niet exclusief voorbehouden aan de Europese Unie. Dit wordt veroorzaakt doordat de bevoegdheid op het gebied van directe belastingen niet expliciet geschaard is onder de exclusieve bevoegdheden die genoemd worden in art. 3 VwEU.¹⁸⁶ Wel is het zo dat hoe meer de EU gebruikmaakt van haar bevoegdheden op basis van art. 115 dan wel art. 352, hoe meer de lidstaten in hun bevoegdheden op datzelfde gebied (in dit geval directe belastingen) worden beperkt. Op dit moment heeft zij echter voor directe belastingen nog geen gebruik gemaakt van de bevoegdheid van art. 352 VwEU¹⁸⁷ en slechts in beperkte mate van die in art. 115 VwEU.¹⁸⁸

4.7 Tussenconclusie

Met inachtneming van het attributie-, subsidiariteits- en evenredigheidsbeginsel kan de Europese Unie een rechtsbasis voor bevoegdheden op de interne markt vinden in art. 115 en 352 VwEU. Art 352 kan alleen gebruikt worden wanneer alle andere mogelijkheden zijn uitgeput. De bevoegdheden die de EU aan deze bepalingen ontleent, zijn niet exclusief aan haar voorbehouden. Wel kan de EU uiteindelijk op de interne markt een (bijna) exclusieve bevoegdheid op het gebied van directe belastingen

¹⁸² K. Lenaerts, P. van Nuffel, op. cit., 2003, p. 137.

¹⁸³ HvJ, 14 december 2000, zaken C-300/98 en C-392/98 (*Dior*), r.o. 42.

I.J.J. Burgers, O.C.R. Marres, op. cit., paragraaf 9.2.

¹⁸⁵ HvJ, 5 november 2002, zaak 476/98 (*Open Skies*), r.o. 26 j.o. 110-111 j.o. 140, H.T.P.M. van den Hurk, op. cit., MBB 2003/155.

¹⁸⁶ De EU heeft op bepaalde gebieden volgend uit art. 3 VwEU een oorspronkelijke exclusiviteit, terwijl ze dat op andere gebieden moet verkrijgen (een niet-oorspronkelijke exclusiviteit) door op uitputtende wijze gebruik te maken van haar bevoegdheid, volgend uit art. 4 VwEU. Wanneer de EU van haar bevoegdheid gebruik heeft gemaakt en een lidstaat heeft opgetreden waar dat niet toegestaan was, kan een beroep worden gedaan op de nationale rechter van die lidstaat om een nationale regel niet van toepassing te laten verklaren, zoals gebeurd is in HvJ, 17 oktober 1995, zaak C-83/94 (*Leifer*), r.o.39-42. Zie hiervoor ook R. Barents, L.J. Brinkhorst, op. cit., 2003, p.131.

¹⁸⁷ Ze heeft in het verleden een voorstel tot een verordening, die toentertijd gebaseerd was op art. 308 EG-verdrag, gedaan, maar dit voorstel is later weer ingetrokken. Het gaat hier om Commission of the European Communities, Proposal for a council decision establishing a prior information and consultation procedure for tax matters, Brussel, 30 november 1981, COM (81) 729 final, PbEU 1981 C 346/6 die is ingetrokken op 4 augustus 1993 in PbEG 1993 C 228/14, via A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, p. 61.

¹⁸⁸ De Moeder-dochterrichtlijn, de Fusierichtlijn, de Interest- en-royaltyrichtlijn, de Spaartegoedenrichtlijn, de Informatie-uitwisselingsrichtlijn en de Administratieve samenwerkingsrichtlijn vinden hun rechtsgrond in (een voorganger van) art. 115 VwEU.

verkrijgen wanneer er meer en meer gebruik wordt gemaakt van deze bevoegdheid. In hoofdstuk 2 en 3 bleek echter dat de interne harmonisatie van directe belastingen nog lang geen eindstation heeft bereikt.

5. Externe bevoegdheid Europese Unie

5.1 Inleiding hoofdstuk 5

In het vorige hoofdstuk is vastgesteld dat de EU een bevoegdheid heeft om intern de lidstaten te vertegenwoordigen op het gebied van directe belastingen op basis van de artikelen 115 en 352 VwEU. Zijn de bevoegdheidsmogelijkheden en het karakter van die bevoegdheden op de interne markt één op één door te trekken naar het gebied buiten de Europese Unie, of werkt het zo niet? In dit hoofdstuk zal blijken waarom het van belang is eerst vast te stellen of er sprake is van een interne bevoegdheid voor de Europese Unie. Uit vaste jurisprudentie is namelijk gebleken dat uit een interne bevoegdheid een impliciete externe bevoegdheid kan voortvloeien. In dit hoofdstuk zal worden getoetst of de EU bekwaam en bevoegd is tot het vertegenwoordigen van lidstaten op het gebied van directe belastingen met betrekking tot derdelanden. In paragraaf 5.2 komt de rechtspersoonlijkheid van de Europese Unie aan bod. Paragraaf 5.3 onderzoekt of er sprake is van een expliciete of impliciete externe bevoegdheid. In paragraaf 5.4 komt het karakter van de externe bevoegdheid aan de orde. Paragraaf 5.5 focust zich op het meersnelhedenregime.

5.2 Rechtspersoonlijkheid

Voordat kan worden gekeken of de Europese Unie bevoegd is om op te treden namens de lidstaten moet eerst bekeken worden of zij ook daartoe bekwaam is. De Europese Unie bezit internationale rechtspersoonlijkheid op grond van art. 47 VEU¹⁸⁹ en is dus bekwaam om belastingverdragen met derdelanden te sluiten. Door deze rechtspersoonlijkheid kan de EU diplomatieke betrekkingen aangaan en volkenrechtelijke verdragen met staten en internationale organisaties sluiten. De betreffende organisatie of staat moet daartoe wel de bekwaamheid (dus de rechtspersoonlijkheid) van de EU erkennen.¹⁹⁰ De doelstellingen van de Unieverdragen dwarsbomen deze bekwaamheid niet.¹⁹¹ Nu resteert de vervolgvraag: is de EU ook bevoegd tot het vertegenwoordigen van de lidstaten op het gebied van directe belastingen in relatie tot derdelanden?

¹⁸⁹ In de voorganger van art. 47 VEU, namelijk het oude art. 281 EG-verdrag was bepaald: 'de Gemeenschap bezit rechtspersoonlijkheid'. Zoals in §3.1 te lezen was, bestond de Europese Unie tot het Verdrag van Lissabon uit drie pijlers, waarvan de Europese Gemeenschappen er één was. Art. 281 EG-verdrag had dus als gevolg dat deze pijler wel maar de Europese Unie als geheel geen rechtspersoonlijkheid bezat. Dit kwam doordat bij het Verdrag van Maastricht een aantal lidstaten expliciet verzocht om de EU geen rechtspersoonlijkheid toe te kennen, zie ook P. P. Craig, G. De Búrca, *EU Law: text, cases and materials*, Oxford University Press, 2008, p.171. Bij de totstandkoming van het nieuwe art. 47 VEU is dit veranderd, omdat hier expliciet de 'Unie' (de Europese Unie) is genoemd aan wie rechtspersoonlijkheid is toegekend.

De EU heeft sinds het Verdrag van Lissabon overigens zowel intern (civiel) als extern (volkenrechtelijk) rechtspersoonlijkheid. In feite had de EU al sinds 2001 de bevoegdheid tot het sluiten van verdragen door aanvaarding van de rechtspersoonlijkheid in andere volkenrechten.

¹⁹⁰ A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, p. 61.

¹⁹¹ E.J.W. Heithuis, *Europees belastingrecht in relatie tot de bilaterale belastingverdragen vanuit Nederlands perspectief*, WFR, 1993/1649.

5.3 Expliciete of impliciete bevoegdheid

Uit art. 13 VEU En art. 5, lid 1 en 2 VEU (attributiebeginsel) volgt dat de EU en haar instellingen alleen kunnen opereren binnen de bevoegdheden die ze hebben verkregen door de Unieverdragen. De EU heeft dus geen algemene machtiging waardoor zij bevoegd is verdragsonderhandelingen met derdelanden uit te oefenen of de lidstaten anderszins te vertegenwoordigen. Slechts op basis van specifieke bepalingen kan zij expliciet of impliciet bevoegd zijn tot opereren op het gebied van bijvoorbeeld directe belastingen.

Op het gebied van directe belastingen heeft de EU geen expliciete¹⁹² externe bevoegdheid om bijvoorbeeld verdragssluitend op te treden, hoewel zij daartoe wel bekwaam is. Vandaar dat impliciete externe bevoegdheden nodig zijn voor het opereren van de Europese Unie naar derdelanden toe.¹⁹³ Nu geconstateerd is dat er geen expliciete bevoegdheid voor handen is op het gebied van directe belastingen, kunnen we kijken naar eventuele impliciete bevoegdheden.¹⁹⁴

Een impliciete bevoegdheid is een bevoegdheid die kan worden afgeleid uit andere bepalingen maar die niet duidelijk is uitgeschreven in de Unieverdragen. Wanneer zonder die bevoegdheid de uitvoering van een bepaling ernstig bemoeilijkt zou worden, ontstaat er, op basis van vaste jurisprudentie¹⁹⁵, een impliciete bevoegdheid voor extern optreden door de Europese Unie. Dit gebeurt alleen wanneer er een interne bevoegdheid is ter verwezenlijking van een doelstelling van het VEU.¹⁹⁶ Dit principe wordt vaak met de Latijnse woorden ‘in foro interno, in foro externo’¹⁹⁷ weergegeven. Het kan zelfs zijn dat het noodzakelijk is voor de verwezenlijking van die doelstelling dat de EU deelneemt aan een internationale overeenkomst, en dus extern opereert. Het is overigens niet vereist dat eerst gebruik is gemaakt van de interne bevoegdheid alvorens van de externe bevoegdheid gebruik kan worden gemaakt.¹⁹⁸ Op basis van art. 115 en art. 352 VwEU heeft de EU, zoals in hoofdstuk 4 is geconstateerd, de impliciete bevoegdheid om te opereren namens de lidstaten op de interne markt. Bij de impliciete bevoegdheid, die ontstaat door middel van ‘in foro interno, in foro externo’, geldt dat unanimitéit in de Raad vereist is voor extern optreden op deelgebieden waarvoor ook op intern vlak unanimitéit nodig is.¹⁹⁹

Arrest AETR

¹⁹² Van een expliciete bevoegdheid is sprake bij een bijzondere verdragsbepalingen betreffende een bevoegdheid.

¹⁹³ HvJ, 14 juli 1976, zaken 3/76, 4/76 en 6/76 (*Kramer*), r.o. 16-20.

¹⁹⁴ R.H. Lauwaars, C.W.A. Timmermans, op. cit., 2003, p.342.

¹⁹⁵ HvJ, 31 maart 1971, zaak 22/70, (*AETR*), HvJ, 14 juli 1976, zaken 3/76, 4/76 en 6/76 (*Kramer*), HvJ, 5 november 2002, zaken C-466 t/m 469/98, 471/98, 472/98, 475/98 en 476/98 (*Open Skies*).

¹⁹⁶ H.T.P.M. van den Hurk, op. cit., MBB 2003/155.

¹⁹⁷ Dit wordt ook wel aangeduid als de leer van de implied powers, zie Lang, M., Schuch, J., Staringer, C., op. cit., 2007, p. 343.

¹⁹⁸ HvJ, 26 april 1977, Advies 1/76 (*Europees oplegfonds voor de binnenscheepvaart*), r.o. 4.

¹⁹⁹ R.H. Lauwaars, C.W.A. Timmermans, op. cit., 2003, p.346.

Het arrest AETR²⁰⁰ gaat over een gelijknamige overeenkomst die is gesloten in 1962 en van groot belang is voor de bevoegdheden van de Europese Unie. AETR is de ‘Europese Overeenkomst betreffende de arbeidsvoorwaarden voor de bemanning van motorrijtuigen voor het internationale vervoer over de weg’. Deze overeenkomst is gesloten tussen vijf van de toen zes lidstaten met een aantal andere landen in Europa. Deze overeenkomst is nooit in werking getreden. De Raad had over een gezamenlijk standpunt van de zes lidstaten in 1970 een beslissing genomen en in de Economische Commissie voor Europa van de Verenigde Naties werd een nieuwe AETR-overeenkomst vastgesteld. In het arrest heeft het Hof aangegeven dat telkens wanneer de EU enige vorm van Europese regels invoert, de gerechtigdheid van lidstaten om met derdelanden verplichtingen aan te gaan, die deze Europese regels kunnen aantasten, vervalt:

*“dat in het bijzonder telkens wanneer de Gemeenschap voor de tenuitvoerlegging van een in het Verdrag voorzien gemeenschappelijk beleid bepalingen heeft getroffen, waarbij in enigerlei vorm gemeenschappelijke regels worden ingevoerd, de Lid-Staten niet meer gerechtigd zijn om, individueel of zelfs collectief optredend, met derdelanden verplichtingen aan te gaan welke deze regels aantasten;”*²⁰¹

Hoe meer van deze regels worden ingevoerd, hoe meer bevoegdheid de EU krijgt om verbintenissen met derde staten op zich te nemen en na te komen voor de toepassing van de hele Europese rechtsorde.²⁰²

Overigens moet worden opgemerkt dat het gemeenschappelijk vervoersbeleid expliciet was genoemd bij de doelstellingen van art. 3 EG-verdrag, terwijl de verdeling van de heffingsbevoegdheid, opdat dubbele directe belasting wordt vermeden, in dit artikel niet voorkwam.²⁰³ In de zaak AETR is uitdrukkelijk aangegeven dat de lidstaten zich moeten onthouden van alle maatregelen die de verwezenlijking van de doelstellingen van het Verdrag in gevaar kunnen brengen.²⁰⁴ Zoals reeds aangehaald, is er geen doelstelling in de Unieverdragen weergegeven die slaat op directe belastingen. Er is discussie mogelijk over of men hieruit zou kunnen afleiden dat er juist geen reden is om een impliciete externe bevoegdheid voor de EU te veronderstellen op het gebied van de directe belastingen. Via art. 115 VwEU is er wel een bevoegdheid gegeven voor directe belastingen, zoals in hoofdstuk 4 is vastgesteld.²⁰⁵ Om de regel uit het AETR-arrest (een interne bevoegdheid kan impliciet leiden tot een externe bevoegdheid) op te laten gaan is niet vereist dat van de interne bevoegdheid door de EU reeds gebruik is gemaakt.²⁰⁶

²⁰⁰ Ook wel ERTA genoemd, de European Road Transport Agreement. Omdat de procestaal van dit arrest Frans was, is de naam ‘AETR’ de meest gangbare.

²⁰¹ HvJ, 31 maart 1971, zaak 22/70, (AETR), r.o. 17.

²⁰² HvJ, 31 maart 1971, zaak 22/70, (AETR), r.o. 18.

²⁰³ In art. 3, lid 1, onderdeel h van het EG-verdrag wordt wel gesproken over het ‘nader tot elkaar brengen van nationale wetgevingen’, waar directe belastingen ook onder vallen, zie §4.2.

²⁰⁴ HvJ, 31 maart 1971, zaak 22/70, (AETR), r.o. 21.

²⁰⁵ H.T.P.M. van den Hurk, op. cit., MBB 2003/155.

²⁰⁶ R.H. Lauwaars, C.W.A. Timmermans, op. cit., 2003, p.341.

Na de zaak AETR heeft het Hof²⁰⁷ te kennen gegeven dat uit een interne bevoegdheid, die bedoeld is om doelstellingen te verwezenlijken op een bepaald terrein, ook een externe bevoegdheid kan worden afgeleid wanneer dit extern optreden noodzakelijk is om diezelfde doelstellingen te verwezenlijken. Een externe bevoegdheid op het gebied van directe belastingen kan dus door twee oorzaken ontstaan: a) doordat er reeds interne harmonisatie heeft plaatsgevonden (bijvoorbeeld door een interne richtlijn op basis van art. 115 of art. 352 VwEU) volgend uit arrest AETR óf b) doordat extern optreden noodzakelijk is om intern optreden tot een goed einde te brengen zodat de doelstellingen van de Europese Unie worden verwezenlijkt (art. 3, lid 2 VwEU). Bij beide opties ontstaat er een impliciete externe bevoegdheid. Voor het opgaan van mogelijkheid a is op intern vlak eerst een expliciete bevoegdheid nodig, voordat op extern vlak deze impliciete bevoegdheid kan ontstaan. De artikelen 115 en 352 VwEU geven een ruime bevoegdheid aan de EU met betrekking tot de vaststelling van maatregelen ter harmonisatie of uniformering van wetgeving van de lidstaten. Dit is daarmee mijns inziens een expliciete interne bevoegdheid van de Europese Unie.

Situatie b heeft bijvoorbeeld reeds plaatsgevonden bij de totstandkoming van de Spaartegoedenrichtlijn. De inwerkingtreding van deze richtlijn was namelijk afhankelijk gesteld van nog te sluiten overeenkomsten met derdelanden. Dus voor het interne optreden van de EG bij het instellen van een Spaartegoedenrichtlijn was een extern optreden van de Europese Gemeenschappen op ditzelfde gebied noodzakelijk. Hierover volgt overigens meer in het volgende hoofdstuk.

Bij deze twee oorzaken moet worden opgemerkt dat in situatie b de afgeleide externe bevoegdheid niet exclusief is zolang de interne bevoegdheid nog niet is uitgeoefend²⁰⁸ en dat in situatie a de interne bevoegdheid niet reeds hoeft te zijn uitgeoefend. De Raad van de Europese Unie is overigens terughoudend met erkenning van de bevoegdheden als gevolg van de eerste situatie.²⁰⁹ Het Hof van Justitie keurt goed dat wanneer de EU op het voornaamste onderwerp met betrekking tot het sluiten van een verdrag bevoegd is, deze bevoegdheid zich ook uitstrekt tot bijkomende onderwerpen. Deze regel gaat zelfs op wanneer de EU voor deze deelonderwerpen afzonderlijk bezien onbevoegd is tot handelen.²¹⁰

Het sluiten van internationale overeenkomsten

In art. 216 VwEU is voor de EU de weg vrijgemaakt voor het sluiten van internationale overeenkomsten met derdelanden of internationale organisaties. Dit kan volgens het eerste lid wanneer:

- 1) de Unieverdragen daarin voorzien,
- 2) wanneer zo'n overeenkomst noodzakelijk is voor de verwezenlijking van doelstellingen van de Unieverdragen,
- 3) wanneer een juridisch bindende handeling daarin voorziet,

²⁰⁷ In HvJ, 14 juli 1976, zaken 3/76, 4/76 en 6/76 (*Kramer*), r.o. 33 en HvJ, 26 april 1977, Advies 1/76 (*Europees oplegfonds voor de binnenscheepvaart*), r.o. 3.

²⁰⁸ Al kan de externe bevoegdheid wel exclusief geworden door afloop van een termijn, zie HvJ, 14 juli 1976, zaken 3/76, 4/76 en 6/76 (*Kramer*), r.o. 53-54.

²⁰⁹ R.H. Lauwaars, C.W.A. Timmermans, op. cit., 2003, p.341.

²¹⁰ HvJ, 4 oktober 1979, Advies 1/78 (*Internationale overeenkomst betreffende natuurlijke rubber*), r.o. 37-38, j.o. 63.

- 4) of wanneer de sluiting van zo'n overeenkomst gevolgen kan hebben voor de (strekking van) Europese regels.

Mogelijkheid 1 is in feite de codificatie van jurisprudentie van het Hof van Justitie over de werking van een expliciete en impliciete bevoegdheid en slaat op bovengenoemde situatie a. Deze codificatie was voorheen te vinden in art. 300, lid 1 EG-Verdrag en verwijst naar uitdrukkelijk genoemde bevoegdheden. Daarvan zijn de uitdrukkelijk genoemde bevoegdheden in art. 3, lid 2 VwEU exclusief. Het feit dat mogelijkheden 3 en 4 ook in art. 3, lid 2 VwEU worden genoemd, duidt erop dat de exclusieve bevoegdheid die in mogelijkheid 1 genoemd wordt impliciet is.²¹¹

Mogelijkheid 2 is eveneens een codificatie van hetgeen reeds in jurisprudentie naar voren was gekomen. Het geeft namelijk aan dat er een bevoegdheid ontstaat wanneer voor de uitoefening van een interne bevoegdheid van de EU een externe bevoegdheid noodzakelijk is en slaat op bovengenoemde situatie b. Mogelijkheid 2 betreft de noodzakelijkheid van zowel exclusieve als gemengde overeenkomsten.²¹² De bevoegdheid van mogelijkheid 4 zal haast niet uit iets anders voortvloeien dan die Europese regels zelf. Is dat inderdaad het geval, dan is mogelijkheid 4 een onderdeel van mogelijkheid 2.²¹³

Er heerst onduidelijkheid over wat de relatie is tussen de artikelen 3, lid 2 en 216 VwEU. Art. 216 VwEU kan niet enkel de codificatie van arrest AETR zijn, vanwege de verwoording in art. 3, lid 2 VwEU. De lidstaten moeten via de Raad nog altijd een mandaat geven om de Europese Commissie als onderhandelaar te laten optreden. De Europese Commissie ziet dit anders en vindt dat een mandaat niet nodig is naar aanleiding van de introductie van art. 216 VwEU. Als er een interne bevoegdheid is, mag de externe bevoegdheid zonder meer worden uitgevoerd, ook al is de interne bevoegdheid nog niet uitgeoefend. De lidstaten leggen het echter strikter uit en geven deze bevoegdheid niet zomaar weg. Art. 3 VwEU geeft overigens een beperktere uitleg aan arrest AETR dan art. 216 VwEU. Tot nu toe wordt over het algemeen uitgegaan van de beperkte uitleg, wat inhoudt dat de AETR-doctrine alleen bij een exclusieve bevoegdheid van toepassing is. De uitkomst van deze onenigheid staat overigens nog niet vast.

Vóór het Verdrag van Lissabon bestond twijfel of een internationale overeenkomst die was gesloten op basis van de voorganger van art. 216 VEU namens de EU was gesloten of namens de lidstaten, aangezien de EU toentertijd geen rechtspersoonlijkheid bezat. Enkel de pijler "Europese Gemeenschappen" had volgens het oude art. 281 EG-verdrag namelijk rechtspersoonlijkheid; de EU kreeg pas sinds het Verdrag van Lissabon rechtspersoonlijkheid toegekend, zoals in paragraaf 5.2 te

²¹¹ R. Barents, op. cit., 2008, p.663.

²¹² Dit omdat "een van de in de Verdragen bepaalde doelstellingen te verwezenlijken" terugslaat op een wijze waarop de verdragen daarin kunnen voorzien zoals bedoeld in mogelijkheid 1, R. Barents, op. cit., 2008, p. 663.

²¹³ Barents geeft overigens aan dat ook mogelijkheden 3 en 4 een codificatie zijn van het arrest AETR, maar dat betwist kan worden of die weergave correct is R. Barents, op. cit., 2008, p. 663.

lezen was.²¹⁴ Inmiddels is dit veranderd en nu is deze problematiek niet meer aan de orde. In art. 218 VwEU is overigens de te volgen procedure beschreven. Deze procedure houdt kort gezegd in dat de Raad toestemming moet verlenen zodat de Commissie de onderhandelingen kan uitvoeren. De Raad sluit uiteindelijk de overeenkomst, na raadpleging of goedkeuring van het Parlement.²¹⁵ Op basis van art. 218, lid 8 VwEU besluit de raad met eenparigheid van stemmen als het over directe belastingen gaat.

5.4 Karakter van de bevoegdheid

Net als de interne bevoegdheid is de externe bevoegdheid op het gebied van directe belastingen van de EU niet van oorsprong exclusief, zoals geldt voor de bevoegdheden op de terreinen die genoemd zijn in art. 3 VwEU. De externe bevoegdheid is gedeeld met de lidstaten wat voorkoming van dubbele belasting op dividend, interest en royalty's in gelieerde verhoudingen betreft. In hoofdstuk 7 zal blijken of de bevoegdheid op het gebied van informatie-uitwisseling, administratieve bijstand en effectieve belastingheffing volledig gedeeld is met de lidstaten.²¹⁶ De externe bevoegdheid is exclusief aan de lidstaten voorbehouden in overige vormen van voorkoming van dubbele belasting.²¹⁷

Een impliciete externe Europese bevoegdheid wordt in ieder geval exclusief in twee situaties. Ten eerste gebeurt dit wanneer de deelneming van de EU aan een internationale overeenkomst noodzakelijk is ter verwezenlijking van de doelstellingen van de EU en die doelstelling niet kan worden verwezenlijkt door autonome regels.²¹⁸ Ten tweede vindt dit plaats als interne EU-regelgeving kan worden aangetast of aan deze regelgeving afbreuk kan worden gedaan wanneer lidstaten de internationale verbintenis zouden aangaan in plaats van de EU.²¹⁹ Dit laatste is met name het geval wanneer de EU reeds gebruik heeft gemaakt van haar externe of interne bevoegdheid. Immers alleen dan zal er EU-regelgeving bestaan.²²⁰

5.5 Het meersnelhedenregime

Zoals in paragraaf 3.5 reeds is geconstateerd, geven de lidstaten wat directe belastingen betreft de voorkeur aan soevereiniteit. Wellicht kan het meersnelhedenregime uitkomst bieden wanneer slechts enkele lidstaten heil zien in bepaalde harmonisatiemaatregelen. Wanneer enkele lidstaten een nauwere

²¹⁴ K. Lenaerts, P. van Nuffel, op. cit., 2003, p. 714.

²¹⁵ Voor de sluiting van associatieovereenkomsten is bijvoorbeeld de goedkeuring van het Europees Parlement vereist volgens art. 218, lid 6, onderdeel a, ten eerste VwEU.

²¹⁶ Met effectieve belastingheffing wordt bedoeld dat de belasting daadwerkelijk wordt betaald door de belastingplichtigen en er dus geen sprake is van bijvoorbeeld belastingfraude of -ontwijking.

²¹⁷ Immers, door de bevoegdheid uit te putten kan de EU een exclusieve bevoegdheid verkrijgen. Hetzelfde geldt overigens voor zekerheidstelling van een tijdige en adequate enkelvoudige belastingheffing in relatie tot derdelanden. A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, p. 71.

²¹⁸ Met autonome regels worden mijns inziens losstaande regels bedoeld, hoewel dit niet wordt toegelicht door het Hof van Justitie. HvJ, 24 maart 1992, advies 2/92 (*OESO II*), r.o. 32 j.o. 36, HvJ, 15 november 1994, advies 1/94 (*WTO*), r.o. 85, HvJ, 5 november 2002, zaak 476/98 (*Open Skies*), r.o. 56-57.

²¹⁹ A.C.G.A.C. de Graaf, op. cit., 2004, pp. 64-66.

²²⁰ HvJ, 2 maart 1993, advies 2/91 (*Verdrag nr. 170 van de Internationale Arbeidsorganisatie betreffende veiligheid bij het gebruik van chemische stoffen bij de arbeid*), r.o. 9, HvJ, 15 november 1994, advies 1/94 (*WTO*), r.o. 77, HvJ, 31 maart 1971, zaak 22/70 (*AETR*), r.o. 17, 18 en 22, HvJ, 5 november 2002, zaak 476/98 (*Open Skies*), r.o. 77.

samenwerking aangaan en zodoende bijvoorbeeld met derdelanden verdragen ter voorkoming van dubbele belasting afsluiten, dan zou het kunnen zijn dat andere lidstaten zich bij deze kopgroep aansluiten omdat zij toch voordelen zien in deelname.

Het idee van het meersnelhedenregime is dat één of enkele lidstaten niet de door andere lidstaten gewenste voortgang kunnen blokkeren. Het wordt ook wel aangeduid met de termen ‘nauwere samenwerking’, ‘flexibiliteit’ of ‘differentiatie’. In alle gevallen wordt hiermee bedoeld dat een groep EU-lidstaten binnen het kader van het EU-recht onder bepaalde voorwaarden en volgens bepaalde procedures nauwer samenwerkt op het terrein van de Europese Unie.²²¹ Inmiddels heeft het meersnelhedenregime een plaats gekregen in de Unieverdragen; deze regels zijn met name terug te vinden in art. 20 VEU en de artikelen 326 t/m 334 VwEU. Art. 329 VwEU ziet op de procedure. Volgens art. 20, lid 2 VEU moet het gaan om minstens negen lidstaten. Uit art. 329, lid 1 VwEU blijkt dat het meersnelhedenregime niet bruikbaar is op gebieden waarop de EU een exclusieve bevoegdheid heeft. Hiermee wordt dus verwezen naar de gebieden die onder art. 3, lid 1 VwEU worden vermeld. Directe belastingen staan hier niet bij, dus het gebruik van nauwere samenwerking staat hiervoor in principe open. In theorie lijkt nauwere samenwerking een ideaal middel om de bevoegdheidsverdelingsregels te omzeilen. Bovendien kan het zijn dat de niet-deelnemende lidstaten later alsnog instappen omdat zij toch veel voordelen zien wanneer andere lidstaten de betreffende harmonisatie- of coördinatiemiddelen succesvol in gebruik hebben genomen. Echter, pas wanneer de EU bevoegd is om namens alle 27 lidstaten te onderhandelen met derdelanden kan het meersnelhedenregime worden toegepast. Nauwere samenwerking is dus geen middel om het principe van de bevoegdheidstoedeling te omzeilen. Wanneer de EU bevoegd is om namens 27 lidstaten te onderhandelen is zij ook bevoegd om namens minstens negen lidstaten te opereren in relatie tot derdelanden.²²² Het meersnelhedenregime kan daarnaast nadelig uitwerken voor Europese samenwerking, omdat het de lidstaten kan verdelen in plaats van verenigen. Overigens is pas recentelijk voor het eerst gebruik gemaakt²²³ van het concept nauwere samenwerking, namelijk door veertien lidstaten op de toepassing van echtscheidingen.²²⁴

²²¹ R. Barents, *Het verdrag van Lissabon: achtergronden en commentaren*, Deventer, Kluwer, 2008, p. 157.

²²² In art. 329, lid 1 VwEU zijn onder andere als voorwaarden weergegeven dat deze nauwere samenwerking tussen lidstaten niet kan plaatsvinden op gebieden waarop de EU een exclusieve bevoegdheid heeft, wanneer het afbreuk doet aan beleidslijnen of activiteiten van de EU. Bovendien is in art. 327 VwEU bepaald dat de nauwere samenwerking binnen de bevoegdheden van de EU moest blijven.

²²³ Persbericht EU, *Primeur in geschiedenis EU: nauwere samenwerking voor bijstand aan internationale echt)paren van kracht*, Brussel, 5 augustus 2010, IP/10/1035. Veelal wordt gedacht dat de invoering van de euro door het meersnelhedenregime tot stand is gekomen. Dit is echter onjuist. Overigens was de Britse weigering om deel te nemen aan de invoering van de euro wel een van de oorzaken van het creëren van het meersnelhedenregime. R. Barents, op. cit., 2008, p.158.

²²⁴ Besluit van de Raad van 12 juli 2010 houdende machtiging om nauwere samenwerking aan te gaan op het gebied van het toepasselijke recht inzake echtscheiding en scheiding van tafel en bed, 2010/405/EU, PbEU L 189/12.

5.6 Tussenconclusie

Omdat de EU rechtspersoonlijkheid heeft, is ze bekwaam tot het vertegenwoordigen van de lidstaten op de externe markt. Een externe bevoegdheid kan ontstaan doordat er reeds interne harmonisatie heeft plaatsgevonden (AETR) of doordat extern optreden noodzakelijk is voor het interne optreden om zodoende de doelstellingen te verwezenlijken. Net als voor de interne markt geldt voor het gebied buiten de Europese Unie dat de bevoegdheden niet van oorsprong exclusief zijn, maar dat ze dat wel kunnen worden wanneer de Unie meer en meer gebruik maakt van haar bevoegdheden. Het meersnelhedenregime blijkt overigens geen middel te zijn waarmee de bevoegdheidstoedeling omzeild kan worden.

6. Bevoegdheden EU op het gebied van inlichtingenuitwisseling over en belastingheffing op spaartegoeden

6.1 Inleiding hoofdstuk 6

In de vorige hoofdstukken is bekeken hoe de interne en externe bevoegdheden van de Europese Unie liggen. In theorie zijn er voor de EU zeker mogelijkheden om extern te opereren op het gebied van directe belastingen. Zoals in paragraaf 3.5 reeds is geconstateerd, verkiezen de meeste EU-lidstaten soevereiniteit boven Europese harmonisatie waar het gaat om directe belastingen. Daarom zal in hoofdstuk 6 en 7 worden onderzocht op welke deelgebieden van de directe belastingen de EU het makkelijkst²²⁵ kan opereren in onderhandelingen met derdelanden. Dit hoofdstuk focust zich op mogelijkheden voor een Europese vertegenwoordiging op het gebied van inlichtingenuitwisseling over en belastingheffing op spaartegoeden in relatie tot derdelanden. Dat is een deelgebied van good governance, waarvan de mogelijkheden in hoofdstuk 7 onderzocht worden. Paragraaf 6.2 bespreekt de totstandkoming van de Spaartegoedenrichtlijn en paragraaf 6.3 de wijze van onderhandelen met derdelanden omtrent inlichtingenuitwisseling over spaartegoeden. In paragraaf 6.4 wordt bekeken of er een precedent is gecreëerd op het gebied van inlichtingenuitwisseling. Paragraaf 6.5 bespreekt de mogelijkheden in de toekomst voor een Europese vertegenwoordiging van de lidstaten in relatie tot derdelanden. In paragraaf 6.6 komt tenslotte een recente ontwikkeling aan bod: is het toegestaan dat het Verenigd Koninkrijk en Duitsland een principeovereenkomst met Zwitserland hebben gesloten? In dit en het volgende hoofdstuk wordt overigens zowel de term 'EU' als 'EG' gebruikt. Dit komt doordat het de EG was die bepaalde richtlijnen of overeenkomsten in het verleden heeft afgesloten. Pas sinds de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon worden deze richtlijnen en overeenkomsten door de EU afgesloten; vandaar dat over de EU wordt gesproken als het om de toekomst gaat.

6.2 De totstandkoming van de Spaartegoedenrichtlijn

De Spaartegoedenrichtlijn²²⁶ is op 1 juli 2005 van kracht geworden en vindt haar rechtsbasis in art. 115 VwEU. De richtlijn heeft als doel een effectieve belastingheffing op inkomsten uit spaartegoeden van natuurlijke personen te bewerkstelligen.²²⁷ Daarnaast is de richtlijn bedoeld om verstoringen in het kapitaalverkeer tussen lidstaten en het niet betalen van belasting op inkomsten uit spaargelden te voorkomen. Vanwege het vrije verkeer van kapitaal en het ontbreken van coördinatie van

²²⁵ Met 'het makkelijkst' wordt bedoeld op welk deelgebied het meest waarschijnlijk een Europese vertegenwoordiging zal ontstaan omdat de lidstaten op dat deelgebied het meest bereid zijn om hun soevereiniteit (deels) kwijt te raken.

²²⁶ Uit hoofde van de bevoegdheid van art. 115 VwEU is de Spaartegoedenrichtlijn (Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling) ingesteld.

²²⁷ G.H. Sjobbema, *Informatieverplichtingen van banken ten dienste van belastingheffing: Een rechtsvergelijkend onderzoek naar de informatieverplichtingen van banken ten behoeve van de belastingheffing van derden in Nederland, Duitsland en België*, Proefschrift Rijksuniversiteit Groningen, 8 juni 2006, p. 50.

belastingheffing op inkomsten uit spaargelden van met name rentebetalingen aan niet-ingezetenen, betalen inwoners van lidstaten namelijk veelal geen belasting over spaarinkomsten afkomstig uit andere lidstaten. Dat wordt over het algemeen als onwenselijk beschouwd, omdat de inkomsten uit relatief immobiele inkomstenbronnen zoals arbeid hierdoor hoger belast moeten worden om dezelfde totale belastinginkomsten te genereren.

Door de Spaartegoedenrichtlijn wisselen de financiële instellingen die rente uitkeren van EU-lidstaten sinds 1 juli 2005 informatie uit over spaartegoeden van niet-ingezetenen. Deze twaalf lidstaten waren alle toen vijftien lidstaten minus België, Luxemburg en Oostenrijk omdat die lidstaten een bankgeheim hadden. Die drie lidstaten kozen ervoor om van 2005 tot 2007 15% aan bronbelasting te heffen over rentebetalingen van spaartegoeden, die in 2008 zou worden verhoogd naar 20% en op 1 juli 2011 naar 35%.²²⁸ Voor belastingplichtigen zou het door dit akkoord erg aantrekkelijk worden om hun spaargelden te verhuizen naar niet-lidstaten. Om deze vorm van kapitaalvlucht²²⁹ te voorkomen, werd in de Europese Raad overeengekomen dat de VS, enkele belangrijke Europese derdelanden²³⁰ en alle relevante afhankelijke gebieden van de lidstaten²³¹ gelijkwaardige of dezelfde maatregelen zouden moeten toepassen. Zodoende zou er een level playing field worden gecreëerd. De lidstaten besloten dat het Voorzitterschap van de Raad van de Europese Unie en de Europese Commissie besprekingen moesten beginnen met deze landen en gebieden, zodra er overeenstemming over de inhoud van de Spaartegoedenrichtlijn zou zijn.²³² Zwitserland heeft toegezegd dezelfde oplopende bronbelasting van initieel 15% te gaan invoeren en bovendien maatregelen te treffen ter bevordering van vrijwillige inlichtingenuitwisseling. De overige belangrijke derdelanden in Europa volgden het voorbeeld van Zwitserland. De Spaartegoedenovereenkomst met Zwitserland is op 26 oktober 2004 getekend, met Andorra op 15 november 2004, en de overeenkomsten met Liechtenstein, Monaco en San Marino zijn op 3 december 2004 getekend.²³³ Voor al deze Spaartegoedenovereenkomsten geldt dat zij zijn gesloten tussen het derdeland enerzijds en de EG anderzijds. De lidstaten waren dus niet eveneens partij bij de overeenkomst.²³⁴ De Ecofin-raad concludeerde op 21 januari 2003 naar aanleiding van een verslag van de Europese Commissie dat de Verenigde Staten met bestaande belastingverdragen met lidstaten al voldeden aan het verzekeren van de uitvoering van de gelijkwaardige maatregelen. Vandaar dat een aparte overeenkomst met de VS overbodig was.²³⁵ Nederland heeft op 1 januari 2004

²²⁸ Overigens heeft België het bankgeheim per 1 januari 2010 opgeheven, Brief van de Minister van Buitenlandse Zaken en Toelichtende Nota, 27 november 2009, Staten-Generaal, vergaderjaar 2009-2010, 32 235, A en nr 1, p. 3. Luxemburg en Oostenrijk kennen nog steeds een bankgeheim.

²²⁹ Met name België, Luxemburg en Oostenrijk vreesden voor kapitaalvlucht naar derdelanden en geassocieerde gebieden, wat problemen kon geven met de richtlijn doelstellingen, G.H. Sjobbema, op. cit., 2006, p. 187.

²³⁰ Namelijk Zwitserland, Andorra, Liechtenstein, Monaco en San Marino.

²³¹ Namelijk de Kanaaleilanden, het Eiland Man en de afhankelijke of geassocieerde gebieden in het Caraïbisch gebied. Dat zijn voor het Verenigd Koninkrijk de Kaaimaneilanden, Anguila, Guernsey, Jersey, de Britse Maagdeneilanden, Montserrat en Turks- en Caicoseilanden. Voor Nederland betreft dit Aruba en de Nederlandse Antillen.

²³² Memorie van Toelichting, Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 206, nr. 3, p. 2.

²³³ B.J.M. Terra, P.J. Wattel, op. cit., 2008, p. 304.

²³⁴ Dit blijkt uit de aanhef van de Spaartegoedenovereenkomsten en uit art. 17, onderdeel i van de Spaartegoedenrichtlijn. De lidstaten worden hierbij niet genoemd.

²³⁵ Vraag nr. 3-5864 van mevrouw Anseeuw, 21 september 2006, Vragen en antwoorden, Belgische Senaat, zitting 2006-2007, Bulletin nr. 3-77.

de richtlijn deels geïmplementeerd in de WIB.²³⁶ Op 1 juli 2005 heeft Nederland ook de overige bepalingen uit de Spaartegoedenrichtlijn in de WIB geïmplementeerd, waardoor Nederland sindsdien automatisch inlichtingen uitwisselt binnen de bepalingen van de richtlijn.²³⁷

De Spaartegoedenovereenkomst was zeer belangrijk voor de toenmalige EG omdat de Spaartegoedenrichtlijn afhankelijk was gesteld van het sluiten van overeenkomsten over gelijkwaardige maatregelen met belangrijke derdelanden die voorzien in inlichtingenuitwisseling op verzoek. Eveneens was de Spaartegoedenrichtlijn afhankelijk gesteld van automatische informatie-uitwisseling met de geassocieerde gebieden zoals de Kanaaleilanden. Dit houdt in dat de Spaartegoedenrichtlijn op 1 januari 2005 in werking zou treden mits alle overeenkomsten met gelijkwaardige en identieke maatregelen als die van de Spaartegoedenrichtlijn in werking waren getreden. Deze bepaling is terug te vinden in art. 17 Spaartegoedenrichtlijn. Uiteindelijk is de richtlijn op 1 juli 2005 in werking getreden.²³⁸

6.3 De wijze van onderhandelen met derdelanden

Bij een gemengde overeenkomst zouden zowel de EG als alle lidstaten afzonderlijk verdragen moeten sluiten met Zwitserland, Andorra, Liechtenstein, Monaco en San Marino, de Kanaaleilanden, het Eiland Man en daarnaast met de afhankelijke of geassocieerde gebieden in onder meer het Caraïbisch gebied. Bovendien zouden ál deze verdragen aan beide zijden geratificeerd moeten worden.²³⁹ Dit was de werkwijze waar het ging om de gelijkwaardige afspraken met de afhankelijke en geassocieerde gebieden. Om het onderhandelingsproces te versnellen hebben de lidstaten de Europese Commissie gemachtigd om namens hen de onderhandelingen met vijf derdelanden (Zwitserland, Andorra, Liechtenstein, Monaco en San Marino) te voeren.²⁴⁰ Die laatste Spaartegoedenovereenkomsten zijn dus niet gemengd van aard.

²³⁶ Namelijk het deel dat samenhangt met de identificatie van de uiteindelijk gerechtigde door de rentebetalende instantie.

²³⁷ G.H. Sjobbema, op. cit., 2006, pp. 183-184. Inmiddels is de Spaartegoedenrichtlijn terug te vinden in Hoofdstuk 1A, afdeling 2 en art. 6a van de WIB en in de uitvoeringsregeling van de WIB, zie paragraaf 3.4 van Besluit Staatssecretaris van Financiën, 6 april 2006, nr. CPP2006/546, VN 2006/29.6.

²³⁸ Hoewel 1 januari 2005 gepland was, werd deze datum niet gehaald, Brief van de Minister van Buitenlandse Zaken en Toelichtende Nota, 18 mei 2005, Staten-Generaal, vergaderjaar 2004-2005, 30 126, A en nr. 1, p. 7.

²³⁹ Met als gevolg dat Nederland automatisch informatie over rentebetalingen moet verstrekken aan alle EU-lidstaten, de Britse Maagdeneilanden, het Eiland Man, Guernsey, Jersey, Montserrat, Aruba en de Nederlandse Antillen. Nederland heeft het recht op automatisch verstrekte inlichtingen over rentebetalingen van alle EU-lidstaten (exclusief België, Oostenrijk en Luxemburg), Anguilla, Aruba de Kaaimaneilanden en Montserrat, zie paragraaf 3.4 van Besluit Staatssecretaris van Financiën, 6 april 2006, nr. CPP2006/546, VN 2006/29.6. Op grond van de overeenkomsten met Zwitserland, Andorra, Liechtenstein, Monaco en San Marino is er geen verplichting tot automatische informatie-uitwisseling over rentebetalingen, maar tot informatie-uitwisseling op verzoek, zoals bijvoorbeeld blijkt uit art. 10, lid 2 Spaartegoedenrichtlijn.

²⁴⁰ P.G.M. Adriaansen, J.F.M. de Beer, *Zwitserland en de Europese Unie: stilstand of verdere vooruitgang?*, MBB 2008/467. Deze machtigingen zijn overigens allemaal afzonderlijk gegeven, bijvoorbeeld op 16 oktober 2001 heeft de Raad de Commissie gemachtigd tot het voeren van onderhandelingen met San Marino. Zie onderdeel 1 van het memorandum van overeenstemming bij Besluit van de Raad van 29 november 2004 betreffende de ondertekening van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en de Republiek San Marino waarbij wordt voorzien in maatregelen van gelijke strekking als die welke zijn vervat in Richtlijn 2003/48/EG van de Raad betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, 2004/903/EG, PbEU L 381/32.

De EG heeft zich gefocust op onderhandelingen met Zwitserland over een Spaartegoedenovereenkomst²⁴¹ om zodoende de aansluiting van de overige landen tot dezelfde regeling te vergemakkelijken. In de onderhandelingen met de hiervoor genoemde derdelanden ging het om zogenoemde gelijkwaardige maatregelen. De EG heeft indertijd ook onderhandeld over zogenoemde identieke maatregelen voor gebieden die samenhangen met lidstaten. Met Anguilla, Aruba, Kaaimaneilanden en Monserrat zijn afspraken gemaakt over inlichtingenuitwisseling en met de Britse Maagdeneilanden, Guernsey, het Eiland Man, Jersey, de Nederlandse Antillen en Turks- en Caicos Eilanden over een bronbelasting.²⁴²

Een externe bevoegdheid op het gebied van directe belastingen kan, zoals in paragraaf 5.3 bleek, door twee oorzaken ontstaan: a) op basis van arrest AETR wanneer er reeds interne harmonisatie heeft plaatsgevonden óf b) doordat extern optreden noodzakelijk is om intern optreden tot een goed einde te brengen zodat de doelstellingen van de Europese Unie worden verwezenlijkt. In dit geval is mogelijkheid b toegepast. Aangezien de inwerkingtreding van de Spaartegoedenrichtlijn afhankelijk was gesteld van de totstandkoming van Spaartegoedenovereenkomsten met derdelanden, was de sluiting van deze Spaartegoedenovereenkomsten noodzakelijk voor een interne bevoegdheid van de EU.²⁴³

In art. 17, lid 2 Spaartegoedenrichtlijn namelijk is bepaald dat extern optreden via het sluiten van Spaartegoedenovereenkomsten met derdelanden een voorwaarde was voor het interne optreden van de EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling. Hierdoor kon de EG namens de lidstaten Spaartegoedenovereenkomsten met identieke maatregelen afsluiten met derdelanden, zoals uit de aanhef en art. 17, lid 2, onderdeel i blijkt. De lidstaten worden hierbij niet genoemd. De gelijkwaardige maatregelen met de afhankelijke en geassocieerde gebieden heeft de EG niet namens de lidstaten afgesloten. De inwerkingtreding van de Spaartegoedenrichtlijn is echter volgens art. 17, lid 2 wel afhankelijk van de inwerkingtreding van de gelijkwaardige maatregelen.²⁴⁴

Er is een voordeel verbonden aan deze toepassing van de exclusieve bevoegdheid betreffende dit onderwerp van de verdeling van de heffingsbevoegdheid²⁴⁵ van de EG. Dat voordeel is dat een ratificatie alleen door de Raad van de Europese Unie hoeft plaats te vinden, terwijl bij gemengde

²⁴¹ Spaartegoedenovereenkomst met Zwitserland, Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en de Zwitserse Bondsstaat waarbij wordt voorzien in maatregelen van gelijke strekking als die welke zijn vervat in Richtlijn 2003/48/EG van de Raad betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, PbEU L 385/30. Hierin zijn afspraken gemaakt over effectieve belastingheffing op rente-inkomsten uit spaartegoeden, inlichtingenuitwisseling op verzoek en voorkoming van dubbele belastingheffing op dividenden, interest en royalty's.

²⁴² J.E. Ligthart, *Het belasten van grensoverschrijdende spaartegoeden: inlichtingenuitwisseling of bronbelasting?*, Maandschrift Economie, 2003, nr. 4, pp. 316-317. Hoewel de maatregelen identiek zijn aan de Spaartegoedenrichtlijn, hadden deze gebieden toch de keuze tussen het heffen van een bronbelasting en inlichtingenuitwisseling.

²⁴³ De vraag is uiteraard of deze noodzaak ook bestond wanneer in art. 17 van de Spaartegoedenrichtlijn de inwerkingtreding niet overduidelijk afhankelijk was gesteld van de overeenkomsten met derdelanden.

²⁴⁴ De onderhandelingen over identieke maatregelen met deze gebieden die samenhangen met EU-lidstaten zullen onderhandelingstechnisch iets anders gelopen zijn dan die over gelijkwaardige maatregelen. Immers, het ging hier niet om geheel losstaande derdelanden maar om gebieden waarin lidstaten een zekere vorm van zeggenschap hadden.

²⁴⁵ Namelijk inkomsten uit spaargelden van natuurlijke personen.

overeenkomsten de Raad slechts kan ratificeren voor EG-aangelegenheden. De lidstaten moeten de overeenkomst dan eveneens ratificeren en wel voor zover het aangelegenheden van de lidstaten zelf betreft. De ratificatie en onderhandeling van gemengde overeenkomsten is dus begrijpelijkerwijs veel tijdrovender. De EG kon de lidstaten enkel vertegenwoordigen in het onderhandelen over de overeenkomsten met derdelanden omdat in art. 17 Spaartegoedenrichtlijn impliciet een machtiging tot extern opereren werd gegeven.

Luxemburg zou kunnen stellen dat Zwitserland eerst akkoord zou moeten gaan met de Spaartegoedenrichtlijn, alvorens zij dat zelf zou doen. Luxemburg verwachtte dat Zwitserland de Spaartegoedenovereenkomst niet zou aanvaarden. Zoals we inmiddels weten heeft Zwitserland het aanbod van de EG wel aanvaard. Dit zorgde ervoor dat Luxemburg ook akkoord zou moeten gaan met de richtlijn.

Mandaat

Voor onderhandelingen met derdelanden heeft de EU altijd een mandaat nodig en de Raad bepaalt wie onderhandelt. Het is dus niet zo dat de EU geen mandaat nodig heeft zolang ze binnen haar externe exclusieve bevoegdheden blijft. Hetzelfde geldt voor de EG in het verleden. Zoals in paragraaf 5.3 is aangehaald, is de Europese Commissie degene die de onderhandelingen met derdelanden namens de EU (of vroeger namens de EG) uitvoert voor fiscale aangelegenheden.²⁴⁶ De Commissie moet gemachtigd worden door de Raad van de Europese Unie op grond van art. 218, lid 2 en 3 VwEU. Eventuele resultaten van deze onderhandelingen moet de Commissie voorleggen aan de Raad. Die neemt vervolgens eventueel een besluit over ondertekening van de overeenkomst. Deze besluitvorming zal waarschijnlijk met eenparigheid van stemmen moeten plaatsvinden, ex art. 218, lid 8 VwEU. Immers, het zal moeten gaan om een bevoegdheid die voortvloeit uit art. 115 of 352 VwEU waarbij eenparigheid van stemmen vereist is.²⁴⁷ Op 16 oktober 2001 heeft de Raad de Commissie gemachtigd onderhandelingen te voeren met Zwitserland, de VS, Andorra, Liechtenstein, Monaco en San Marino over maatregelen van gelijke strekking.²⁴⁸

Zwitserland

De Europese Commissie voerde deze onderhandelingen met derdelanden in dichte samenwerking met de Raad en met een groep op hoog niveau.²⁴⁹ Naar aanleiding van de reeds genoemde machtiging van de Raad aan de Commissie nodigde de Europese Commissie deze zes derdelanden schriftelijk uit tot opening van de onderhandelingen. De onderhandelingen vingen aan nadat de Ecofin-raad op 13

²⁴⁶ Bij een gemengd akkoord zijn er overigens drie mogelijkheden denkbaar: 1) De lidstaten geven de Europese Commissie de volledige onderhandelingsbevoegdheid of 2) De lidstaten en de Europese Commissie onderhandelen gezamenlijk, wat haast nooit voorkomt of 3) Het roulerend voorzitterschap en de Europese Commissie onderhandelen gezamenlijk met derdelanden.

²⁴⁷ De Raad van de Europese Unie was het er ook over eens dat de overeenkomst met Zwitserland met eenparigheid van stemmen moest worden gesloten, zie Toelichting bij Voorstel van de Commissie voor een Besluit van de Raad, Brussel, 10 februari 2004, COM (2004) 75 def., p. 4.

²⁴⁸ Voorstel van de Commissie voor een Besluit van de Raad, Brussel, 10 februari 2004, COM (2004) 75 def., p. 5.

²⁴⁹ Deze groep op hoog niveau is ingesteld bij besluit van het Comité van permanente vertegenwoordigers van 13 juni 2001, zie PbEU C 183 van 29 juni 2001, p. 1, zie Voorstel, op. cit., 10 februari 2004, COM (2004) 75 def., p. 2.

december 2001 een ontwerptekst voor de Spaartegoedenrichtlijn goedkeurde. Zwitserland aanvaardde de onderhandelingsrichtsnoeren voor belastingheffing op spaartegoeden op 30 januari 2002, maar wilde pas onderhandelen over spaartegoeden als de Raad onderhandelingsrichtsnoeren had vastgesteld voor andere onderwerpen. Vandaar dat de formele onderhandelingen met Zwitserland pas op 18 juni 2002 werden geopend. De Europese Commissie rapporteerde regelmatig over deze onderhandelingen aan het Parlement en de Raad. Tussen januari en mei in het jaar 2003 diende de Europese Commissie diverse ontwerpversies van de spaartegoedenovereenkomst met Zwitserland in bij de Raad van de Europese Unie. Ook de groep op hoog niveau bekeek deze concepten kritisch.²⁵⁰ Gedurende de onderhandelingen verzocht Zwitserland om toegang tot de Moeder-dochterrichtlijn en Interest-en-royaltyrichtlijn.²⁵¹ De Europese Commissie legde dit verzoek voor aan de Raad van de Europese Unie, die dit verzoek inwilligde. Op 3 juni 2003 was het definitieve aanbod voor de overeenkomst tussen de EG en Zwitserland gereed, inclusief de toegang tot eerder genoemde richtlijnen.²⁵² Zoals in paragraaf 6.2 is vermeld, is de Spaartegoedenovereenkomst met Zwitserland op 26 oktober 2004 getekend, waarna die met de overige derdelanden volgden.

6.4 Mogelijk precedent op het gebied van inlichtingenuitwisseling in het algemeen

Men zou het optreden van de EG bij het sluiten van de Spaartegoedenovereenkomsten met derdelanden kunnen zien als een precedent. Immers, zoals te lezen is in bijvoorbeeld de overeenkomst met Zwitserland²⁵³, gaat het om overeenkomsten tussen de EG en dit derdeland; de lidstaten worden niet vermeld. Bij een gemengde overeenkomst, zoals de Fraudeovereenkomst met Zwitserland²⁵⁴ wordt gesproken over een overeenkomst tussen de EG en haar lidstaten en een bepaald derdeland.

Leidt het feit dat er reeds richtlijn(en) ten behoeve van inlichtingenuitwisseling bestaan ertoe dat extern optreden door de EG of EU gefaciliteerd is? Er is hierdoor namelijk een hoger niveau van harmonisatie bereikt, waardoor de exclusiviteit van de bevoegdheden van de EG is toegenomen en van de lidstaten afgenomen. Aangezien reeds een Spaartegoedenrichtlijn is afgesloten, waarmee dus gebruik is gemaakt van de interne bevoegdheid, komt men aan deze vraag niet toe. Echter, de operatie van de EG was erg afhankelijk van de inwerkingtreding van de Spaartegoedenrichtlijn. Het is dus niet zozeer bruikbaar als basis voor onderhandelingen van de EU met derdelanden over

²⁵⁰ Voorstel, op. cit., 10 februari 2004, COM (2004) 75 def., pp. 2-3.

²⁵¹ De definitieve overeenkomst met Zwitserland bevat zowel de bepalingen van de Spaartegoedenrichtlijn als ook van de Moeder-dochterrichtlijn (art. 15, lid 1 van de overeenkomst) en de Interest-en-royaltyrichtlijn (art. 15, lid 2 van de overeenkomst). Overigens vroeg Zwitserland ook om deelname aan het Schengenverdrag en uitte het land de bezorgdheid over de gevolgen van de toetreding van nieuwe lidstaten voor het recht om in deze nieuwe lidstaten te kunnen werken. De EU wilde weigerde onderhandelingen aan te gaan over onderwerpen die geen verband hielden met de Spaartegoedenrichtlijn, P. M. Gerrits, *Recente ontwikkelingen in de implementatie van de Spaartegoedenrichtlijn*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen, 2004, nr. 3, p. 6.

²⁵² Voorstel, op. cit., 10 februari 2004, COM (2004) 75 def., pp. 2-3.

²⁵³ De titel begint namelijk met: "Overeenkomst tussen de *Europese Gemeenschap* en de *Zwitserse Bondsstaat* [...]" (Cursivering: LB).

²⁵⁴ Zie bijvoorbeeld een overeenkomst ter bestrijding van fraude die gesloten is met Zwitserland, waarvan de titel begint met: "Overeenkomst voor samenwerking tussen de *Europese Gemeenschap* en haar lidstaten, enerzijds, en de *Zwitserse Bondsstaat*, anderzijds [...]" (Cursivering: LB) Staten-Generaal, vergaderjaar 2008-2009, 32 046, A en nr. 1.

inlichtingenuitwisseling op het gebied van spaartegoeden in het vervolg. Per situatie zal nog moeten worden bekeken of een Europese vertegenwoordiging mogelijk is. Dit houdt in dat moet worden bekeken of er een bevoegdheid en machtiging is voor de Europese Unie²⁵⁵. De lidstaten en diens vertegenwoordigers verenigd in de Raad moeten nog steeds een machtiging verlenen voordat de EU namens hen kan onderhandelen met derdelanden.²⁵⁶

Voor wat betreft de onderhandelingen tussen de EG en Zwitserland waarin de EG uiteindelijk de toegang tot de Moeder-dochterrichtlijn en Interest-en-royaltyrichtlijn toezegde²⁵⁷, is door de Raad bij de goedkeuring van de ontwerpovereenkomst de volgende opmerking geplaatst:

“De Raad merkt op dat de Gemeenschap geen exclusieve bevoegdheid heeft om een overeenkomst met Zwitserland te sluiten over de fiscale behandeling van dividenden en interesten en uitkeringen van royalty’s, bedoeld in artikel 15 van de ontwerp-overeenkomst. De delegaties besluiten desalniettemin, *bij wijze van uitzondering en zonder een precedent te willen scheppen*, (cursivering: LB) dat de lidstaten in dit speciale geval hun bevoegdheid niet zullen uitoefenen.

De Raad en de Commissie verklaren dat de uitoefening van communautaire bevoegdheid ten aanzien van artikel 15 van de overeenkomst met Zwitserland de bestaande bilaterale overeenkomsten met andere derde landen onverlet laat, en dat de lidstaten volledig bevoegd blijven om met andere derde landen bilaterale overeenkomsten te sluiten inzake de fiscale behandeling van dividenden en interesten en uitkeringen van royalty’s tussen ondernemingen.

De Nederlandse delegatie verklaart dat het volgens haar vanzelf spreekt dat de lidstaten hun bevoegdheid behouden om in de toekomst gunstiger bilaterale overeenkomsten met Zwitserland te sluiten inzake de fiscale behandeling van dividenden en interesten en uitkeringen van royalty’s.”²⁵⁸

Hieruit valt op te maken dat het de bedoeling was om geen precedent te creëren met betrekking tot onderhandelingen over de Moeder-dochterrichtlijn en Interest-en-royaltyrichtlijn. Wanneer de Spaartegoedenrichtlijn wordt vernieuwd en de Commissie bijvoorbeeld met Liechtenstein moet heronderhandelen over het aanpassen van de bestaande spaartegoedenovereenkomst, dan is het niet de bedoeling dat zij Liechtenstein toegang tot de Moeder-dochterrichtlijn en Interest-en-royaltyrichtlijn geeft, zoals dat bij Zwitserland gebeurd was. Mijns inziens is het de vraag hoeveel waarde de Europese Commissie zal hechten aan een dergelijke uiting van een voornemen.²⁵⁹ Echter, aangezien de lidstaten in de gedaante van de Ecofin-raad de Commissie expliciet een mandaat moeten geven voor dit soort onderhandelingen, zal de Europese Commissie in toekomstige onderhandelingen met Liechtenstein ook echt de toegang tot deze richtlijnen niet kunnen weggeven.

²⁵⁵ Of voor de inwerkingtreding van het Verdrag van Lissabon of die bevoegdheid en machtiging er was voor de EG.

²⁵⁶ Dit in plaats van een machtiging van de Raad als zodanig (dus de lidstaten als de Raad) aan de Commissie.

²⁵⁷ Die toegang is inmiddels terug te vinden in de eerste twee leden van art. 15 van de Spaartegoedenovereenkomst met Zwitserland.

²⁵⁸ Citaat uit: Verslag van de 2513^e zitting van de Raad Economische en Financiële zaken, Luxemburg, 3 juni 2003, 9844/03 (Presse 149), p. 19, Cursivering: LB. Zie hiervoor ook Toelichting bij Voorstel, op. cit., 10 februari 2004, COM (2004) 75 def., p. 3.

²⁵⁹ Het is immers in het voordeel van de Commissie om dit niet te zien als een verbod op precedentwerking, omdat zij zodoende meer macht naar zich toe kan trekken.

6.5 Mogelijke operatie van de EU namens de lidstaten in relatie tot derdelanden in de toekomst

Wanneer de Spaartegoedenrichtlijn wordt aangepast, werkt deze wijziging niet automatisch door naar de apart afgesloten Spaartegoedenovereenkomsten met Zwitserland, Liechtenstein, San Marino, Andorra en Monaco. Ook art. 17, lid 2 van de huidige Spaartegoedenrichtlijn werkt niet automatisch door naar een nieuwe versie van de richtlijn. In een nieuwe Spaartegoedenrichtlijn zal waarschijnlijk een vergelijkbare voorwaarde opgenomen worden. Hierdoor zullen de Spaartegoedenovereenkomsten bij een vernieuwing van de Spaartegoedenrichtlijn apart heronderhandeld moeten worden.²⁶⁰ In de Spaartegoedenrichtlijn is vastgelegd dat de Europese Commissie de uitvoering van de richtlijn elke drie jaar evalueert en eventueel wijzigingen voorstelt aan de Raad, namelijk in onderdeel 25 van de preambule bij de richtlijn.²⁶¹ In oktober 2008 heeft de Commissie de richtlijn geëvalueerd en geconcludeerd dat de Spaartegoedenrichtlijn in bepaalde gevallen niet werkte.²⁶² Het was voor natuurlijke personen namelijk relatief eenvoudig om de belasting te ontwijken door tussenplaatsing van een in een derdeland gelegen rechtspersoon evenals bepaalde fondsen en trusts.²⁶³ Doordat de entiteit in het derdeland de rentebetaling ontving, maar niet onder de reikwijdte van de Spaartegoedenrichtlijn viel, kon een fiscaal voordeel worden behaald. De Liechtensteinse Anstalt en Stiftung vielen niet onder de reikwijdte van de Spaartegoedenovereenkomst die de EG met Liechtenstein heeft afgesloten en waren dus een populair middel voor deze belastingontwijking. Duitsland heeft gepleit voor het uitbreiden van het begrip rentebetaling en de werking van de Spaartegoedenrichtlijn tot stichtingen en trusts.²⁶⁴ Op 13 november 2008 heeft de Commissie een voorstel ingediend tot wijziging van de richtlijn om zodoende de werking van de richtlijn te verbeteren en de reikwijdte te vergroten.²⁶⁵ Ook de Anstalt, Stiftung en trust zouden dan onder de richtlijn gaan vallen. Doel hiervan was om de mazen in het net te sluiten en belastingontwijking effectiever te voorkomen. Tot op heden heeft dit nog niet geleid tot een aanpassing van de Spaartegoedenrichtlijn.²⁶⁶

Voorts is er een tweede situatie waarin de EG namens de lidstaten in de toekomst zou kunnen onderhandelen met derdelanden. Vanwege de uitbreiding van de Spaartegoedenrichtlijn en eventueel

²⁶⁰ Aangangsel van de Handelingen, Kamerstukken II, vergaderjaar 2007-2008, 2120. De vraag is overigens wel of deze landen zullen instemmen met een uitbreiding van de werking van de richtlijn omdat de EG inmiddels in een nadeligere onderhandelingspositie verkeert. Immers, bij de totstandkoming van de Spaartegoedenovereenkomst heeft de EG reeds veel toegang tot onder andere richtlijnen verleend aan Zwitserland. Daarvoor is het – praktisch bezien – van belang dat de EG iets te bieden heeft aan Zwitserland in ruil voor een ruimere Spaartegoedenovereenkomst. Hierbij maak ik de aanname dat de onderhandelingen opnieuw eerst met Zwitserland zullen worden gevoerd, waarna de overige landen zullen volgen.

²⁶¹ Aangangsel van de Handelingen, Tweede kamer, vergaderjaar 2007-2008, 2120.

²⁶² Aangangsel van de Handelingen, Tweede kamer, vergaderjaar 2007-2008, 2120.

²⁶³ Persbericht EU: *Taxation of savings: The European Commission proposes changes to eliminate tax evasion*, Brussel, 13 november 2008, IP/08/1697.

²⁶⁴ Aangangsel van de Handelingen, Kamerstukken II, vergaderjaar 2007-2008, 2120. Overigens steunt Nederland Duitsland hierin.

²⁶⁵ Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2003/48/EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, COM(2008) 727 def., Brussel, 13 november 2008.

²⁶⁶ Zie voor een overzicht van de voorgestelde wijzigingen S.H. Boers, *Wijzigingsvoorstellen voor de Spaarrenterichtlijn*, Forfaitair 2009/193.

de Spaartegoedenovereenkomsten zal meer kapitaalvlucht plaatsvinden naar landen die niet of nauwelijks aan inlichtingenuitwisseling over bankgegevens doen. Daarom zouden nieuwe Spaartegoedenovereenkomsten met andere derdelanden moeten worden gesloten. Dit zijn landen als Hongkong, Macau en Singapore.²⁶⁷ Op 6 juli 2006 heeft de Europese Commissie voorgesteld om met Singapore, Hongkong en Macau informele verkennende gesprekken te initiëren op politiek en technisch vlak.²⁶⁸ De OESO heeft in relatie tot het Wereldforum van 15 en 16 november 2005, dat ging over schadelijke belastingpraktijken, aangestuurd op meer transparantie en fiscale inlichtingenuitwisseling bij deze drie landen. Hongkong en Macau gaven aan dat zij hier wel wat voor voelden en een level playing field wilden creëren.²⁶⁹ Zodoende is het oog gevallen op Hongkong, Macau en Singapore. Nederland is voorstander²⁷⁰ van overeenkomsten over spaartegoeden met deze drie landen, liefst in combinatie met automatische gegevensuitwisseling en heeft ook meerdere malen aangedrongen op de totstandkoming van dergelijke overeenkomsten.²⁷¹ De Ecofin-raad heeft de Europese Commissie gemachtigd om verkennende gesprekken te voeren met Hongkong en Singapore.²⁷² In 2008 schreef de Minister van Financiën dat de onderhandelingen met deze drie Aziatische landen erg stroef verliepen.²⁷³ In 2009 gaf de Europese Commissie in een mededeling aan dat er nog geen formele onderhandelingen met Hongkong, Macau of Singapore waren gestart. Wel benadrukte ze dat het nodig was om vaart te brengen in deze gesprekken in het licht van een wereldwijde consensus²⁷⁴ over transparantie en inlichtingenuitwisseling.

Ook Bermuda en IJsland hebben interesse getoond in een Spaartegoedenovereenkomst. Bovendien is in november 2008 het bericht verschenen dat de EU op korte termijn formele onderhandelingen zou starten met Noorwegen. Noorwegen had namelijk verzocht om deze onderhandelingen over een Spaartegoedenovereenkomst met de EU.²⁷⁵ Inmiddels zijn de onderhandelingen met Noorwegen van start gegaan.²⁷⁶

²⁶⁷ Aanhangsel van de Handelingen, Tweede kamer, vergaderjaar 2007-2008, 2120.

²⁶⁸ Vraag nr. 3-5864 van mevrouw Anseeuw, 21 september 2006, Vragen en antwoorden, Belgische Senaat, zitting 2006-2007, Bulletin nr. 3-77.

²⁶⁹ Vraag nr. 3-5864 van mevrouw Anseeuw, 21 september 2006, Vragen en antwoorden, Belgische Senaat, zitting 2006-2007, Bulletin nr. 3-77.

²⁷⁰ Verslag van een Algemeen Overleg, Kamerstukken II, vergaderjaar 2007-2008, 21 501-07 en 22 112, nr. 601, pp. 5-6.

²⁷¹ Aanhangsel van de Handelingen, Kamerstukken II, vergaderjaar 2007-2008, 2120, p. 4344.

²⁷² Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité, *Bevordering van goed bestuur in belastingzaken*, Brussel, 28 april 2009, COM(2009) 201 def., p. 8

²⁷³ Brief van de Minister van Financiën, 25 februari 2008, Kamerstukken II, vergaderjaar 2007-2008, 21 501-07, nr. 599, p. 7.

²⁷⁴ Dit verwijst naar een door de Commissie genoemde consensus over een gecoördineerde aanpak van goed bestuur op het gebied van belastingen. Hierdoor moet grensoverschrijdende belastingfraude en –ontduiking, alsmede het witwassen van geld, corruptie en de financiering van terrorisme worden bestreden. Mededeling, op. cit., COM(2009) 201 def., Brussel, 28 april 2009, p. 4 j.o. 12.

²⁷⁵ *Commission proposal to amend Savings Tax Directive*, Brussel, 13 november 2008, http://www.europa-nu.nl/id/vhzsdt5tor0/agenda/commission_proposal_to_amend_savings_tax?ctx=vg9pil5lzcq

²⁷⁶ Verslag over de bevordering van goed bestuur in belastingzaken, 2 februari 2010, 2009/2174 (INI), A7-0007/2010, p. 13. Uiteraard is Noorwegen lid van de EER en dus niet een officieel derdeland. Toch kan zo'n overeenkomst met Noorwegen van pas komen. Het kan immers andere derdelanden doen besluiten om ook een Spaartegoedenovereenkomst te sluiten, zelfs al voldoet Noorwegen reeds aan de regels.

Zoals reeds is uitgelegd, kan een externe bevoegdheid op het gebied van directe belastingen ontstaan doordat er reeds interne harmonisatie heeft plaatsgevonden (bijvoorbeeld door een interne richtlijn op basis van art. 115 of art. 352 VwEU) volgend uit arrest AETR of doordat extern optreden noodzakelijk is om intern optreden tot een goed einde te brengen zodat de doelstellingen van de Europese Unie worden verwezenlijkt (art. 3, lid 2 VwEU). De Spaartegoedenovereenkomsten die reeds zijn afgesloten kenden een externe bevoegdheid van de EG omdat de inwerkingtreding van de Spaartegoedenrichtlijn afhankelijk was gesteld van de sluiting van de Spaartegoedenovereenkomsten. In de toekomst is een vergelijkbare bevoegdheidsbasis mogelijk wanneer de inwerkingtreding van een vernieuwde Spaartegoedenrichtlijn eveneens afhankelijk zou worden gesteld van de sluiting van nieuwe Spaartegoedenovereenkomsten met bijvoorbeeld Hongkong, Macau en Singapore. Echter, omdat inmiddels de huidige Spaartegoedenrichtlijn in werking is getreden, kan ook de eerste mogelijkheid opgaan. Immers, de richtlijn is gebaseerd op de voorganger van art. 115 VwEU en daarmee heeft er reeds interne harmonisatie plaatsgevonden. Volgens de AETR-doctrine kan er daardoor ook een externe bevoegdheid voor de EU (of EG) ontstaan voor belastingheffing op inkomsten uit spaartegoeden van natuurlijke personen. Het is belangrijk om te realiseren dat zowel de interne als externe bevoegdheid op dit moment slechts exclusief zijn voor inlichtingenuitwisseling op rente-inkomsten uit spaartegoeden van natuurlijke personen²⁷⁷. Dit betreft dus een hele kleine exclusieve bevoegdheid. Als het gaat om inlichtingenuitwisseling over andere vormen van rentebetaling, is er sprake van een met de lidstaten gedeelde bevoegdheid. De beperktheid van de bevoegdheid van de EU (en voorheen de EG) komt pregnant naar voren bij de totstandkoming van een overeenkomst met Liechtenstein waarin de inlichtingenuitwisselingsbepaling uit het OESO-modelverdrag is opgenomen. Met een dergelijke overeenkomst wordt het begin ingeluid van het einde van de overgangperiode van de Spaartegoedenovereenkomst. Daarover volgt in de volgende paragraaf meer. De EG is exclusief bevoegd op het gebied van inlichtingenuitwisseling over rentegegevens; voor het overige is er een gedeelde bevoegdheid. De Commissie wil deze op de agenda staande overeenkomst met Liechtenstein gebruiken als model voor vergelijkbare overeenkomsten met Monaco, Andorra en San Marino.²⁷⁸

6.6 Het Verenigd Koninkrijk en Duitsland sluiten principeovereenkomst met Zwitserland

Op 25 oktober 2010 verscheen in de Financial Times het bericht dat het Verenigd Koninkrijk een principeovereenkomst gesloten had met Zwitserland met betrekking tot spaartegoeden.²⁷⁹ Twee dagen later, op 27 oktober, werd bekend dat Duitsland zo'n zelfde overeenkomst had gesloten met

²⁷⁷ Hoewel het om een kleine exclusieve bevoegdheid gaat, is het wel een bevoegdheid die van groot belang is als het gaat om het verkrijgen van inlichtingen van bankgeheimlanden. Brief van de Staatssecretaris van Buitenlandse Zaken, Kamerstukken II, vergaderjaar 2008-2009, 22 112, nr. 883, p. 4.

²⁷⁸ Brief van de Staatssecretaris van Buitenlandse Zaken, Kamerstukken II, vergaderjaar 2008-2009, 22 112, nr. 883, pp. 3-4.

²⁷⁹ A. Barker, H. Simonian, *London and Bern strike key tax accord*, Financial Times, 26 oktober 2010, p. 1. Eveneens Swiss Bankers Association press release *Swiss Bankers Association Welcomes the declaration by Switzerland and the United Kingdom on tax issues*, Basel, 25 oktober 2010.

Zwitserland.²⁸⁰ Dit houdt in dat Duitsland en het Verenigd Koninkrijk in feite slechts zijn overeengekomen dat ze afspraken zullen gaan maken. De precieze inhoud van de afspraken staat bij beide principeovereenkomsten nog niet vast, maar wel is overeenstemming bereikt over de grove lijnen van het akkoord. De principeovereenkomst wordt gepresenteerd als “een alternatief voor automatische uitwisseling van informatie onder de Spaartegoedenrichtlijn”.²⁸¹ Dit alternatief is aantrekkelijk voor Zwitserland omdat het inhoudt dat het bankgeheim ‘ongestraft’ in stand kan blijven: in de Spaartegoedenovereenkomst is namelijk een bronheffingspercentage overeengekomen van 35% per 1 juli 2011. Dit houdt in dat Zwitserland de rente belast die inwoners uit EU-lidstaten ontvangen op hun spaargeld dat ze op een Zwitserse bankrekening hebben gezet met 35%. Van deze belastingopbrengsten moet Zwitserland 75% afdragen aan de lidstaten (verdeeld afhankelijk van de woonstaat van de uiteindelijk gerechtigde). De overige 25% mag Zwitserland zelf houden volgens art. 8 van de Spaartegoedenovereenkomst met Zwitserland. Het feit dat het bronheffingspercentage sinds de toepassing van de Spaartegoedenovereenkomst steeds is opgelopen, voert de druk op het bankgeheim op. In de zojuist genoemde principeovereenkomsten is Zwitserland met Duitsland en Groot Brittannië overeen gekomen om een bronheffingspercentage te heffen van 25%²⁸² over een breed spectrum aan in Zwitserland geïnvesteerd kapitaal waaronder (spaar)tegoeden. Dit is voor Zwitserland voordelig, omdat het lager is dan 35% op basis van de Spaartegoedenovereenkomst. Hierbij heb ik de aanname gemaakt dat de Spaartegoedenovereenkomst en principeovereenkomst samenloop hebben. Het Verenigd Koninkrijk en Duitsland stellen dat beide overeenkomsten elkaar niet zullen bijten. Overigens is de meeste kennis omtrent de inhoud van deze principeovereenkomsten afkomstig van berichten van Zwitserse banken; enige voorzichtigheid is dus geboden bij het trekken van conclusies.

Het is opvallend dat Groot Brittannië en Duitsland een dergelijke principeovereenkomst willen sluiten, terwijl de Europese Commissie, Duitsland en het Verenigd Koninkrijk nog grote vijanden waren van Zwitserland en zijn bankgeheim.²⁸³ Hiervoor zijn een aantal redenen te bedenken. Enerzijds moeten Groot Brittannië en Duitsland nu uiteraard veel bezuinigen en dit is een relatief eenvoudige manier om snel veel geld binnen te halen, waarbij ze de burger die het niet breed heeft geen extra lasten opleggen; dit zijn immers niet de burgers die grote geldsommen op Zwitserse bankrekeningen hebben staan. Anderzijds lopen de Duitse en Britse banken veel geld mis doordat Zwitserse banken financiële producten kunnen aanbieden die voor de eerstgenoemde banken niet tot de mogelijkheden behoren. De Britse en Duitse banken hebben immers niet de mogelijkheid om belastingvrij (spaar)tegoeden van

²⁸⁰ Swiss Bankers Association press release *Swiss Bankers Association Welcomes the declaration by Switzerland and Germany on tax issues*, Basel, 27 oktober 2010, via http://www.swissbanking.org/en/20101028-5000-mm-deutschland_2010-tsu.pdf.

²⁸¹ “The flat-rate taxes applicable to the future and the past are an alternative to the automatic exchange of information under the EU Savings Tax Directive.”, *Results of exploratory talks between Switzerland and the United Kingdom*, 25 oktober 2010, p. 7, Q&A bij Swiss Bankers Association press release *Swiss Bankers Association Welcomes the declaration by Switzerland and the United Kingdom on tax issues*, Basel, 25 oktober 2010.

²⁸² Er is gekozen voor een vlakke bronheffing van 25% omdat dit aansluit bij de belastingpercentages over spaartegoeden die in Duitsland en het VK gelden.

²⁸³ H. Simonian, *Swiss strike deal on bank secrecy*, Financial Times, 26 oktober 2010, p. 4.

natuurlijke personen en rechtspersonen aan te houden. Zwitserland heeft die mogelijkheid wel, wat in feite resulteert in een oneerlijke concurrentie tussen Zwitserse banken aan de ene kant en Britse en Duitse banken aan de andere kant. Doordat Zwitserland volgens deze recent gesloten principeovereenkomsten 25% aan bronbelasting zal heffen, wordt dit concurrentievoordeel dat Zwitserse banken hebben (deels) teniet gedaan. Overigens is de grondslag waarover deze 25% zal worden geheven breder dan in Spaartegoedenovereenkomst met Zwitserland. Die ziet namelijk enkel op spaartegoeden van natuurlijke personen. Het gevolg hiervan is dat een Zwitserse bank zijn cliënten eenvoudigweg een financieel product kan aanbieden waardoor het spaartegoed niet meer onder de grondslag van de Spaartegoedenovereenkomst valt. Omdat in de principeovereenkomsten met Duitsland en het VK de grondslag veel breder is, is deze uitwijkmogelijkheid ingedamd.

Mogelijke toekomstige ontwikkelingen

De Spaartegoedenrichtlijn regelt een automatische inlichtingenuitwisseling voor alle lidstaten. Echter, zoals uit overweging 17 van de richtlijn blijkt, hebben Oostenrijk, België en Luxemburg het voorrecht behouden om een bronbelasting te heffen in plaats van het toepassen van automatische inlichtingenuitwisseling.²⁸⁴ Uit overweging 18²⁸⁵ en art. 10, lid 2 van de Spaartegoedenrichtlijn volgt dat deze drie lidstaten automatische inlichtingenuitwisseling moeten toepassen zodra Zwitserland, Liechtenstein, Andorra, Monaco en San Marino inlichtingenuitwisseling op verzoek toepassen. Het bankgeheim mag geen weigeringsgrond zijn bij deze inlichtingenuitwisseling op verzoek. Uit art. 10, lid 2 van de richtlijn blijkt dat de overgangsperiode, dus de periode waarin België, Luxemburg en Oostenrijk een bronbelasting mogen heffen, eindigt wanneer aan twee voorwaarden voldaan is. Allereerst moeten Zwitserland, Liechtenstein, Monaco, San Marino en Andorra een overeenkomst hebben gesloten met de EG waarin inlichtingenuitwisseling op verzoek is geregeld. Deze overeenkomst moet gebaseerd zijn op de OESO-modelovereenkomst over uitwisseling van belastinggegevens. Tevens moeten deze zes landen een bronbelasting blijven heffen. De tweede voorwaarde is dat de Verenigde Staten eveneens inlichtingenuitwisseling op verzoek uitvoeren in de zin van diezelfde OESO-modelovereenkomst. Volgens art. 10, lid 3 Spaartegoedenovereenkomst zullen Oostenrijk, Luxemburg en België na deze overgangsperiode niet langer een bronbelasting heffen, maar automatische inlichtingenuitwisseling toepassen.

Wanneer de principeovereenkomsten van Duitsland en Groot-Brittannië met Zwitserland inderdaad inhouden dat er geen verplichting is tot inlichtingenuitwisseling, dan gooien deze overeenkomsten in feite roet in het eten. Doordat Zwitserland het bankgeheim kan behouden, zorgen die overeenkomsten ervoor dat het beëindigen van de overgangsperiode van de Spaartegoedenrichtlijn bemoeilijkt wordt.

Voor Oostenrijk en Luxemburg zijn de principeovereenkomsten geen gunstige ontwikkeling. Omdat het level playing field hierdoor wordt verstoord, zullen zij zich er vast tegen verzetten. Ook is het goed

²⁸⁴ Zoals in paragraaf 6.2 is uitgelegd, heeft België per 1 januari 2010 het bankgeheim opgeheven.

²⁸⁵ Richtlijn van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, 2003/48/EG, PbEU L 157/38, overweging 18, p. 2.

mogelijk dat Liechtenstein op vergelijkbare wijze zal aankijken tegen de principeovereenkomsten van Duitsland en Groot Brittannië met Zwitserland. Liechtenstein is echter een aanzienlijk kleinere speler dan Oostenrijk en Luxemburg en zal, bij eventuele samenwerking, niet de voortrekker zijn.

Bovendien is te verwachten dat de Europese Commissie dit niet zomaar langs zich heen zal laten gaan. Immers, zij had zojuist grote vooruitgang geboekt door namens de EG een Spaartegoedenovereenkomst te sluiten met Zwitserland. Zij zal dan ook niet blij zijn met lidstaten als Duitsland en het Verenigd Koninkrijk, die op eigen houtje verplichtingen zijn aangegaan met Zwitserland. Hoewel de precieze inhoud van deze principeakkoorden nog niet vaststaat, zien ze waarschijnlijk op dezelfde werkingssfeer als die van de Spaartegoedenovereenkomst. De akkoorden kunnen eveneens een ruimere werkingssfeer dan de Spaartegoedenovereenkomst krijgen. Volgens Zwitserse bankiers is het goed mogelijk dat ook Frankrijk en Italië een vergelijkbare principeovereenkomst als Duitsland en het Verenigd Koninkrijk willen sluiten met Zwitserland.²⁸⁶ Er zijn bovendien uitstralingseffecten mogelijk, want Zwitserland verwelkomt meer van dit soort bilaterale principeovereenkomsten sluiten met andere Europese landen.²⁸⁷

Mijns inziens is het zeer de vraag of het Duitsland en Groot Brittannië wel is toegestaan om een dergelijke principeovereenkomst te sluiten. Wanneer de EG gebruik heeft gemaakt van de bevoegdheid om de lidstaten te vertegenwoordigen in relatie tot derdelanden, dan heeft de EG op dat punt een exclusieve bevoegdheid verkregen. Het staat de lidstaten vanaf dat moment niet meer vrij om vergelijkbare verplichtingen of andersluidende verplichtingen op hetzelfde punt aan te gaan met Zwitserland. De toekomst en de precieze inhoud van de principeovereenkomsten zullen ons leren of de lidstaten een verboden handeling hebben uitgevoerd. Gezien de verwachte inhoud van de principeovereenkomsten hebben de lidstaten mijns inziens een verboden handeling uitgevoerd. De principeakkoorden van Duitsland en het VK met Zwitserland zien vermoedelijk op een breed spectrum aan (spaar)tegoeden, waarvan spaartegoeden bij natuurlijke personen een onderdeel vormen. En juist voor spaartegoeden bij natuurlijke personen heeft de EG reeds harmonisatiestappen genomen door middel van de Spaartegoedenrichtlijn en -overeenkomsten.

Zoals gezegd, blijkt uit de aanhef van de Spaartegoedenovereenkomst met Zwitserland en uit art. 17, onderdeel i van de Spaartegoedenrichtlijn, dat alleen de EG en Zwitserland partij waren bij de Spaartegoedenovereenkomst. De lidstaten worden namelijk niet genoemd. Door het sluiten van de Spaartegoedenovereenkomst met Zwitserland is de EG exclusief bevoegd geworden om over belastingheffing op inkomsten uit spaartegoeden van natuurlijke personen verplichtingen aan te gaan

²⁸⁶ K. Reid, E. Thomasson, *Italy, Swiss discussing new tax deal -Italy minister*, 13 januari 2011, <http://in.reuters.com/article/idINLDE70C17G20110113>.

²⁸⁷ *Results of expolartory talks between Switzerland and the United Kingdom*, 25 oktober 2010, p. 6, Q&A bij Swiss Bankers Association pres release *Swiss Bankers Association Welcomes the declaration by Switzerland and the United Kingdom on tax issues*, Basel, 25 oktober 2010.

met dit derdeland. Voor zover het gaat om omschreven doelen waaraan invulling is gegeven door de EG, heeft de EG door middel van harmonisatie een exclusieve bevoegdheid verworven. Waar het echter gaat om andere afspraken, bijvoorbeeld om de reikwijdte te verbreden, dan is de EG (nog) niet exclusief bevoegd. Het bronheffingspercentage is expliciet genoemd in de Spaartegoedenovereenkomst die de EG reeds met Zwitserland heeft gesloten. De EG is dus exclusief bevoegd om dit bronheffingspercentage op spaargelden bij natuurlijke personen vast te stellen, en de lidstaten (in casu Duitsland en het VK) mogen niet op eigen houtje andersluidende afspraken met Zwitserland maken. Bovendien bepaalt art. 14 van de spaartegoedenovereenkomst met Zwitserland nadrukkelijk dat bilaterale verdragen ter voorkoming van dubbele belasting tussen EU-lidstaten en Zwitserland de bronheffing van de Spaartegoedenovereenkomst niet mogen verhinderen. In het verlengde van deze bepaling ligt mijns inziens de stelregel dat lidstaten ook geen nieuwe bilaterale afspraken mogen maken met Zwitserland die de Spaartegoedenovereenkomst beperken of blokkeren. En juist dat soort afspraken zouden de principeovereenkomsten van Duitsland en Groot Brittannië met Zwitserland wel gaan bevatten, hoewel de precieze inhoud van deze overeenkomsten nog niet vastligt. Ik verwacht daarom dat de Europese Commissie zich niet zal neerleggen bij het sluiten van deze principeovereenkomsten van Duitsland en het VK met Zwitserland. Zij zal bepleiten dat deze lidstaten hun bevoegdheid om dergelijke verplichtingen aan te gaan verloren hebben op het moment dat de Spaartegoedenovereenkomst met Zwitserland in werking getreden was. Omdat echter de formele inhoud van de principeovereenkomsten nog niet bekend is, heeft de Commissie op dit moment weinig mogelijkheden om zich te verzetten tegen de gemaakte afspraken.

Groot Brittannië en Duitsland stellen dat de Spaartegoedenovereenkomst en principeovereenkomst elkaar niet bijten. Zodra de formele inhoud van de principeovereenkomst bekend is en de overeenkomsten elkaar wel blijken te bijten, heeft de Commissie mogelijkheden om zich tegen deze afspraken te verzetten. De Europese Commissie zou kunnen stellen dat deze landen schadelijke belastingconcurrentie beoefenen. Echter, de Spaartegoedenrichtlijn en –overeenkomsten zien slechts op natuurlijke personen. Met betrekking tot natuurlijke personen is er geen definitie noch mandaat voor schadelijke belastingconcurrentie. De gedragscode tegen schadelijke belastingconcurrentie, ook wel aangeduid met ‘code of conduct’, heeft alleen betrekking op belastingheffing op vennootschappen. Hoewel de gedragscode politieke kracht heeft, bevat het geen juridisch afdwingbare regels.²⁸⁸ Het ligt daarom mijns inziens niet voor de hand om dit middel te gebruiken. Uiteraard is het in theorie altijd mogelijk om een mandaat te verkrijgen voor natuurlijke personen, maar daarvoor is unanimititeit vereist. In praktijk kan dat lastig worden en voor een langdurig proces zorgen. Daarom zou ik de Europese Commissie aanbevelen om aan te dragen dat de Unietrouw geschonden is. Groot Brittannië en Duitsland zouden, afhankelijk van de inhoud van de afspraken, de Unieverdragen namelijk niet zijn nagekomen. Deze principeovereenkomsten frustreren immers het Europese proces tot verdere integratie op het gebied van inlichtingenuitwisseling over spaartegoeden. Zoals in paragraaf 4.6 is

²⁸⁸ J.A.G. van der Geld, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2009, pp. 39-40.

aangegeven, is het de lidstaten op basis van art. 4, lid 3 VEU verboden om maatregelen te treffen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de EU in gevaar brengen. Dit artikel kan worden ingeroepen wanneer er op de lidstaten een rechtstreekse werking van een door de EU met derdelanden gesloten bepaling geacht wordt te rusten. Mijns inziens is dat het geval.

Het uiteindelijke doel van de Spaartegoedenrichtlijn is volgens overweging 8 het effectief belasten van rente-inkomsten uit spaargelden overeenkomstig het nationale recht van de lidstaat waarin de uiteindelijk gerechtigde woonachtig is. En juist die doelstelling wordt gefrustreerd als de principeovereenkomsten inderdaad inhouden dat Zwitserland kan volstaan met een bronheffing. In dat geval wordt niet de uiteindelijk gerechtigde effectief belast middels inlichtingenuitwisseling.

6.7 Tussenconclusie

Bij de totstandkoming van de Spaartegoedenrichtlijn heeft de EG de lidstaten vertegenwoordigd in de onderhandelingen met derdelanden, voornamelijk met Zwitserland. Deze gebeurtenissen kunnen alleen als precedent worden gezien voor zover het gaat om eventuele heronderhandelingen van diezelfde Spaartegoedenovereenkomsten naar aanleiding van eventuele wijzigingen in de Spaartegoedenrichtlijn. Echter, wel is gebleken dat er nog mogelijkheden in de toekomst zijn op het gebied van inlichtingenuitwisseling. Immers, de EU heeft in 2010 formele onderhandelingen met Noorwegen gestart en heeft een verkenning uitgevoerd voor eventuele formele onderhandelingen met Singapore, Hongkong en Macau. Deze onderhandelingen zien eveneens op Spaartegoedenovereenkomsten. Daarnaast zijn er ontwikkelingen gaande in Europa die juist de andere kant op werken. Duitsland en Groot Brittannië hebben namelijk principeovereenkomsten gesloten met Zwitserland over (spaar)tegoeden, waarvan spaartegoeden bij natuurlijke personen een onderdeel vormen. De vraag is dan ook of dit een belemmering gaat vormen voor een toekomstige Europese vertegenwoordiging van de lidstaten ten opzichte van derdelanden.

7. Bevoegdheden EU op het gebied van good governance in associatieakkoorden

7.1 Inleiding hoofdstuk 7

In hoofdstuk 6 is onderzocht wat de handelingsbevoegdheden van de EU zijn ten opzichte van derdelanden op het gebied van spaartegoeden. In dit hoofdstuk zal hetzelfde worden onderzocht, maar dan voor good governance als geheel, waar spaartegoeden onderdeel van uitmaken. In paragraaf 7.2 wordt uitgelegd wat good governance precies inhoudt. In de paragrafen 7.3 tot 7.5 worden de onderdelen van good governance besproken. Aangezien spaartegoeden reeds in hoofdstuk 6 zijn behandeld, resteren nu nog de Richtlijn voor Bijstand bij Invordering, de Administratieve Samenwerkingsrichtlijn en fraudebestrijding. Per onderdeel wordt onderzocht wat de huidige stand van de bevoegdheden van de Europese Unie is. Paragraaf 7.6 zoomt in op good governancebepalingen in associatieakkoorden. Zodoende kan in paragraaf 7.7 gekeken worden wat de toekomstige mogelijkheden zijn voor een Europese vertegenwoordiging op het gebied van good governance in associatieakkoorden met derdelanden.

7.2 Good governance en het inlichtingspeelveld

Good governance, oftewel goed bestuur is een zeer breed begrip, zelfs wanneer het beperkt blijft tot wat de Europese Unie aan visies hierop heeft. Zo wil de EU voorwaarden van good governance verbinden aan het verkrijgen van ontwikkelingshulp. Hier ziet deze scriptie echter niet op, maar op wat de EU aanduidt met “goed bestuur in belastingzaken” (“good governance in taxation”). Good governance geeft geen waardeoordeel (“goed” of “slecht”), maar is een begrip. Good governance houdt in dat overheden zich moet gedragen als een goede verdragspartner. Daarvoor moet de overheid van de lidstaat, maar ook van derdelanden, transparant zijn, inlichtingen uitwisselen en samenwerken met andere lidstaten op het gebied invordering.

De Commissie heeft in april 2009 middels een mededeling enkele ideeën geopperd over de toekomst van good governance in relatie tot derdelanden.²⁸⁹ Daarin focuste zij op bevordering van transparantie, inlichtingenuitwisseling²⁹⁰ en eerlijke concurrentie op belastinggebied, dat ze onder de noemer ‘good governance’ schaarde.²⁹¹ Alle richtlijnen en anti-fraudeverdragen die zien op informatie-uitwisseling heeft de Ecofin-Raad op verzoek van de lidstaten gebundeld met de term ‘good governance’. Hieronder vallen de Spaartegoedenrichtlijn, Wederzijdse bijstand bij Invorderingsrichtlijn, Administratieve Samenwerkingsrichtlijn, het anti-fraude verdrag met Liechtenstein en bovendien de mandaten om anti-fraude verdragen af te sluiten met Andorra, Monaco, San Marino en Zwitserland.²⁹²

²⁸⁹ Mededeling, op. cit., COM(2009) 201 def., Brussel, 28 april 2009.

²⁹⁰ Dit onderdeel van deze mededeling is reeds in hoofdstuk 6 aan bod gekomen.

²⁹¹ Overigens wil de Europese Commissie ook voorwaarden inzake good governance verbinden aan het ontvangen van ontwikkelingshulp door derdelanden, maar op deze tak van good governance gaat dit hoofdstuk niet in.

²⁹² Brief van de Minister van Financiën en Verslag Ecofin Raad van 2 december, Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 21 501-07, nr. 687, p. 5.

Good governance is een begrip dat voornamelijk ziet op mobiel kapitaal, zowel van multinationals als particulieren (met name zwart geld), waarbij geen reële activiteiten plaatsvinden. Uitzondering hierop zijn de situaties waarin wel sprake is van reële activiteiten, maar waarbij buitenlandse investeerders fiscaal gunstiger worden behandeld dan binnenlandse investeerders.²⁹³

In de mededeling uit 2009 geeft de Commissie aan dat ze de Raad wil uitnodigen om politieke prioriteit te geven aan een mandaat voor het opnemen van good governancebepalingen in relevante overeenkomsten met derdelanden. Wanneer zo vroeg mogelijk in het onderhandelingsproces over good governance wordt gesproken, zoals in de onderhandelingsrichtsnoeren van de Raad van de Europese Unie aan de Europese Commissie, zal de opname van good governancebepalingen in algemene overeenkomsten kunnen worden geconcretiseerd. Bovendien wil ze met de lidstaten in discussie gaan over mogelijke oplossingen voor landen die niet bereid zijn om mee te werken. Het is in zo'n geval van belang dat er een politieke dialoog tussen de EU en derdelanden zal plaatsvinden, nog voordat met eventuele handelspolitieke onderhandelingen wordt begonnen. Bovendien wenst de Commissie speelruimte te krijgen om te onderhandelen over de formulering van de good governancebepalingen mits essentiële elementen en doelstellingen van good governance geconserveerd worden. Daarnaast is ze van plan om meer samenwerking met derdelanden op het gebied van de Spaartegoedenrichtlijn te promoten. De Commissie wenst vaart te zetten achter de gesprekken met Singapore, Hongkong en Macau. Ook wil ze specifieke overeenkomsten sluiten om de implementatie van verplichtingen over transparantie en inlichtingenuitwisseling in bepaalde landen te versnellen.²⁹⁴ Tenslotte wenst ze meer coherentie in de bilaterale belastingverdragen die lidstaten afsluiten met derdelanden en in het opvolgen van de principes van good governance.²⁹⁵

Het inlichtingspeelveld

Omdat good governance veel met inlichtingenuitwisseling te maken heeft, volgt hierna eerst een korte beschrijving van het inlichtingspeelveld dat niet (direct) onder de noemer 'good governance' wordt geschaard.

Door het in belastingverdragen veelgebruikte woonplaatsbeginsel hebben landen die belastingplichtigen belasten over het wereldinkomen behoefte aan informatie over inkomsten die uit het buitenland afkomstig zijn.²⁹⁶ Hiervoor is inlichtingenuitwisseling tussen staten essentieel, want om belastingschulden vast te stellen is steeds vaker informatie uit het buitenland vereist. Uiteraard zijn

²⁹³ Dit heeft raakvlakken met het gebied van staatssteun en schadelijke belastingconcurrentie, en komt daarom niet aan bod in deze scriptie.

²⁹⁴ Bovendien wenst ze meer geld vrij te maken voor ontwikkelingslanden die zich netjes aan hun good governanceverplichtingen houden. Dit ziet echter op een andere definitie van good governance dan de definitie die in deze scriptie centraal staat.

²⁹⁵ Persbericht EU, *Taxation and Good governance: The European Commission proposes actions to improve transparency, exchange of information and fair tax competition*, Brussel, 28 april 2009, IP/09/650 en Mededeling, op. cit., COM(2009) 201 def., Brussel, 28 april 2009, pp. 11-13.

²⁹⁶ J.E. Ligthart, op.cit., *Maandschrift Economie*, 2003, nr. 4, p. 316.

belastingplichtigen gehouden om deze gegevens zelf direct dan wel indirect te verstrekken door middel van een belastingaangifte, maar bijvoorbeeld door belastingfraude komt niet alle informatie juist en volledig aan bij de Belastingdienst. Door een goed werkend systeem van internationale inlichtingenuitwisseling op te zetten kan de fiscus dit probleem beter aanpakken.²⁹⁷ Het internationale speelveld van inlichtingenuitwisselingen bestaat uit verschillende aspecten. Zo bestaat sinds 1963 art. 26 van het OESO-Modelverdrag, dat aan de basis ligt van de internationale gegevensuitwisseling. Hierbij is het niet van belang om welk type belastingplichtige of belasting het gaat vanwege de ruime reikwijdte van het artikel. Zowel gegevensuitwisseling die op verzoek, spontaan of automatisch plaatsvindt valt onder dit artikel. Wat het OESO-Modelverdrag is voor belastingverdragen is de Tax Information Exchange Agreement (TIEA) voor fiscale gegevensuitwisseling. Het is net als het OESO-Modelverdrag bedoeld om sturing te geven, maar heeft geen bindend karakter. De TIEA komt voort uit het OESO-project over Harmful Tax Practices. Nederland heeft inmiddels al redelijk wat TIEA's afgesloten²⁹⁸, zoals de verdragen die zijn gebaseerd op de Agreement ook wel worden genoemd. De Agreement geeft een model voor een bilateraal en multilateraal verdrag²⁹⁹ dat uitsluitend ziet op fiscale inlichtingenuitwisseling. In 1988 is in Straatsburg het WABB-verdrag³⁰⁰ gesloten, het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken. Dit verdrag behelst de bijstand bij invordering, inlichtingenuitwisseling en bijstand bij uitreiking van documenten van alle soorten belastingen (behalve invoerrechten), zowel op centraal als decentraal niveau.³⁰¹ Het verdrag is enkel van toepassing op relaties met derdelanden en ziet niet op relaties tussen EU-lidstaten, blijkens art. 27, lid 2, WABB-verdrag.³⁰²

(Interne) bevoegdheden EU op deelgebieden van good governance

Zoals gezegd bestaat het begrip good governance uit veel onderdelen. In hoofdstuk 6 is het onderdeel spaartegoeden reeds onderzocht, daarom gaat dit hoofdstuk daar niet opnieuw op in. Wederzijdse bijstand bij Invordering, Administratieve samenwerking en Fraude zijn de onderwerpen die aldus overblijven. Het is zaak om nu te onderzoeken welke bevoegdheden de EU intern op deze onderdelen van good governance heeft en wat het karakter van eventuele bevoegdheden is, zodat hierna kan worden onderzocht wat de mogelijkheden zijn bij good governance in relatie tot derdelanden.

²⁹⁷ L.M.J. Sangster, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling*, Kluwer, Deventer, 2009, p. 1.

²⁹⁸ TIEA's worden alleen gesloten wanneer er geen bilateraal verdrag is met een inlichtingenbepaling (bijvoorbeeld die gebaseerd is op art. 26 OESO-Modelverdrag). Op grond van TIEA's is enkel informatie-uitwisseling op verzoek mogelijk.

²⁹⁹ De modellen voor het multilateraal en bilateraal verdrag zijn bijna identiek; deze tweeledige benadering wordt aangeduid als een 'dual approach'.

³⁰⁰ Afkomstig van de Raad van Europa (N.B. dit is geen instelling van de EU) en OESO.

³⁰¹ Toen Nederland in 1996 deel ging uitmaken van het WABB-verdrag, is daarbij een beperking aangebracht zodat het verdrag voor Nederland alleen ziet op belasting op inkomen, winst en vermogen. Ook wordt door Nederland geen bijstand verleend bij invordering en ook bezorging of ondertekening van documenten valt niet onder de reikwijdte.

³⁰² Op die situaties ziet heeft de Europese Bijstandsrichtlijn namelijk juist betrekking, L.M.J. Sangster, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling*, Kluwer, Deventer, 2009, pp. 6-12.

7.3 Richtlijn voor Bijstand bij Invordering

Reeds sinds 1976 bestaat de Richtlijn voor Bijstand bij Invordering³⁰³ die in 2008 gecodificeerd is.³⁰⁴ Op 16 maart 2010 is de richtlijn laatstelijk gewijzigd.³⁰⁵ Omdat nationale invorderingsbepalingen niet verder reiken dan het eigen grondgebied, hebben lidstaten moeite met het invorderen van belasting buiten dit grondgebied. Dit in combinatie met het steeds mobieler worden van kapitaal en mensen en de toegenomen fraude middels handig gebruik van landsgrenzen³⁰⁶ maakt dat de lidstaten behoefte hadden aan een vernieuwde Richtlijn voor Bijstand bij Invordering. De oude richtlijn was te traag, asymmetrisch, intransparant en bood te weinig gelegenheid voor coördinatie volgens de lidstaten. De bedoeling van het vernieuwen van de richtlijn was het vaststellen van regels die makkelijker zijn toe te passen, het bevorderen van het gebruik van bijstandsinstrumenten in de praktijk. Bovendien moest er meer geld opgehaald worden door middel van invordering. Daarom zijn in de nieuwe richtlijn de voorwaarden voor bijstandsverzoeken gewijzigd en is er een systeem van spontane inlichtingenuitwisseling opgezet. Dit laatste is vooral handig voor het tegengaan van BTW-fraude.³⁰⁷ Er moesten echter te veel belangrijke wijzigingen worden doorgevoerd waardoor de oude richtlijn niet enkel kon worden gewijzigd. Deze moest worden ingetrokken en vervolgens moest er een nieuwe richtlijn worden ingesteld. Deze richtlijn vindt zijn rechtsbasis in de artikelen 113 en 115 VwEU.³⁰⁸

Volgens het voorstel voor de nieuwe richtlijn van de Commissie was het subsidiariteitsbeginsel van toepassing voor zover het niet ging om gebieden die onder de exclusieve bevoegdheid van de EG vielen. De doelstellingen van het voorstel konden volgens de Commissie niet voldoende door de lidstaten afzonderlijk worden verwezenlijkt omdat het creëren van een efficiënte regeling voor bijstand bij invordering de vaststelling van uniforme regels en titels vereiste. Immers, de lidstaten konden ook andere bilaterale of multilaterale vergelijkbare afspraken maken, maar die zagen over het algemeen enkel op inkomstenbelastingen. De bijstand bij invordering van andersoortige belastingen zou op die manier buiten beschouwing blijven, terwijl dat op EG-niveau wel geregeld kon worden. Bovendien moest de strijd tegen belastingfraude op EG-niveau worden gevoerd. Volgens de commissie konden de

³⁰³ Richtlijn van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit verrichtingen die deel uitmaken van het financieringsstelsel van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds voor de Landbouw, alsmede van landbouweffingen en douanerechten, 76/308/EEG, PbEU L 073/18.

³⁰⁴ Richtlijn van de Raad van 26 mei 2008 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen, 2008/55/EG, PbEU L 150/28.

³⁰⁵ Richtlijn van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen, 2010/24/EU, PbEU L 84/1.

³⁰⁶ BTW-carousselfraude is een het meest bekende voorbeeld van handig gebruik van landsgrenzen, hoewel dit niet met directe belastingen te maken heeft. Bij directe belastingen valt bijvoorbeeld te denken aan een Belg die in Nederland rente-inkomsten verkreeg zonder daarover roerende voorheffing te betalen. Wanneer België en Nederland niet zouden samenwerken door inlichtingen uit te wisselen, dan zou België deze belastinggelden mislopen. S. Lamote, *De nieuwe fiscale cultuur: een verhaal van transparantie!*, Taxforius, 21 Januari 2011, M&D Seminars, via <http://www.mdseminars.be/public/uploads/files/FIS-A-564.pdf>

³⁰⁷ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad, COM(2009)28 def., Brussel, 2 februari 2009.

³⁰⁸ Richtlijn van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen, 2010/24/EU, PbEU L 84/1, aanhef en overweging 4. Behalve het gebruik van de nieuwe nummering sinds het Verdrag van Lissabon is er in de rechtsbasis van de nieuwe richtlijn niet anders dan die van de oude.

doelstellingen van het voorstel beter door een gezamenlijk Europees optreden worden verwezenlijkt dan door de lidstaten afzonderlijk. Dit gezamenlijk Europees optreden zou namelijk effectiever zijn doordat dezelfde regels zouden gelden voor alle lidstaten en alle vormen van belastingen en rechten, waardoor de taak van de autoriteiten vergemakkelijkt zou worden. Deze autoriteiten zouden door een gezamenlijk Europees optreden sneller en eenvoudiger verzoeken kunnen behandelen en relevante inlichtingen kunnen uitwisselen. Overigens zouden de lidstaten nog altijd bevoegd zijn tot het nemen van conservatoire maatregelen³⁰⁹ en de keuze van middelen voor executie. De Europese Commissie was daardoor van mening dat met dit voorstel was voldaan aan het subsidiariteitsbeginsel. Ook was volgens haar voldaan aan het evenredigheidsbeginsel, omdat de vaststelling van gezamenlijke regels een enorme vereenvoudiging met zich mee zou brengen. Bovendien zou het voorstel geen extra financiële of administratieve lasten veroorzaken. Er was gekozen voor een richtlijn als instrument, omdat de bestaande gezamenlijke regels over bijstand bij invordering eveneens in een richtlijn waren gegoten.³¹⁰

Bevoegdheden op het gebied van bijstand bij invordering

De EG is mijns inziens exclusief bevoegd op intern vlak voor de onderdelen van directe belastingen die de Richtlijn voor Bijstand bij Invordering beslaat. Immers, deze exclusiviteit heeft zij verkregen door harmonisatie. Aangezien deze richtlijn op alle vormen van belastingen en rechten ziet³¹¹, gaat het om een behoorlijk breed gebied. Hoewel de richtlijn om veel belastingen gaat, is de standaard laag. De richtlijn regelt immers zowel hulp bij invordering op verzoek als inlichtingenuitwisseling op verzoek.³¹² Er zijn lidstaten die volgens nationale regels reeds hogere standaarden hanteren. Uitdrukkelijk is gesteld dat de lidstaten nog steeds zelf verantwoordelijk en bevoegd zijn met betrekking tot het bepalen van de middelen voor het uitvoeren van de invordering (conservatoire en executiemaatregelen). Bovendien doet de richtlijn volgens art. 24, lid 1 geen afbreuk aan de vervulling van ruimere bijstandsverplichtingen die voortkomen uit reeds gesloten bilaterale of multilaterale overeenkomsten of regelingen. Ook is het voor lidstaten niet verboden om dergelijke bilaterale of multilaterale afspraken te maken die verder gaan dan de Richtlijn voor Bijstand bij Invordering. Wel moet de lidstaat volgens art. 24, lid 2 van de Richtlijn voor Bijstand bij Invordering de Europese Commissie aangeven dat dergelijke afspraken gemaakt zijn. Omdat er reeds op de interne markt harmonisatie heeft plaatsgevonden door het instellen van de Richtlijn voor Bijstand bij Invordering, kan er een impliciete externe bevoegdheid ontstaan. Een impliciete externe bevoegdheid kan ook ontstaan wanneer voor het uitoefenen van de bevoegdheden daarvan op de interne markt de uitoefening van de bevoegdheid op de externe markt noodzakelijk is. Op dit moment is er nog geen

³⁰⁹ Hier valt bijvoorbeeld beslaglegging onder. Zie hier meer voorbeelden H.J. Snijders, C.J.M. Klaassen, G.J. Meijer, *Nederlands burgerlijk procesrecht*, Kluwer, Deventer, 2007, pp. 448-453.

³¹⁰ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad, COM(2009)28 def., Brussel, 2 februari 2009.

³¹¹ Het precieze toepassingsgebied is beschreven in art. 2 van Richtlijn 2010/24/EU.

³¹² Zie overweging 6 evenals artt. 4 en 6 van Richtlijn van de Raad van 26 mei 2008 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen, 2008/55/EG, PbEU L 150/28.

gebruik gemaakt van een externe bevoegdheid op het gebied van bijstand bij invordering, dus is deze gedeeld met de lidstaten.

7.4 Administratieve Samenwerkingsrichtlijn

Europa kent sinds 1977 de Administratieve Bijstandsrichtlijn³¹³ die vooral bedoeld was om belastingfraude en –ontvluchting te bestrijden, wat volgt uit het eerste artikel van de richtlijn. Deze richtlijn ziet met name op directe belastingen.³¹⁴ Middels de uit 1986 stammende Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: WIB) worden de verplichtingen die volgen uit de Administratieve Bijstandsrichtlijn en uit verdragen ter voorkoming van dubbele belasting geïmplementeerd in de Nederlandse wet.³¹⁵ De WIB ziet zowel op centrale als decentrale belastingen, hoewel hij niet de omzetbelasting, in- en uitvoerrechten en accijnzen beslaat. Op basis van art. 6, lid 1 WIB worden door het Ministerie van Financiën afspraken gemaakt over automatische gegevensuitwisseling, die Memoranda of Understanding (MoU's) worden genoemd. Wanneer een MoU is afgerond en gepubliceerd is in de Staatscourant kunnen gegevens tussen beide landen systematisch en periodiek worden uitgewisseld via een database, wat leidt tot een snelle en eenvoudige gegevensuitwisseling. In 2004³¹⁶ is de oorspronkelijke titel en inhoud van richtlijn 77/799/EEG gewijzigd en sindsdien is de richtlijn alleen van toepassing op wederzijdse bijstand op het gebied van directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies. De Administratieve Bijstandsrichtlijn is laatstelijk gewijzigd in 2006 in verband met de toetreding van Roemenië en Bulgarije tot de EU.³¹⁷

Op de planning staat de vervanging van de Administratieve Bijstandsrichtlijn door een Administratieve samenwerkingsrichtlijn. De Commissie heeft begin 2009 een definitief voorstel voor deze nieuwe richtlijn ingediend. Hoewel de invoering van de Administratieve Samenwerkingsrichtlijn gepland stond voor 1 januari 2010 is er pas een politiek akkoord gesloten tijdens de Ecofin-raad van 6 en 7 december 2010. De definitieve richtlijn is tijdens de Ecofin-Raad van 14 en 15 februari aangenomen.³¹⁸

De Administratieve samenwerkingsrichtlijn wordt ingevoerd omdat lidstaten steeds vaker gebruik maken van wederzijdse bijstand bij belastingheffing, vooral op het gebied van directe belastingen. Dit

³¹³ Richtlijn van de Raad van 16 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van directe belastingen, 77/799/EEG, PbEU L 336/15-20.

³¹⁴ Voor indirecte belastingen geldt Verordening van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde, 1798/2003/EG.

³¹⁵ Memorie van Toelichting, Kamerstukken II, 1984/85, 18 852, nr. 3, p. 12.

³¹⁶ Richtlijn van de Raad van 16 november 2004 tot wijziging van Richtlijn 77/799/EEG betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, bepaalde accijnzen en heffingen op verzekeringspremies alsmede van Richtlijn 92/12/EEG betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarvan, 2004/106/EG, PbEU L 359/31.

³¹⁷ Richtlijn van de Raad van 20 november 2006 tot aanpassing van een aantal richtlijnen op het gebied van belastingen in verband met de toetreding van Bulgarije en Roemenië, 2006/98/EG, PbEU L 363/129.

³¹⁸ Press Release Council of the European Union, 3067th Council meeting Economic and Financial Affairs, Brussel, 15 februari 2011, 6514/11 (Presse 25), p. 16.

komt doordat de mobiliteit van belastingplichtigen, het aantal internationale transacties en financiële instrumenten zijn toegenomen. Aangezien lidstaten hun soevereiniteit erg op prijs stellen heeft er tot nu toe relatief weinig harmonisatie plaatsgevonden op het gebied van directe belastingen. Dit heeft als gevolg dat het voor de EU-lidstaten steeds lastiger wordt om de verschuldigde belasting juist te heffen. Vooral in gevallen van dubbele belastingheffing is belastingfraude en –ontwijking erg aantrekkelijk voor belastingplichtigen. Deze ontwikkeling kan worden tegengegaan door een betere samenwerking tussen de lidstaten. De nieuwe Administratieve Samenwerkingsrichtlijn is een instrument dat voor alle lidstaten dezelfde regels, rechten en verplichtingen heeft en daarmee onderling vertrouwen kan verkrijgen. Dit is gunstig, omdat de richtlijn zal voorzien in een mogelijkheid voor de lidstaten om zich te beroepen op onvoldoende meewerking van belastingdiensten van andere lidstaten.³¹⁹ De Administratieve Bijstandsrichtlijn wordt vervangen omdat hij niet langer toereikend is voor praktijkproblemen.³²⁰ Een land kan samenwerking volgens de Administratieve Bijstandsrichtlijn bijvoorbeeld weigeren als het een bankgeheim heeft, maar in het voorstel voor de Administratieve Samenwerkingsrichtlijn kan dit geen weigeringsgrond meer vormen.³²¹ Net als bij de Administratieve Bijstandsrichtlijn zijn er in de nieuwe richtlijn drie vormen van inlichtingenuitwisseling: op verzoek, automatisch en spontaan.³²² In de nieuwe richtlijn zal er meer automatische gegevensuitwisseling plaatsvinden over bepaalde inkomenscategorieën, waarvoor onder de Administratieve Bijstandsrichtlijn een verzoek nodig was.³²³

In het voorstel voor de vervanging van de Administratieve Bijstandsrichtlijn door de Administratieve Samenwerkingsrichtlijn in 2009 gaf de Commissie aan dat de rechtsgrondslag voor de nieuwe richtlijn art. 93 en 94 zou zijn.³²⁴ Bovendien gaf ze aan dat het subsidiariteitsbeginsel van toepassing was voor zover de Administratieve Samenwerkingsrichtlijn niet over gebieden ging waarop de EG exclusief bevoegd is. Bovendien was de Commissie van mening dat het subsidiariteitsbeginsel deze interne bevoegdheid niet in de weg stond vanwege verschillende redenen. De redenen die de Commissie zag waarom de doelstellingen niet voldoende door lidstaten konden worden verwezenlijkt was dat de bevoegdheid van nationale belastingdiensten van oorsprong niet over de landsgrenzen heen reikte en dat de samenwerking door belastingdiensten van verschillende lidstaten kon plaatsvinden door middel van bilaterale of multilaterale afspraken die normaliter onderdeel uitmaken van belastingverdragen. De

³¹⁹ Zodoende kunnen lidstaten eventuele strijdigheden met de verkeersvrijheden rechtvaardigen wanneer deze strijdigheden worden veroorzaakt door ontoereikende samenwerking van andere lidstaten, wat voor hen een niet-beïnvloedbare factor is. In 1977, ten tijde van de totstandkoming van de Administratieve Bijstandsrichtlijn, was er nog geen sprake van vrij verkeer, dus waren deze kwesties niet aan de orde.

³²⁰ Voorstel voor een Richtlijn van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, Brussel, 2 februari 2009, COM(2009) 29 def., p. 2.

³²¹ Art. 17, lid 2 van de ontwerp-richtlijn, Voorstel, op. cit., 2 februari 2009, COM(2009) 29 def., p. 23.

³²² De inlichtingenuitwisseling op verzoek moet onder de Administratieve Samenwerkingsrichtlijn “zo spoedig mogelijk” plaatsvinden, II. De Nies, *Europese ontwikkelingen van wederzijdse bijstand en administratieve samenwerking bij belastingheffing*, WFR 2009/1217. Volgens art. 7, lid 1 van het ontwerp van de Administratieve Samenwerkingsrichtlijn moet dit binnen 6 maanden gebeuren of zelfs binnen één maand wanneer de informatie al in bezit is, Voorstel, op. cit., 2 februari 2009, COM(2009) 29 def., p. 17.

³²³ Brief van de Minister van Financiën, Kamerstukken II, vergaderjaar 2010–2011, 21 501-07, nr. 771, p. 3.

³²⁴ Voorstel, op. cit., 2 februari 2009, COM(2009) 29 def., p. 4.

Europese Commissie was echter van mening dat een breder draagvlak dan enkel bepalingen in (bilaterale) belastingverdragen nodig was om de doelstellingen van de Unieverdragen te verwezenlijken. De EG was volgens de Commissie beter geschikt om deze doelstellingen te verwezenlijken omdat lidstaten zelf behoefte hadden aan meer dwingende EU-regels op het gebied van administratieve samenwerking. Door de EG in te schakelen zouden de voorwaarden en procedures worden toegepast in alle lidstaten. Bovendien was de Commissie van mening dat de omvang van belastingfraude noopte tot een gezamenlijke aanpak, die beter gerealiseerd kon worden met een vernieuwde richtlijn.³²⁵

Ook was de Europese Commissie van mening dat de nieuwe richtlijn in overeenstemming was met het evenredigheidsbeginsel omdat het uitsluitend zag op voorschriften en instrumenten ter vereenvoudiging van de administratieve samenwerking tussen lidstaten. De lidstaten bleven daarom vrij in het kiezen van middelen en organisatie van de samenwerking. Bovendien zou de nieuwe richtlijn geen extra financiële of administratieve lasten voor de EG betekenen.

Er is gekozen voor de vorm van een richtlijn omdat voor de Administratieve Bijstandsrichtlijn reeds hetzelfde harmonisatie-instrument was gebruikt.³²⁶ Kennelijk voldeed dit instrument.

Art. 11 van de Administratieve Bijstandsrichtlijn luidt als volgt:

“Verdergaande verplichtingen tot uitwisseling van inlichtingen welke voortvloeien uit andere rechtsvoorschriften worden door deze richtlijn niet beperkt.”

Op basis van deze bepaling zou de EG geen exclusieve externe bevoegdheid hebben, wanneer het zodanig gelezen moet worden dat het inhoudt dat lidstaten op het gebied van inlichtingenuitwisseling waar de richtlijn op ziet nog steeds vrij zijn om met derdelanden verplichtingen aan te gaan die verdergaand of andersluidend zijn dan de afspraken die op basis van de Administratieve Bijstandsrichtlijn zijn gemaakt. Het Ministerie van Financiën van Nederland legt deze bepaling aldus uit en ook Duitsland en Frankrijk geven een dergelijke uitleg aan deze bepaling van de Administratieve Bijstandsrichtlijn. Het opnemen van een dergelijke clause is niet vreemd, omdat de lidstaten voor directe belastingen uitdrukkelijk hun soevereiniteit hebben voorbehouden. In het voorstel voor de nieuwe Administratieve Samenwerkingsrichtlijn is een soortgelijke bepaling niet meer opgenomen. De vraag is of de lidstaten met het ontbreken daarvan akkoord zullen gaan.

Overigens is in het voorstel tot de Administratieve Samenwerkingsrichtlijn wel een art. 18 opgenomen dat een meestbegunstigingsclause bevat. Deze luidt als volgt:

“Wanneer een lidstaat een derde land verdergaande samenwerking verleent dan die waarin deze richtlijn voorziet, kan hij deze verdergaande samenwerking niet weigeren aan de andere lidstaten.”

Mijns inziens betekent dit impliciet een belemmering van de vrijheid voor lidstaten om andersluidende of verdergaande verplichtingen aan te gaan met derdelanden. Er ligt geen verbod op het aangaan van

³²⁵ Voorstel, op. cit., 2 februari 2009, COM(2009) 29 def., pp. 4-5.

³²⁶ Voorstel, op. cit., 2 februari 2009, COM(2009) 29 def., pp. 5-6. Kennelijk voldeed dit instrument, want er wordt niet gesproken over enige nadelen daarvan.

dergelijke verplichtingen, maar dan hebben andere lidstaten ook recht op verdergaande samenwerking met de lidstaat die de verplichting met een derdeland is aangegaan.³²⁷ Hierbij moet wel worden opgemerkt dat er altijd sprake is van wederkerigheid: de lidstaat die verdergaande samenwerking vraagt zal het ook moeten leveren. Voor Nederland geldt dat zij reeds via de bilaterale weg verdergaande verplichtingen is aangegaan met de lidstaten die verdergaande samenwerking wilden dan mogelijk was op basis van de Administratieve Bijstandsrichtlijn. Met onder andere Frankrijk, Duitsland, Letland en zelfs het derdeland Canada heeft Nederland verdergaande MoU's. Nederland staat overigens over het algemeen positief tegenover de Administratieve Samenwerkingsrichtlijn, omdat het voor meer transparantie zorgt die zeer belangrijk is bij de bestrijding van grensoverschrijdende belastingontduiking en –fraude.³²⁸

Bevoegdheden op het gebied van administratieve samenwerking

De EG heeft gebruikgemaakt van haar bevoegdheid op intern vlak door de Administratieve Bijstandsrichtlijn in te stellen. Uit art. 2, lid 1 Administratieve Bijstandsrichtlijn volgt dat de richtlijn ziet op inlichtingenuitwisseling op verzoek en dat de aangezochte lidstaat niet verplicht is om die inlichtingen te verstrekken. Art. 1, lid 1 en 2 van die richtlijn geeft aan dat het gaat om inlichtingenuitwisseling over alle belastingen naar het inkomen en het vermogen, ongeacht de heffingsvorm. De lidstaten kunnen ervoor kiezen om op automatische basis gegevens uit te wisselen in het kader van een overlegprocedure. Ook is spontane inlichtingenuitwisseling mogelijk op basis van art. 4. Net als voor automatische inlichtingenuitwisseling bestaat hiervoor geen verplichting. Met de komst van de nieuwe Administratieve Samenwerkingsrichtlijn is de harmonisatie weer een stapje verder gevorderd, waardoor de bevoegdheid van de EG steeds meer richting exclusiviteit is bewogen. Aangezien deze nieuwe richtlijn op alle vormen van belastingen, behalve indirecte belastingen, zal zien³²⁹, gaat het om een behoorlijk breed bevoegdheidsgebied. Echter, er geldt voor deze brede reikwijdte alleen een verplichting tot inlichtingenuitwisseling op verzoek.³³⁰ De lidstaten mogen echter weigeren aan dit verzoek te voldoen. Later zal ook een verplichting ontstaan om automatisch inlichtingen uit te wisselen over specifieke inkomens- en vermogenscategorieën.³³¹ Ook spontane inlichtingenuitwisseling is mogelijk op basis van de Administratieve Samenwerkingsrichtlijn.³³² De lidstaten zijn hiertoe echter niet verplicht. Doordat er in beide richtlijnen veel mogelijkheden maar weinig verplichtingen zijn gegeven, is de bevoegdheid van de EU

³²⁷ II. De Nies is in *Europese ontwikkelingen van wederzijdse bijstand en administratieve samenwerking bij belastingheffing*, WFR 2009/1217 van mening dat het voor de hand had gelegen om nog een bepaling op te nemen. Deze zou dan voor derde lidstaten recht moeten geven op dezelfde mate van verdergaande samenwerking die twee andere lidstaten hebben afgesproken.

³²⁸ Brief van de Minister van Financiën, 7 mei 2010, Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 21 501-07, nr. 722, p. 6.

³²⁹ Het precieze toepassingsgebied is beschreven in art. 2 van Voorstel, op. cit., 2 februari 2009, COM(2009) 29 def., p. 14.

³³⁰ Art. 5 van Voorstel, op. cit., 2 februari 2009, COM(2009) 29 def., p. 16. Er zijn mogelijkheden voor de aangezochte autoriteit om het verzoek te weigeren, zoals blijkt uit art. 7, lid 6 van hetzelfde voorstel.

³³¹ Art. 8 van Voorstel, op. cit., 2 februari 2009, COM(2009) 29 def., p. 17.

³³² Art. 9 van Voorstel, op. cit., 2 februari 2009, COM(2009) 29 def., p. 18.

op intern vlak mijns inziens sterk ingeperkt. Wanneer er een externe bevoegdheid zou ontstaan op het gebied van administratieve samenwerking, zal dat gebeuren via de AETR-doctrine of vanwege noodzakelijkheid voor de interne bevoegdheid. Doordat de interne harmonisatieregels een goede standaard bevatten die niet dwingend is, zal de externe bevoegdheid niet exclusief zijn voorbehouden aan de EU.

7.5 Fraudebestrijding

Fraudebestrijding is een vreemde eend in de bijt in vergelijking met de andere onderdelen van good governance. Antifraudeverdragen zijn in feite op het strafrecht gebaseerde verdragen, gesloten door OLAF, met daarin een inlichtingenuitwisselingsbepaling over belastingen. Dit onderdeel van good governance ziet dus op meer dan alleen belastingen. Voor het strafrecht gelden hele andere spelregels dan voor directe belastingen. OLAF³³³, het Europees Bureau voor Fraudebestrijding, is een onafhankelijk onderzoeksbureau met bevoegdheden om onregelmatigheden binnen en buiten de instellingen van de EG te onderzoeken. Het is de taak van OLAF om het gedrag van fraudeurs (derden) te onderzoeken, maar ook om de wijze waarop lidstaten omgaan met fraudeplegers onder de loep te nemen. OLAF is sinds 28 april 1999 onderdeel van de Europese Commissie in het kader van art. 280 van het EG-verdrag. Dit artikel bepaalde dat de Europese Gemeenschap en haar lidstaten fraude en andere illegale activiteiten moesten bestrijden die de financiële belangen van de Gemeenschap schaden. Enkel achteraf vindt toezicht plaats op OLAF, door middel van een comité van toezicht, waarvan de leden benoemd worden door het Parlement, de Raad en de Commissie.³³⁴ Omdat zowel OLAF (fraude) als Taxud³³⁵ (belastingen) onderdeel zijn van de Europese Commissie, heeft de Commissie in feite een gespleten persoonlijkheid. Een anti-fraudeverdrag wordt dus door OLAF en Taxud gezamenlijk geschreven, waarbij ieder de bepalingen schrijft die op zijn toepassingsgebied zien. Omdat fiscale fraude vaak wordt gebruikt om georganiseerde criminele activiteiten te financieren, ligt het voor de hand dat de bestrijding van deze fraude een van de speerpunten van de EU is. Het is immers van belang om een gezamenlijke en multidisciplinaire benadering te gebruiken willen de lidstaten succesvol kunnen zijn in de fraudebestrijding.³³⁶

Met fraudebestrijding van het begrip good governance wordt verwezen naar twee items. Het eerste is het anti-fraudeverdrag met Liechtenstein. De Commissie heeft reeds onderhandeld met Liechtenstein nadat de Raad van de Europese Unie haar hiertoe gemachtigd had op 7 november 2006.³³⁷ Het tweede item betreft mandaten anti-fraudeverdragen af te sluiten met Andorra, Monaco, San Marino en

³³³ Naar de Franstalige naam Office Européen de la Lutte Antifraude.

³³⁴ H. de Doelder, *Europese opsporing en vervolging*, DD 32 (2002), afl. 7, pp. 717-718.

³³⁵ DG Taxud, het Directoraat-generaal Belastingen en douane-unie, is het belastingtechnische onderdeel van de Europese Commissie, zoals de Ecofin het financiële en economische (en daarmee ook het belastingtechnische) onderdeel is van de Raad van de Europese Unie.

³³⁶ Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, *concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*, COM(2006) 254 final, Brussel, 31 mei 2006.

³³⁷ Voorstel voor een besluit van de Raad, Brussel, 10 december 2008, COM(2008) 839 def., p. 1.

Zwitserland. In de geannoteerde agenda van de Ecofin-Raad van 17 en 18 mei 2010 te Brussel is aangegeven dat de Raad een politiek akkoord wil bereiken over het anti-fraudeverdrag met Liechtenstein. Het doel van dit verdrag is het vastleggen van regels voor wederzijdse assistentie in de bestrijding van fraude en andere illegale activiteiten. Dit verdrag bevat tevens bepalingen over inlichtingenuitwisseling op verzoek. Net als bij de nieuwe Administratieve Samenwerkingsrichtlijn mag de aanwezigheid van een bankgeheim geen reden zijn om deze inlichtingenuitwisseling te weigeren. Dit punt heeft vele discussies tussen de Commissie en de EU-lidstaten uitgelokt. Dit heeft tot heronderhandeling van het anti-fraudeverdrag met Liechtenstein, waarmee de Commissie hoopt alle obstakels van effectieve inlichtingenuitwisseling te hebben weggenomen.³³⁸

In diezelfde geannoteerde agenda is aangegeven dat de Ecofin-raad zou spreken over een onderhandelingsmandaat. Met dit onderhandelingsmandaat zou de Commissie anti-fraude verdragen kunnen sluiten met Andorra, Monaco, San Marino en Zwitserland. Het is de bedoeling dat in die verdragen een met het in het anti-fraudeverdrag met Liechtenstein vergelijkbare bepaling over inlichtingenuitwisseling wordt opgenomen. Nederland staat overigens positief tegenover het verlenen van een dergelijk onderhandelingsmandaat, omdat zodoende een level playing field tussen deze landen gecreëerd kan worden.³³⁹ De lidstaten met een bankgeheim willen namelijk alleen hun bankgeheim opgeven als Andorra, Monaco, San Marino en Zwitserland hun bankgeheim eveneens opgeven. De overige lidstaten vinden dit een onmogelijke voorwaarde, waardoor er nog geen overeenstemming op dit punt is bereikt.³⁴⁰ De Nederlandse staatssecretaris van Financiën gaf overigens in juni 2009 reeds te kennen dat Nederland geen bezwaar had tegen een multilaterale overeenkomst over fraudebestrijding met Liechtenstein waarin een informatie-uitwisselingsbepaling zou worden opgenomen. De staatssecretaris had er echter wel bezwaar tegen dat de Commissie concessies zou doen aan Liechtenstein, zoals toegang verlenen tot de Interest- en-royaltyrichtlijn of de Moeder-dochterrichtlijn. Het doen van concessies was volgens hem alleen mogelijk in bilaterale verdragsonderhandelingen. Bovendien stelde de staatssecretaris als eis dat de huidige bevoegdheidsverdeling op het gebied van belastingen tussen de EG en haar lidstaten ongewijzigd bleef. Dit hield in dat de lidstaten vrij zouden blijven om verdergaande, en zelfs op maat gemaakte informatie-uitwisselingovereenkomsten over belastingen te sluiten. Tot slot eiste de staatssecretaris dat de anti-fraudeovereenkomst met Liechtenstein van gemengde aard zou zijn, zodat zowel de Raad van Europa als de individuele lidstaten hun fiat zouden moeten geven.³⁴¹

³³⁸ Brief van de Minister van Financiën, 23 november 2009, Kamerstukken II, vergaderjaar 2009–2010, 21 501-07, nr. 682, p.6.

³³⁹ Brief van de Minister van Financiën, 7 mei 2010, Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 21 501-07, nr. 722, p. 6-7.

³⁴⁰ Brief van de Minister van Financiën, 9 december 2009, Kamerstukken II, vergaderjaar 2009–2010, 21 501-07, nr. 687, p. 5.

³⁴¹ Brief van de Minister van Financiën, 2 juni 2009, Kamerstukken II, vergaderjaar 2008-2009, 21 501-07, nr. 660, p. 7.

Het Anti-fraudeverdrag met Liechtenstein en de onderhandelingsmandaten voor antifraude-verdragen met Andorra, Monaco, San Marino en Zwitserland zijn op het moment van inleveren van deze scriptie nog in behandeling bij de Ecofin-Raad.

Bevoegdheden op het gebied van fraudebestrijding

Taxud is voorstander van gescheiden verdragen. Zwitserland heeft bijvoorbeeld geen informatie-uitwisseling op het gebied van belastingen, enkel op het gebied van strafrecht. Waar het gaat om anti-fraudeverdragen met informatie-uitwisselingsbepalingen, valt te verwachten dat OLAF en Taxud elk een deel van de totale bevoegdheid in handen zullen hebben. Wat betreft het strafrecht is mijn verwachting dat er sprake is van een exclusieve bevoegdheid, die is in handen van OLAF. Waar het echter gaat om bestuursrecht (inlichtingenuitwisseling) is er waarschijnlijk sprake van een gedeelde bevoegdheid, die in handen is van Taxud en de lidstaten. Hierover zijn echter geen officiële documenten verschenen, dus is het mogelijk dat de bevoegdheidsverdeling in werkelijkheid anders ligt. Heeft de EU (of voorheen de EG) nu meer bevoegdheden op het gebied van fraudebestrijding door de bovengenoemde gespleten persoonlijkheid van de Commissie?³⁴² Mijns inziens is dit niet het geval. Uit de aanhef van het voorstel voor het anti-fraudeverdrag blijkt dat dit een gemengde overeenkomst is. Hij is namelijk gesloten door de EG en haar lidstaten met het Vorstendom Liechtenstein.³⁴³ Ik zie hierin een aanleiding dat de bevoegdheidstoedeling van OLAF niet de overhand heeft gekregen.

Het ontwerp voor het anti-fraudeverdrag met Liechtenstein ziet zowel op indirecte (art. 2, lid 3 j.o. lid 10) als op directe belastingen (art. 2, lid 6 j.o. lid 12).³⁴⁴ Uit art. 14, lid 1 van het ontwerp van deze ontwerpovereenkomst blijkt dat de afspraken zien op inlichtingenuitwisseling op verzoek. In art. 25, lid 2 van het ontwerp voor het anti-fraudeverdrag met Liechtenstein is weergegeven dat de overeenkomst geen afbreuk doet aan gunstigere bepalingen van bilaterale of multilaterale overeenkomsten tussen één van de partijen van de overeenkomst. Die partijen zijn de EU, haar lidstaten en Liechtenstein. Dit geldt met name ook voor de Spaartegoedenovereenkomst met Liechtenstein.³⁴⁵ Mijns inziens wordt in art. 25, lid 2 van het ontwerp van het anti-fraudeverdrag met Liechtenstein enkel bedoeld dat reeds bestaande gunstigere bepalingen in andere overeenkomsten niet door dit anti-fraudeverdrag worden belemmerd. Er wordt daarmee nog geen uitspraak gedaan over een eventuele belemmering van in de toekomst te maken afspraken. Aangezien het anti-fraudeverdrag met Liechtenstein van gemengde aard zal zijn, wanneer het eenmaal in werking treedt, is het niet uitgesloten dat de lidstaten in bilaterale overeenkomsten met Liechtenstein verdergaande afspraken

³⁴² Met een gespleten persoonlijkheid verwijs ik niet naar een gedeelde bevoegdheid, wat inhoudt dat zowel de lidstaten als de EU handelingsbevoegd zijn. De gespleten persoonlijkheid houdt juist in dat twee onderdelen van de Commissie, namelijk Taxud en OLAF, samenwerken maar tegenstrijdige belangen en bevoegdheden hebben. De bevoegdheden van de Commissie op het gebied van directe belastingen zijn namelijk veel beperkter dan die op het gebied van fraudebestrijding.

³⁴³ Voorstel, op. cit., 10 december 2008, COM(2008) 839 def., p. 1.

³⁴⁴ Voorstel, op. cit., 10 december 2008, COM(2008) 839 def., p. 1.

³⁴⁵ Voorstel, op. cit., 10 december 2008, COM(2008) 839 def., p. 1.

meer mogen maken.³⁴⁶ Kortom, op het gebied van inlichtingenuitwisseling over directe belastingen in anti-fraudeverdragen moet de EU op dit moment haar bevoegdheid delen met de lidstaten. Dit zal mijns inziens voorlopig ook zo blijven vanwege de gescheiden bevoegdheidsverdeling voor fraude en inlichtingenuitwisseling.

7.6 Good governance in associatieakkoorden

Er zijn verschillende vormen van wat in deze scriptie wordt aangeduid met de term “associatieakkoorden”. Zo zijn er Partnerschaps- en samenwerkingsovereenkomsten³⁴⁷, Economische partnerschapsovereenkomsten³⁴⁸, de Cotonou Agreement³⁴⁹, Associatieovereenkomsten³⁵⁰, Raamwerkovereenkomsten³⁵¹, Veelomvattende Economische en Handelsovereenkomsten³⁵² en Vrijhandelsovereenkomsten^{353 354}.

De EU kan met derdelanden of internationale organisaties associatieakkoorden sluiten. De EU stelt voor om in associatieakkoorden een bepaling op te nemen over good governance in belastingzaken. Voor alle zojuist genoemde typen associatieakkoorden geldt dat er in principe een good governancebepaling kan worden opgenomen.

In de conclusies van de Ecofin-Raad van mei 2008 is een standaardtekst opgenomen voor de bepaling over good governance. Deze luidt als volgt:

*“With a view to strengthening and developing economic activities while taking into account the need to develop an appropriate regulatory framework, the Parties recognize and commit themselves to implement the principles of good governance in the tax area as subscribed to by Member States at Community level. To that effect, without prejudice to Community and Member States' competences, the Parties will improve international cooperation in the tax area, facilitate the collection of legitimate tax revenues, and develop measures for the effective implementation of the above mentioned principles.”*³⁵⁵

De Raad van de Europese Unie benadrukt ook het opnemen van deze bepaling in toekomstig af te sluiten associatieakkoorden waarover reeds onderhandelingen plaatsvinden of onderhandelingen in de toekomst zullen plaatsvinden.³⁵⁶

³⁴⁶ Minder vergaand is overigens haast uitgesloten, want het anti-fraudeverdrag met Liechtenstein bevat slechts zeer beperkte bepalingen over informatie-uitwisseling.

³⁴⁷ Partnership and Cooperation Agreements, afgekort tot PCAs.

³⁴⁸ Economic Partnership Agreements, afgekort tot EPAs.

³⁴⁹ Partnerschapsovereenkomst tussen de ACP en EU (CP-EU Partnership Agreement).

³⁵⁰ Association Agreements, afgekort tot AAs. Dit vormt een onderdeel van het Europese Nabuurschapsbeleid.

³⁵¹ Framework Agreements.

³⁵² Comprehensive Economic and Trade Agreements, afgekort tot CETAs.

³⁵³ Free Trade Agreements, afgekort tot FTAs.

³⁵⁴ V. Miller, *The Human Rights Clause in the EU's External Agreements*, Research Paper 04/33, 16 april 2004, International Affairs and Defence, House of Commons Library, p.9 en M. Santa Cruz, *Intellectual Property Provisions in European Union Trade Agreements and implications for developing countries*, 6 oktober 2006, International Centre for Trade and Sustainable Development, p.19.

³⁵⁵ Raad van de Europese Unie, *Council Conclusions on Tax issues related tot relevant agreements to be concluded by the Community and its Member States with third countries and third country groupings*, Ecofin vergadering nr. 2866, Brussel, 14 mei 2008, onderdeel 4.

³⁵⁶ Raad van de Europese Unie, *Council Conclusions on Tax issues related tot relevant agreements to be concluded by the Community and its Member States with third countries and third country groupings*, Ecofin vergadering nr. 2866, Brussel, 14 mei 2008, onderdeel 5.

Bevoegdheidsverdeling en het karakter van de bevoegdheid

De rechtsbasis voor het sluiten van associatieakkoorden is te vinden in art. 217 VwEU, dat bepaalt dat de EU met één of meerdere derdelanden akkoorden kan sluiten waarbij een associatie wordt ingesteld waarin rechten en plichten voor beide partijen worden opgenomen en bepalingen voor een gezamenlijk optreden. Een associatie houdt in dat de EU en een derdeland samenwerken doordat het derdeland zich op een bepaalde manier (afhankelijk van de inhoud van het associatieakkoord) aansluit bij de EU. Omdat hier wordt gesproken over ‘de Unie’ die de akkoorden sluit en niet over ‘de Unie en haar lidstaten’ is te verwachten dat het hier om een exclusieve bevoegdheid voor de EU gaat. Echter, bij het bekijken van specifieke associatieakkoorden, zoals de Cotonou-agreement³⁵⁷, valt op dat bepaald is dat het gaat om een “Partnerschapsovereenkomst tussen de leden van de groep van Staten in Afrika, het Caribisch gebied en de Stille Oceaan, enerzijds, en de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, anderzijds”. In de aanhef worden de lidstaten dus genoemd naast de EU. Dit duidt op een niet-exclusief karakter van de bevoegdheid voor de EU. Hetzelfde geldt bijvoorbeeld bij het associatieakkoord met Korea³⁵⁸, dat “Framework Agreement between the European Union and its Member States, of the one part, and the Republic of Korea, of the other part” heet.

De onderhandelingen over de standaardtekst voor de bepaling over good governance worden gedaan door de Europese Commissie, waarbij de Commissie de lidstaten (in de vorm van de relevante Raadsonderdelen, dus voor belastingzaken is dat de Ecofin-Raad) in alle stappen van de onderhandelingen informeert en betrokken houdt.³⁵⁹ Voordat de Europese Commissie mag onderhandelen met een derdeland over een good governance bepaling in een associatieakkoord moet zij eerst een mandaat hebben. Dit mandaat moet ze dus verkrijgen per associatieakkoord en is niet generiek vooraf gegeven bij de totstandkoming van de modelbepaling. Wil de Europese Commissie overigens afwijken van dit model, dan moet zij dat eerst voorleggen aan de lidstaten. Tot nu toe heeft de EG of EU altijd een gedeelde bevoegdheid gehad voor het sluiten van associatieakkoorden, omdat ook de lidstaten deelnamen aan de akkoorden.

7.7 Toekomstige mogelijkheden omtrent good governancebepalingen in associatieakkoorden

Er bestaan al verschillende associatieakkoorden met derdelanden waarin een good governancebepaling is opgenomen. Een voorbeeld hiervan is de Partnerschaps- en samenwerkingsovereenkomst met

³⁵⁷ Partnerschapsovereenkomst tussen de leden van de groep van Staten in Afrika, het Caribisch gebied en de Stille Oceaan, enerzijds, en de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, anderzijds, ondertekend te Cotonou op 23 juni 2000, 2000/483/EG, PbEU L 317.

³⁵⁸ Framework Agreement between the European Union and its Member States, of the one part, and the Republic of Korea, of the other part, Brussel, 19 maart 2010, 6151/10.

³⁵⁹ Raad van de Europese Unie, *Council Conclusions on Tax issues related tot relevant agreements to be concluded by the Community and its Member States with third countries and third country groupings*, Ecofin vergadering nr. 2866, Brussel, 14 mei 2008, onderdeel 6.

Indonesië.³⁶⁰ Vanuit de EU is er tot op heden echter nog geen gebruik gemaakt van deze bepaling. Wat de precieze mogelijkheden zijn voor de toekomst, is daarom nog onzeker. Pas wanneer gebruik wordt gemaakt van de good governancebepaling zal zichtbaar worden wat de precieze mogelijkheden van deze bepaling zijn. In feite zijn de lidstaten dus akkoord gegaan met iets waarvan niemand de precieze uitkomst kan voorspellen.

Wat de mogelijkheden voor good governance als geheel in de toekomst zijn, wordt mede bepaald door de mogelijkheden per onderdeel van good governance. In de voorgaande paragrafen en hoofdstuk 6 is gebleken dat de EU voor inlichtingenuitwisseling over rente-inkomsten bij natuurlijke personen exclusief bevoegd is op de externe markt. Deze exclusieve externe bevoegdheid is zeer beperkt in reikwijdte, hoewel hij ziet op automatische inlichtingenuitwisseling. Voor inlichtingenuitwisseling die ziet op andere vormen van rentebetalingen, bijvoorbeeld aan rechtspersonen, heeft de EU een met de lidstaten gedeelde bevoegdheid. Voor bijstand bij invordering kan er op de externe markt een exclusieve bevoegdheid ontstaan voor de EU. Echter, dit zal altijd zien op dezelfde standaard als vervat is in de Richtlijn voor Bijstand bij Invordering. Die standaard is erg laag. Daarom zal de externe bevoegdheid voor bijstand bij invordering voor een groot deel gedeeld zijn met de lidstaten. Voor administratieve samenwerking bestaan er op de interne markt harmonisatieregels met een brede reikwijdte. Er zijn echter geen verplichtingen tot automatische of spontane inlichtingenuitwisseling. Ook een verzoek tot informatie-uitwisseling mag geweigerd worden. Hieruit concludeer ik dat, wanneer er een externe bevoegdheid ontstaat, hij gedeeld zal zijn met de lidstaten. Wat fraudebestrijding betreft heeft de EU eveneens een met de lidstaten gedeelde externe bevoegdheid. Dit komt doordat de bevoegdheidsverdeling van Taxud en OLAF strikt gescheiden is.

Hoewel op alle deelgebieden van good governance reeds een externe bevoegdheid bestaat of kan ontstaan, zijn deze bevoegdheden beperkt. Bij sommige deelonderwerpen ziet de beperking op de reikwijdte (zoals bij spaartegoeden), bij andere deelgebieden ziet die beperking op het delen van de bevoegdheid met de andere lidstaten. Op good governance als geheel is de EU in ieder geval niet exclusief bevoegd in relatie tot derdelanden. Hieruit concludeer ik dat de EU de lidstaten kan vertegenwoordigen op het gebied van good governance in associatieakkoorden. De bevoegdheid om good governancebepalingen in associatieakkoorden op te nemen moet de EU echter delen met de lidstaten. Mijn verwachting is dat dit voorlopig ook zo zal blijven. Er zijn namelijk nog veel stappen te zetten voordat deze bevoegdheid exclusief aan de EU zal zijn voorbehouden. Stap voor stap zullen we uiteindelijk in die situatie belanden, maar elke stap vergt veel tijd.

³⁶⁰ Framework Agreement on comprehensive partnership and cooperation between the European Community and its member states, of the one part, and the Republic of Indonesia, of the other part, Council of the European Union, Brussel, 21 oktober 2009, 14032/09, pp. 5 en 8.

7.8 Tussenconclusie

Concluderend kan gesteld worden dat er te weinig bekend is over de good governancebepalingen in associatieakkoorden om te kunnen inschatten wat het werkelijke effect daarvan zal zijn. De bevoegdheid van de EU voor deze bepalingen in associatieakkoorden wordt mede bepaald door de externe bevoegdheid op de deelonderdelen van good governance, namelijk spaartegoeden, bijstand bij invordering, administratieve samenwerking en fraudebestrijding. In dit hoofdstuk is aan het licht gekomen dat de EU op het gebied van good governance een met de lidstaten gedeelde bevoegdheid heeft ten opzichte van derdelanden.

8. Conclusie

8.1 Samenvatting

In deze scriptie is allereerst ingegaan op de achtergrond van de EU en de harmonisatieontwikkelingen op het gebied van directe belastingen. Vervolgens is uitgelegd wat de mogelijkheden zijn van een gezamenlijk Europees optreden en waarom een dergelijk optreden op het gebied van directe belastingen in de nabije toekomst niet te verwachten is. De scriptie is vanaf dat punt verdergegaan met een focus op een onderdeel van directe belastingen, namelijk good governance. Hierna is onderzocht of de EU intern bevoegd is om de lidstaten te vertegenwoordigen op het gebied van directe belastingen. Dit onderzoek was nodig voor het vervolgonderzoek. Dat zag op de aanwezigheid van een externe bevoegdheid van de EU op het gebied van directe belastingen. Uit deze uiteenzettingen is gebleken dat er op het gebied van directe belastingen in algemene zin wel mogelijkheden zijn, maar dat er nog veel tussenstappen nodig zijn om te komen tot een externe Europese vertegenwoordiging. Daarom is vervolgens de externe Europese vertegenwoordiging op het gebied van inlichtingenuitwisseling over spaartegoeden bij natuurlijke personen onderzocht. Dat vormt een onderdeel van good governance. Ook de andere drie onderdelen van good governance, bijstand bij invordering, administratieve samenwerking en fraudebestrijding, zijn vervolgens aan bod gekomen. Zodoende kon aan het einde van deze scriptie worden onderzocht wat de bevoegdheden van de EU zijn op het gebied van good governancebepalingen in associatieakkoorden.

Wat de mogelijkheden voor good governance als geheel in de toekomst zijn, wordt mede bepaald door de mogelijkheden per onderdeel van good governance. Zoals reeds is uitgelegd, kan een externe bevoegdheid op het gebied van directe belastingen ontstaan doordat er reeds interne harmonisatie heeft plaatsgevonden (bijvoorbeeld door een interne richtlijn op basis van art. 115 of art. 352 VwEU) volgend uit arrest AETR of doordat extern optreden noodzakelijk is om intern optreden tot een goed einde te brengen zodat de doelstellingen van de Europese Unie worden verwezenlijkt (art. 3, lid 2 VwEU). Hierna volgt een samenvatting van de bevoegdheidsverdeling van de onderdelen van good governance.

Spaartegoeden: Op het gebied van belastingheffing op en inlichtingenuitwisseling over spaartegoeden van natuurlijke personen heeft de EG intern een exclusieve bevoegdheid. Bij de reeds gesloten Spaartegoedenovereenkomsten was het uitoefenen van de externe bevoegdheid noodzakelijk voor het vervullen van de interne bevoegdheid. Dit zou in de toekomst opnieuw kunnen plaatsvinden, wanneer in een nieuwe Spaartegoedenrichtlijn een met art. 17, lid 2 vergelijkbare bepaling wordt opgenomen. Omdat de huidige Spaartegoedenrichtlijn inmiddels in werking is getreden, heeft er op intern vlak reeds harmonisatie plaatsgevonden. Volgens de AETR-doctrine kan er daardoor ook een externe bevoegdheid voor de EU (of EG) ontstaan voor belastingheffing op inkomsten uit spaartegoeden van

natuurlijke personen. Op dit moment zijn zowel de interne als externe bevoegdheid slechts exclusief zijn voor zover het gaat om inlichtingenuitwisseling op rente-inkomsten uit spaartegoeden van natuurlijke personen. Deze exclusieve bevoegdheid is dus heel beperkt. Als het gaat om inlichtingenuitwisseling over andere vormen van rentebetaling, is er sprake van een met de lidstaten gedeelde bevoegdheid.

Bijstand bij Invordering: de EU is mijns inziens exclusief bevoegd op intern vlak voor de alle directe belastingen die de Richtlijn voor Bijstand bij Invordering beslaat. Dit is een behoorlijk breed gebied. Deze exclusiviteit heeft de EU (en voorheen de EG) verkregen door harmonisatie. Het is de lidstaten niet verboden om verdergaande afspraken te maken of te hebben. Hoewel de richtlijn een lage standaard geeft, veel lidstaten zoals Nederland hanteren reeds een hogere standaard, is er toch een stap gezet. De interne bevoegdheid is exclusief op het gebied van bijstand bij invordering van veel belastingen. Toch is deze bevoegdheid zeer beperkt omdat het om een lage standaard gaat. De EU kan een externe bevoegdheid verkrijgen wanneer er op intern vlak geharmoniseerd is. Dat is hier het geval. Ook kan die externe bevoegdheid ontstaan wanneer het uitoefenen van een externe bevoegdheid vereist is voor het uitvoeren van de interne bevoegdheid. Omdat de EU op dit moment nog geen gebruik heeft gemaakt van een externe bevoegdheid voor bijstand bij invordering, is deze bevoegdheid gedeeld met de lidstaten.

Administratieve Samenwerking: omdat de EU gebruik heeft gemaakt van haar interne bevoegdheid door de Administratieve Bijstandsrichtlijn in te stellen en vervolgens met een nieuwe Administratieve Samenwerkingsrichtlijn te komen, heeft er op intern vlak reeds harmonisatie plaatsgevonden. Hoewel de richtlijnen op een breed spectrum aan belastingen zien, zijn de regels voor automatische en spontane inlichtingenuitwisseling niet dwingend of tot een klein gebied beperkt. Ook voor informatie-uitwisseling op verzoek bestaan er weigeringsgronden. Hieruit concludeer ik dat als er een externe bevoegdheid ontstaat op het gebied van administratieve samenwerking, dat deze gedeeld zal zijn met de lidstaten.

Fraudebestrijding: de externe bevoegdheid op het gebied van inlichtingenuitwisselingsbepalingen over directe belastingen in anti-fraudeverdragen is gedeeld met de lidstaten en zal dat waarschijnlijk ook blijven. Hoewel OLAF ruimere bevoegdheden heeft dan Taxud, zullen naar mijn verwachting de bevoegdheden voor de inlichtingenuitwisselingsbepalingen gescheiden blijven van de bevoegdheidsverdeling zoals die geldt voor de rest van de inhoud van anti-fraudeverdragen. Uit de aanhef van het voorstel over het anti-fraudeverdrag met Liechtenstein blijkt in ieder geval dat het gaat om een externe bevoegdheid die gedeeld is met de lidstaten.

8.2 Eindconclusie

De probleemstelling die in deze scriptie centraal staat, is de volgende:

Kan de EU de lidstaten op het gebied van good governance van directe belastingen vertegenwoordigen ten opzichte van derdelanden?

Deze vraag kan inmiddels beantwoord worden. De EU kan de lidstaten inderdaad op het gebied van good governance van directe belastingen vertegenwoordigen ten opzichte van derdelanden. Er bestaat een standaardbepaling over good governance die vermoedelijk reeds gebruikt is in diverse vormen van associatieakkoorden. Er is tot op heden echter nog geen nadere invulling aan deze bepaling gegeven. Daarom zijn de precieze implicaties van het opnemen van deze bepalingen nog onzeker, tot het moment dat ze voor het eerst gebruikt worden.

Hoewel de EU de lidstaten kan vertegenwoordigen op het gebied van good governance in associatieakkoorden, moet zij deze bevoegdheid in ieder geval delen met de lidstaten. Van een exclusieve bevoegdheid, en daarmee een totale vertegenwoordiging, is dus nog geen sprake. Er zijn bovendien nog veel stappen te gaan voor het zover is. Tot die tijd zullen de lidstaten altijd partij zijn bij afspraken met derdelanden over good governance.

Literatuurlijst

Boeken

- Barents, R., Brinkhorst, L.J., *Grondlijnen van Europees Recht*, Kluwer, Deventer, 2003
- Barents, R., Brinkhorst, L.J., *Grondlijnen van Europees Recht*, Kluwer, Deventer, 2006
- Barents, R., *Het verdrag van Lissabon: achtergronden en commentaren*, Deventer, Kluwer, 2008
- Craig, P.P., De Búrca, G., *EU Law: text, cases and materials*, Oxford University Press, 2008
- Evers, M., Graaf, A.C.G.A.C. de, *Pushing Back Frontiers (Un)charted Territories in the Field of International Tax Law and EU Law*, onderdeel van Jansen, S.J.J.M., *Fiscal Sovereignty of the Member States in an Internal Market: Past and Future*, Kluwer, Deventer, 2010
- Geld, J.A.G. van der, *Hoofdzaken vennootschapsbelasting*, Kluwer, Deventer, 2009, pp. 39-40.
- Graaf, A.C.G.A.C., de, *De invloed van het EG-recht op het internationaal belastingrecht: beleids- en marktintegratie*, Kluwer, Deventer, 2004
- Hilten, M.E. van, Kesteren, H.W.M. van, *Omzetbelasting*, Kluwer, Deventer, 2007, p. 28
- Hrehorovska, L., *Tax Harmonization in the European Union*, Intertax, 2006, nr. 3 pp.158-166
- Hurk, H.P.T.M. van den, *De bevoegdheid van lidstaten om belastingverdragen te sluiten aan de ketting?*, MBB 2003, nr. 5, pp. 155-168
- Kapteyn, P.J.G., VerLoren van Themaat, P., e.a., *Het recht van de Europese Unie en van de Europese Gemeenschappen*, Kluwer, Deventer, 2003
- Kent, P., *Law of European Union*, Pearson Education Limited, 2008
- Kiekebeld, B.J., Eijdsen, J.A.R. van, *Nederlands Belastingrecht in Europees perspectief (FED fiscale brochures)*, Kluwer, Deventer, 2009
- Lang, M., Schuch, J., Staringer, C., *Tax treaty law and EC law (Series on international taxation nr. 30)*, Kluwer Law international, Deventer, 2007
- Lang, M., Schuch, J., Urtz, C., e.a., *Draft for a Multilateral Tax Treaty* in: Lang, M., Loukota, H., Rädler, A.J., e.a., *Multilateral Tax Treaties: New Developments in International Tax Law (Series on International Taxation, nr. 18)*, Kluwer Law International, Londen/The Hague/Boston, 1998, pp. 197-245
- Lauwaars, R.H., Timmermans, C.W.A., *Europees recht in kort bestek*, Kluwer, Deventer, 2003
- Lenaerts, K., Nuffel, P. van, *Europees Recht In Hoofdlijnen*, Maklu, Antwerpen/Apeldoorn, 2003
- Martín Jiménez, A.J., *Towards corporate tax harmonization in the European Community (Series on international taxation no. 22)*, Kluwer Law International, London/The Hague/Boston, 1999
- Meeusen, J., Straetmans, G., e.a., *De Europese Grondwet: troeven en tekorten*, Intersentia, Antwerpen/Oxford, 2005
- Pistone, P., *The Impact of Community Law on Tax Treaties: Issues and Solutions*, Eucotax Series on European Taxation nr. 4, Kluwer Law International, The Hague/London/New York, 2002
- Sangster, L.M.J., *Internationale fiscale gegevensuitwisseling (FED fiscale brochures)*, Kluwer, Deventer, 2009
- Sjobbema, G.H., *Informatieverplichtingen van banken ten dienste van belastingheffing: Een rechtsvergelijkend onderzoek naar de informatieverplichtingen van banken ten behoeve van de belastingheffing van derden in Nederland, Duitsland en België*, Proefschrift Rijksuniversiteit Groningen, 8 juni 2006, (eveneens uitgegeven door Maklu, Antwerpen/Apeldoorn, 2007)
- Snijders, H.J., Klaassen, C.J.M., Meijer, G.J., *Nederlands burgerlijk procesrecht*, Kluwer, Deventer, 2007
- Stevens, A.J.A., Rede van 27 juni 2006, *Over de afschaffing van belastingverdragen*, Boom Juridische Uitgevers, Den Haag, 2007
- Streek, J. van de, *De CCCTB: buitenlands inkomen, eenzijdige voorkomingsregels en relatie tot belastingverdragen met derdelanden*, in: Albregtse, D.A., Kavelaars, P. (red.), *Naar een Europese winstbelasting?*, Kluwer, Deventer, 2010
- Terra, B.J.M, Wattel, P.J., *European Tax Law*, Kluwer, Deventer, 2008

Artikelen

- Adriaansen, P.G.M., Beer, J.F.M. de, *Zwitserland en de Europese Unie: stilstand of verdere vooruitgang?*, MBB 2008/467
- Arendonk, H.P.A.M. van, *Inkomstenbelasting en Europa: nationale folklore met een Europees sausje*, MBB 2008/03
- Barker, A., Simonian, H., *London and Bern strike key tax accord*, Financial Times, 26 oktober 2010, p. 1
- Betten, R., *Zal er nog directe-belastingpolitiek van de EG zijn na Maastricht?*, WFR 1992/1755
- Beuken, M. van den, Hulten, M.J. van, *Wie bepaalt het belastingbeleid binnen Europa: in het verleden, het heden en de toekomst?*, WFR 2007/761, paragraaf 3.1
- Boers, S.H., *Wijzigingsvoorstellen voor de Spaarrenterichtlijn*, Forfaitair 2009/193
- Easson, A., *Do we still need tax treaties?*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2000, Volume 54, nr. 12.
- Evers, M., *De CCCTB en haar grenzen. Enkele internationale aspecten van een communautaire belastinggrondslag*, Maandblad Belasting Beschouwingen, 2008/11
- Gerrits, P. M., *Recente ontwikkelingen in de implementatie van de Spaartegoedenrichtlijn*, Fiscaal Tijdschrift Vermogen, 2004, nr. 3
- Graaf, A.C.G.A.C. de, *Voorkoming van internationale dubbele belasting, gemeenschapsbeleid?*, MBB 1997/297
- Heithuis, E.J.W., *Europees belastingrecht in relatie tot de bilaterale belastingverdragen vanuit Nederlands perspectief*, WFR, 1993, nr. 6077, 1649-1661
- Heithuis, E.J.W., *Europees belastingrecht in relatie tot de bilaterale belastingverdragen vanuit Nederlands perspectief*, WFR, 1993/1649
- Hurk, H.T.P.M. van den, *De bevoegdheid van lidstaten om belastingverdragen te sluiten aan de ketting?*, MBB 2003/155
- Jong, M.G., de, *Harmonisatie van Europees belastingrecht*, WFR 1997/744
- Kemmeren, E.C.C.M., *After repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: the EU objective of eliminating double taxation can be applied more widely*, EC Tax Review 2008-4
- Klaver, J.A.M., Timmermans, A.J.M., *Beleidsconcurrentie of beleidscoördinatie bij de EU-belastingpolitiek*, WFR 1999/506
- Ligthart, J.E., *Het belasten van grensoverschrijdende spaartegoeden: inlichtingenuitwisseling of bronbelasting?*, Maandschrift Economie, 2003, nr. 4, pp. 315-333
- Maisto, G., *Shaping EU Company Tax Policy: The EU Model Tax Treaty*, European Taxation, 2002, nr. 8, p. 304
- Mattson, N., *Multilateral Tax Treaties – A model for The Future?*, Intertax 2000, nr. 8-9,
- McIntyre, M.J., *Options for Greater International Coordination and Cooperation in the Tax Treaty Area*, International Bulletin of Fiscal Documentation, 2002, Volume 56, nr. 6
- Neumark Report, Report of the fiscal and financial committee, in: Thurston, *The EEC reports on tax harmonization*, Amsterdam: IBFD 1963
- Nies, IJ. de, *Europese ontwikkelingen van wederzijdse bijstand en administratieve samenwerking bij belastingheffing*, WFR 2009/1217
- Pistone, P., *An EU Model Tax Convention*, EC Tax Review 2002/3
- Pistone, P., *Towards European international tax law*, EC Tax Review 2005/1
- Sasseville, J., *Appendix: background Notes. The Role of Tax Treaties in the 21st Century*, International Bureau of Fiscal Documentation, 2001, Volume 56, nr. 6
- Simonian, H., *Swiss strike deal on bank secrecy*, Financial Times, 26 oktober 2010, p. 4
- Thiel, S. van, *Het direct werkende Europese gemeenschapsrecht en het inkomstenbelastingrecht en de belastingverdragen van de lidstaten*, TFO 2001/78
- Vossestein, G.J., *De bevoegdheid van de Europese Gemeenschap tot regeling van het vennootschapsrecht*, WPNR, 2002, nr. 6481, pp. 247-253
- Wattel, P.J., *Europees recht en (direct) belastingrecht (2)*, FED 1991/407

Jurisprudentie

- *Van Gend en Loos*, HvJ, 5 februari 1963, zaak 26/62, Jur. 1963, p. 00003
- *NV Internationale crediet- en handelsvereniging Rotterdam en De Coöperatieve Suikerfabriek en Raffinaderij G.A. Puttershoek*, HvJ, 18 februari 1964, zaken 73/63 en 74/63, Jur. 1964, p. 3

- *Flaminio Costa/E.N.E.L.*, HvJ, 15 juli 1964, zaak 6/64, Jur. 1964, p. 1199
- *AETR*, HvJ, 31 maart 1971, zaak 22/70, Jur. 1971, Blz. 263
- *Massey Ferguson*, HvJ, 12 juli 1973, zaak 8/73, Jur. 1973, p.897
- *Kramer*, HvJ, 14 juli 1976, zaken 3/76, 4/76 en 6/76, Jur. 1976, p. 1279
- *Europees oplegfonds voor de binnenscheepvaart*, HvJ 26 april 1977, Advies 1/76, Jur. 1977, p. 741
- *Internationale overeenkomst betreffende natuurlijke rubber*, HvJ, 4 oktober 1979, Advies 1/78, Jur. 1979, p. 2871
- *Daily Mail*, HvJ, 27 september 1988, zaak 81/87, Jur. 1988, p. 5483
- *Zwartveld*, HvJ, 6 december 1990, zaak 2/88-IMM, Jur. 1990, p. I-04405
- *OESO II*, HvJ, 24 maart 1992, advies 2/92, Jur. 1992, p. I-525
- *Verdrag nr. 170 van de Internationale Arbeidsorganisatie betreffende veiligheid bij het gebruik van chemische stoffen bij de arbeid*, HvJ, 2 maart 1993, Advies 2/91, Jur. 1993, p. I-1061
- *WTO*, HvJ, 15 november 1994, advies 1/94, Jur. 1994, p. I-5276
- *Spanje vs. Raad*, HvJ, 13 juli 1995, zaak C 350/92, Jur. 1995, p. I-1985
- *Leifer*, HvJ, 17 oktober 1995, zaak C-83/94, Jur. 1995, p. I-3235
- *Duitsland versus Parlement en Raad*, HvJ, 13 mei 1997, zaak C-233/94, Jur. 1997, p. I-2405
- *Molenheide e.a.*, HvJ 18 december 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 en C-47/96, Jur. 1997, p. I-7281
- *Gilly*, HvJ, 12 mei 1998, zaak C-336/96, VN 1998/28.5 en Jur.1998, p. I-9427
- *ICI*, HvJ, 16 juli 1998, zaak C-264/96, Jur. 1998, p. I-4695
- *Saint-Gobain*, HvJ, 21 september 1999, zaak C-307/97, Jur. 1999, p. I-6161
- *Dior*, HvJ, 14 december 2000, zaken C-300/98 en C-392/98, *Jur. 2000 p. I-11307*
- *Open Skies*, HvJ, 5 november 2002, zaken C-466 t/m 469/98, 471/98, 472/98, 475/98 en 476/98, Jur. 2002, p. I-9427
- *Tabaksreclamerichtlijn II*, HvJ 10 december 2002, zaak C-491/01, Jur. 2002, p. I-11453
- *De Groot*, HvJ, 12 december 2002, zaak C-385/00, Jur. 2002, p. I-11819
- *D tegen inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen Buitenland te Heerlen*, HvJ, 5 juli 2005, zaak C-376/3, Jur. 2005, p. I-05821
- *Bouanich*, HvJ, 19 januari 2006, zaak C-265/04, Jur. 2006, p. I-923
- *Van Hilten*, HvJ, 23 februari 2006, zaak C-513/03, Jur. 2006, p. I-1957

Primair recht van de Europese Unie

- *Europese Akte*, 29 juni 1987, PbEU L 169
- Protocol nr. 1 Betreffende de rol van de nationale parlementen in de Europese Unie, PbEU 2010, nr. C 83/203
- Protocol nr. 2 betreffende de Toepassing van de Beginselen van Subsidiariteit en Evenredigheid, 30 maart 2010, PbEU C 83/206
- Protocol nr. 30 betreffende de toepassing van het subsidiariteits- en het evenredigheidsbeginsel (1997) bij het EG-Verdrag, PbEU 10 november 1997, C 340/105
- *Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap*, ondertekend op 25 maart 1957, niet gepubliceerd in PbEU
- *Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie*, 30 maart 1957, PbEU C 84
- *Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal*, ondertekend op 18 april 1951, niet gepubliceerd in PbEU
- *Verdrag van Amsterdam* houdende wijziging van het verdrag betreffende de Europese Unie, de Verdragen tot Oprichting van de Europese Gemeenschappen en sommige bijbehorende akten van 10 november 1997, PbEU C 340
- *Verdrag van Lissabon* tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap, ondertekend te Lissabon, 13 december 2007, PbEU C 306 (inwerkingtreding op 1 december 2009)
- *Verdrag van Maastricht*, Verdrag betreffende de Europese Unie van 29 juli 1992, PbEU C 191
- *Verdrag van Nice* houdende wijziging van het verdrag betreffende de Europese Unie, de Verdragen tot Oprichting van de Europese Gemeenschappen en sommige bijbehorende akten van 10 maart 2001, PbEU C 80

- *Verklaringen gehecht aan de slotakte van de intergouvernementele conferentie die het Verdrag van Lissabon heeft aangenomen*, ondertekend op 13 december 2007, PbEU C 83/335

Secundair recht van de Europese Unie

- *Administratieve Bijstandsrichtlijn*, Richtlijn van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, 77/799/EEG, PbEU L 336/15-20
- *Arbitrageverdrag*, Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, 90/436/EEG, PbEU L 225, Trb. 1990, 173 en 1997, 260
- Besluit van de Raad van 12 juli 2010 houdende machtiging om nauwere samenwerking aan te gaan op het gebied van het toepasselijke recht inzake echtscheiding en scheiding van tafel en bed, 2010/405/EU, PbEU L 189/12
- *BTW-Richtlijn*, Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PbEU L 347
- Commission Communication to the Council and to Parliament subsequent to the conclusions of the Ruding Committee indicating guidelines on company taxation linked to the further development of the internal market, SEC(92) 1118 final, Brussel, 26 Juni 1992
- Commission of the European Communities, *Action Programme for Taxation*, COM(75) 391 final, Brussel, 23 juli 1975
- Commission of the European Communities, *Guidelines on company taxation*, SEC(90) 601 final, Brussel, 20 april 1990
- Commission of the European Communities, Proposal for a council decision establishing a prior information and consultation procedure for tax matters, Brussel, 30 november 1981, COM (81) 729 final, PbEU 1981 C 346/6
- Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, *concerning the need to develop a co-ordinated strategy to improve the fight against fiscal fraud*, COM(2006) 254 final, Brussel, 31 mei 2006
- *Fraudeovereenkomst met Zwitserland*, Overeenkomst voor samenwerking tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse Bondsstaat, anderzijds ter bestrijding van fraude en andere illegale activiteiten die hun financiële belangen schaden, Luxemburg, 26 oktober 2004, Staten-Generaal, vergaderjaar 2008-2009, 32 046, A en nr. 1
- *Fusierichtlijn*, Richtlijn van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten, 90/434/EEG, PbEU L 225
- *Interest- en royaltyrichtlijn*, Richtlijn van de Raad van 3 juni 2003 betreffende de gemeenschappelijke belastingregeling inzake uitkeringen van interest en royalty's tussen verbonden ondernemingen van verschillende lidstaten, 2003/49/EC, PbEU L 157
- Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité, *Bevordering van goed bestuur in belastingzaken*, COM(2009) 201 def., Brussel, 28 april 2009
- Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité, *Naar een interne markt zonder belastingbelemmeringen Een strategie voor het verschaffen van een geconsolideerde heffingsgrondslag aan ondernemingen voor de vennootschapsbelasting op hun activiteiten in de gehele EU*, COM(2001) 582 def., Brussel, 23 oktober 2001
- *Moeder-dochterrichtlijn*, Richtlijn van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lid-Statens, 90/435/EEG, PbEU L 225
- Richtlijn 2002/94/EG van de Commissie van 9 december 2002 tot vaststelling van de praktische maatregelen die nodig zijn voor de tenuitvoerlegging van sommige bepalingen van Richtlijn 76/308/EEG van de Raad betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen alsmede andere maatregelen, PbEU 2002 L 337/41-44
- Richtlijn van de Raad van 15 maart 1976 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit verrichtingen die deel uitmaken van het

- financieringsstelsel van het Europees Oriëntatie- en Garantiefonds voor de Landbouw, alsmede van landbouwheffingen en douanerechten, 76/308/EEG, PbEU L 073/18
- Richtlijn van de Raad van 16 november 2004 tot wijziging van Richtlijn 77/799/EEG betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, bepaalde accijnzen en heffingen op verzekeringspremies alsmede van Richtlijn 92/12/EEG betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop, 2004/106/EG, PbEU L 359/31
 - Richtlijn van de Raad van 20 november 2006 tot aanpassing van een aantal richtlijnen op het gebied van belastingen in verband met de toetreding van Bulgarije en Roemenië, 2006/98/EG, PbEU L 363/129
 - Richtlijn van de Raad van 26 mei 2008 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen, alsmede uit andere maatregelen, 2008/55/EG, PbEU L 150/28
 - *Richtlijn voor bijstand bij invordering*, Richtlijn van de Raad van 16 maart 2010 betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen, 2010/24/EU, PbEU L 84/1
 - Richtlijnen 2004/56/EG van de Raad van 21 april 2004 tot wijziging van Richtlijn 77/799/EEG betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, PbEU L 127/70
 - *Spaartegoedenovereenkomst met Zwitserland*, Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en de Zwitserse Bondsstaat waarbij wordt voorzien in maatregelen van gelijke strekking als die welke zijn vervat in Richtlijn 2003/48/EG van de Raad betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, PbEU L 385/30
 - *Spaartegoedenrichtlijn*, Richtlijn van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, 2003/48/EG, PbEU L 157/38
 - Verordening van de Raad van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belasting over de toegevoegde waarde en tot intrekking van Verordening (EEG) nr. 218/92, 1798/2003/EG, PbEU L 264/1
 - *Zesde Richtlijn*, Richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid- Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, PbEU L 145

Digitale bronnen

- Burgers, I.J.J., Marres, O.C.R., *07 Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht*, Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht, 5e druk
- *Commission proposal to amend Savings Tax Directive*, Brussel, 13 november 2008, http://www.europa-nu.nl/id/vhzsdjt5tor0/agenda/commission_proposal_to_amend_savings_tax?ctx=vg9pil5lczq, ten laatste bekeken op 02-03-2011
- Europese Raad, <http://www.european-council.europa.eu/the-institution.aspx?lang=nl>, ten laatste bekeken op 02-03-2011
- Europese Vrijhandelsassociatie, http://www.europa-nu.nl/id/vg9ic6nec2zi/europese_vrijhandelsassociatie_eva, ten laatste bekeken op 02-03-2011
- Het Financieel Dagblad, *Brussel heeft plannen voor Europese belasting*, 9 augustus 2010, <http://www.fd.nl/artikel/19402585/brussel-heeft-plannen-europese-belasting>³⁶¹, ten laatste bekeken op 02-03-2011
- *Hoe werkt de Europese Unie? Uw wegwijzer voor de EU-instellingen*, Europese Gemeenschappen, Brussel, 2007, http://ec.europa.eu/publications/booklets/eu_glance/68/index_nl.htm, ten laatste bekeken op 02-03-2011
- Ingang nieuwe definitie gekwalificeerde meerderheid via http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/treaties/lisbon_treaty/ai0008_nl.htm, ten laatste bekeken op 02-03-2011

³⁶¹ Dit artikel is enkel digitaal verschenen

- K. Reid, E. Thomasson, *Italy, Swiss discussing new tax deal -Italy minister*, 13 januari 2011, <http://in.reuters.com/article/idINLDE70C17G20110113>, ten laatste bekeken op 02-03-2011
- Lamote, S., *De nieuwe fiscale cultuur: een verhaal van transparantie!*, Taxforius, 21 Januari 2011, M&D Seminars, via <http://www.mdseminars.be/public/uploads/files/FIS-A-564.pdf>, ten laatste bekeken op 02-03-2011
- Mededeling aan de leden inzake verzoekschrift 666/2008, Europees Parlement, 25 september 2009, CM\791837 NL, http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/peti/cm/791/791837/791837nl.pdf, ten laatste bekeken op 09-02-2011
- Miller, V., *The Human Rights Clause in the EU's External Agreements*, Research Paper 04/33, 16 april 2004, International Affairs and Defence, House of Commons Library, via <http://www.parliament.uk/documents/commons/lib/research/rp2004/rp04-033.pdf>, ten laatste bekeken op 11-02-2011
- Raad van de Europese Unie, <http://www.consilium.europa.eu/App/Faq/faq.aspx?lang=NL&cmsid=129&faqid=2>, ten laatste bekeken op 02-03-2011
- Raad van de Europese Unie, <http://www.consilium.europa.eu/showPage.aspx?id=242&lang=nl>, ten laatste bekeken op 02-03-2011
- Raad van de Europese Unie, <http://www.consilium.europa.eu/showPage.aspx?id=427&lang=nl>, ten laatste bekeken op 02-03-2011
- *Results of expolartory talks between Switzerland and the United Kingdom*, 25 oktober 2010, Q&A bij Swiss Bankers Association pres release *Swiss Bankers Association Welcomes the declaration by Switzerland and the United Kingdom on tax issues*, Basel, 25 oktober 2010, via http://www.swissbanking.org/en/sbvg20101014-5000-masterdoku-einigung_uk_def-tsu.pdf, ten laatste bekeken op 10-02-2011
- Santa Cruz, M., *Intellectual Property Provisions in European Union Trade Agreements and implications for developing countries*, 6 oktober 2006, International Centre for Trade and Sustainable Development, ten laatste bekeken op 11-02-2011
- Swiss Bankers Association press release *Swiss Bankers Association Welcomes the declaration by Switzerland and the United Kingdom on tax issues*, Basel, 25 oktober 2010, via http://www.swissbanking.org/en/20101018-5000-mm-england_2010-jfe.pdf, ten laatste bekeken op 10-02-2011
- Swiss Bankers Association press release *Swiss Bankers Association Welcomes the declaration by Switzerland and Germany on tax issues*, Basel, 27 oktober 2010, via http://www.swissbanking.org/en/20101028-5000-mm-deutschland_2010-tsu.pdf, ten laatste bekeken op 10-02-2011
- Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, *Onderdeel 8: Internationale premieheffing*, Artikelsgewijs commentaar Europese gemeenschappen bij Verordening (EEG) nr. 1408/71, aantekening 1: Kernbeschrijving van het artikel

Kamerstukken

- Aanhangsel van de Handelingen, Tweede kamer, vergaderjaar 2007-2008, 2120
- Brief van de Minister van Buitenlandse zaken en toelichtende nota, 27 november 2009, Staten-Generaal, vergaderjaar 2009-2010, 32 235, A en nr 1
- Brief van de Minister van Buitenlandse Zaken en Toelichtende Nota, 18 mei 2005 Staten-Generaal, vergaderjaar 2004-2005, 30 126, A en nr. 1
- Brief van de Minister van Financiën, Kamerstukken II, vergaderjaar 2010-2011, 21 501-07, nr. 771
- Brief van de Staatssecretaris van Buitenlandse Zaken, Kamerstukken II, vergaderjaar 2008-2009, 22 112, nr. 883
- Memorie van Toelichting, Kamerstukken II, 1984/85, 18 852, nr. 3
- Memorie van Toelichting, Kamerstukken II, vergaderjaar 1965-1966, 8380, R 506, nr. 3
- Memorie van Toelichting, Kamerstukken II, vergaderjaar 2003-2004, 29 206, nr. 3
- Verslag van een Algemeen Overleg, Kamerstukken II, vergaderjaar 2007-2008, 21 501-07 en 22 112, nr. 601
- Brief van de Staatssecretaris van Financiën, 18 december 1998, nr. IFZ98/1036, VN 1999/5.8

- Brief van de Minister van Financiën, 24 juli 2002, Kamerstukken II, vergaderjaar 2001-2002, 21 501-07, nr. 368
- Besluit Staatssecretaris van Financiën, 6 april 2006, nr. CPP2006/546, VN 2006/29.6
- Vraag nr. 3-5864 van mevrouw Anseeuw, 21 september 2006, Vragen en antwoorden, Belgische Senaat, zitting 2006-2007, Bulletin nr. 3-77
- Brief van de Minister van Financiën, 25 februari 2008, Kamerstukken II, vergaderjaar 2007-2008, 21 501-07, nr. 599
- Brief van de Minister van Financiën, 2 juni 2009, Kamerstukken II, vergaderjaar 2008-2009, 21 501-07, nr. 660
- Brief van de Minister van Financiën, 23 november 2009, Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 21 501-07, nr. 682
- Brief van de Minister van Financiën, 9 december 2009, Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 21 501-07, nr. 687
- Brief van de Minister van Financiën, 7 mei 2010, Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 21 501-07, nr. 722
- Brief van de Minister van Financiën, 26 mei 2010, Kamerstukken II, vergaderjaar 2009-2010, 21 501-07, nr. 732

Overigen

- Doelder, H. de, *Europese opsporing en vervolging*, DD 32 (2002), afl. 7
- *EC Law and Tax Treaties*, TAXUD E1/FR, DOC (05) 2306, Brussels, 9 juni 2005
- Framework Agreement between the European Union and its Member States, of the one part, and the Republic of Korea, of the other part, Brussel, 19 maart 2010, PbEU 6151/10
- Framework Agreement on comprehensive partnership and cooperation between the European Community and its member states, of the one part, and the Republic of Indonesia, of the other part, Council of the European Union, Brussel, 21 oktober 2009, 14032/09
- Kapteyn, P.J.G., *Over het Hoe en Waarom van een Europese 'Grondwet'*, Working Papers European Studies Amsterdam, 2005
- Neumark Report, *Report of the fiscal and financial committee*, in: Thurston, *The EEC reports on tax harmonization*, Amsterdam: IBFD 1963
- Partnerschapsovereenkomst tussen de leden van de groep van Staten in Afrika, het Caribisch gebied en de Stille Oceaan, enerzijds, en de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, anderzijds, ondertekend te Cotonou op 23 juni 2000, 2000/483/EG, PbEU L 317
- Persbericht EC, *Venootschapsbelasting: de Commissie stelt één enkele geconsolideerde grondslag voor*, 23 oktober 2001, IP/01/1468
- Persbericht EU, *Primeur in geschiedenis EU: nauwere samenwerking voor bijstand aan internationale echtparen van kracht*, Brussel, 5 augustus 2010, IP/10/1035
- Persbericht EU, *Taxation and Good governance: The European Commission proposes actions to improve transparency, exchange of information and fair tax competition*, Brussel, 28 april 2009, IP/09/650
- Persbericht EU: *Taxation of savings: The European Commission proposes changes to eliminate tax evasion*, Brussel, 13 november 2008, IP/08/1697
- Persbericht Raad van de Europese Unie, *Strengthened mutual assistance between member states in the recovery of taxes*, Brussel, 16 Maart 2010, 7403/10 (Presse 61)
- Press Release Council of the European Union, *3067th Council meeting Economic and Financial Affairs*, Brussel, 15 februari 2011, 6514/11 (Presse 25)
- Raad van de Europese Unie, *Council Conclusions on Tax issues related tot relevant agreements to be concluded by the Community and its Member States with third countries and third country groupings*, Ecofin vergadering nr. 2866, Brussel, 14 mei 2008
- *Report of the committee of independent experts on company taxation*, Office for Official Publications of the European Communities, Brussel/Luxemburg, 1992, p. 206
- Segré Rapport, *De ontwikkeling van een Europese kapitaalmarkt*, Brussel, november 1966
- Terry, E., *The Common Frame of Reference: an optional instrument?*, nr. PE 425.611, European Parliament, Brussels, 2010
- Verslag over de bevordering van goed bestuur in belastingzaken, 2 februari 2010, 2009/2174 (INI), A7-0007/2010,

- Verslag van de 2513^e zitting van de Raad Economische en Financiële zaken, Luxemburg, 3 juni 2003, 9844/03 (Presse 149)
- Voorstel van de Commissie tot wijziging van de Spaartegoedenrichtlijn, Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2003/48/EG betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, COM(2008) 727 def., Brussel, 13 november 2008
- Voorstel voor een besluit van de Raad betreffende de ondertekening, namens de Europese Gemeenschap, van de Samenwerkingsovereenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en het Vorstendom Liechtenstein, anderszijds, ter bestrijding van fraude en andere illegale activiteiten die hun financiële belangen schaden, Brussel, 10 december 2008, COM(2008) 839 def.
- Voorstel voor een Besluit van de Raad betreffende de sluiting van de Overeenkomst tussen de Zwitserse Bondsstaat en de Europese Gemeenschap waarbij wordt voorzien in maatregelen van gelijke strekking als die welke zijn vervat in Richtlijn 2003/48/EG van de raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, en van het bijbehorende Memorandum van Overeenstemming, Brussel, 10 februari 2004, COM (2004) 75 def.
- Voorstel voor een Richtlijn van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, Brussel, 2 februari 2009, COM(2009) 29 def.
- Voorstel voor een Richtlijn van de Raad betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten en andere maatregelen, Brussel, COM(2009)28 def., 2 februari 2009
- Working Document van Europese Commissie, Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group (CCCTB WG), *CCCTB: possible elements of a technical outline*, nr. Taxud E1, Brussel, 26 juli 2007
- Discussion paper for the Informal Meeting of ECOFIN Ministers, *Taxation in the European Union*, SEC(96)487 final, Brussel, 20 maart 1996
- Besluit van de Raad van 1 januari 2007 houdende vaststelling van de volgorde voor de uitoefening van het voorzitterschap van de Raad, 2007/5/EG, Euratom, PbEU L1/11-12
- Besluit van de Raad van 1 januari 2007 houdende vaststelling van de volgorde voor de uitoefening van het voorzitterschap van de Raad, 2007/5/EG, Euratom, PbEU L1/11-12
- Advies van de Juridische dienst van de Raad van 22 juni 2007, 11197/07, JUR 260
- Memorandum van overeenstemming bij Besluit van de Raad van 29 november 2004 betreffende de ondertekening van de Overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en de Republiek San Marino waarbij wordt voorzien in maatregelen van gelijke strekking als die welke zijn vervat in Richtlijn 2003/48/EG van de Raad betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, 2004/903/EG, PbEU L 381/32