

NTFR2010-1424

Huwelijk EU-recht en bilaterale verdragen; HvJ EU voorziet niet in een gemengde boedel!**mr. L.J. de Heer**
mr. W.W. Monteiro[vorig](#) [volgend](#)**1. Inleiding**

Op 19 november 2009 heeft het Europese Hof van Justitie (hierna: HvJ of Hof) in zijn uitspraak in de zaak *Commissie/Italië* [1] geoordeeld dat het Italiaanse bronbelastingstelsel op uitgaande dividenden in strijd is met het vrije kapitaalverkeer (voor 1 januari 2010: art. 56, lid 1, EG-Verdrag; vanaf 1 januari 2010, met de inwerkingtreding van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VwEU; *Publicatieblad* nr. C 115 van 9 mei 2008, blz. 1-388): art. 63 VwEU), voor zover de dividenden worden uitgekeerd aan vennootschappen in andere EU-lidstaten. Opvallend is echter dat de ongunstigere behandeling van dividenden uitgekeerd aan vennootschappen in EER- of derdelanden, niet in strijd is met het gemeenschapsrecht. In de laatstgenoemde situatie rechtvaardigt de bestrijding van belastingfraude namelijk de discriminerende behandeling ten opzichte van binnenlandse dividenden. Deze rechtvaardigingsgrond slaagt, omdat de uitwisselingsmogelijkheden of -verplichtingen met EER- en derdelanden volgens het Hof minimaal zijn. Deze constatering werpt een interessant licht op art. 26 OESO-Modelverdrag (hierna: Modelverdrag). Wij zullen dan ook de uitspraak van het Hof in *Commissie/Italië* onderzoeken, mede in het licht van de informatie-uitwisseling tussen lidstaten en EER- en derdelanden via bilaterale instrumenten.

2. Analyse HvJ-arrest *Commissie/Italië***2.1. De casus en het arrest**

Voordat wij toekomen aan een analyse van het *Commissie/Italië*-arrest, zullen wij hierna de casuïstiek van de zaak uiteenzetten.

De in het geding zijnde nationale Italiaanse regeling voor belastingheffing op dividenduitkeringen komt op het volgende neer. Dividenden die worden uitgekeerd aan ingezetene vennootschappen worden voor 95% vrijgesteld van belastingheffing. Op de resterende 5% wordt het normale vennootschapsbelastingtarief van 33% toegepast (resultierend in een effectief belastingtarief van ongeveer 1,5%). Voor dividenden die worden uitgekeerd aan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen, geldt echter een bronbelasting van 27%. Daarbij kan tot hooguit vier negende van de ingehouden belasting op verzoek worden teruggegeven (resultierend in een minimaal effectief belastingtarief van 15%). De Europese Commissie (hierna: Commissie) achtte deze regeling voor dividenduitkeringen aan EU-lidstaten in strijd met het vrije kapitaalverkeer, en voor uitkeringen aan lidstaten van de Europese Economische Ruimte (hierna: EER) in strijd met art. 31 EER [2] of art. 44 EER. De Commissie heeft het geschil vervolgens voor het HvJ gebracht.

In de eerste plaats [3] behandelt het HvJ de mogelijke schending van het vrije kapitaalverkeer. Hij oordeelt dat sprake is van een discriminatoire behandeling in het licht van het vrije kapitaalverkeer. Italië stelt echter dat het verschil in behandeling wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang die verband houden met de samenhang van het belastingstelsel, de handhaving van een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid en de bestrijding van belastingfraude. Het HvJ veegt snel de vloer aan met de eerste twee rechtvaardigingsgronden. [4] Uitvoeriger gaat hij in op de rechtvaardigingsgrond van het bestrijden van belastingfraude. In de eerste plaats herhaalt het HvJ zijn mantra over deze rechtvaardigingsgrond: `Aldus kan de bestrijding van belastingfraude slechts als rechtvaardigingsgrond worden aanvaard indien zij gericht is tegen zuiver kunstmatig constructies die tot doel hebben de belastingwet te ontduiken, wat elk algemeen vermoeden van fraude uitsluit. Een algemeen vermoeden van belastingfraude of – ontwijking volstaat derhalve niet als rechtvaardigingsgrond voor een fiscale maatregel die afbreuk doet aan de door het Verdrag

nagestreefde doelstellingen.’ [5]

Nu voor de toepassing van de inhouding van Italiaanse bronbelasting op dividenden de niet-ingezetenvan ontvangers van de dividenden in generalibus een minder gunstige fiscale regeling treffen, kan niet met succes een beroep worden gedaan op de rechtvaardigingsgrond inzake de bestrijding van belastingfraude. Daarnaast merkt het HvJ op dat een lidstaat op grond van de Bijstandsrichtlijn [6] `de bevoegde autoriteiten van een andere lidstaat (kan) verzoeken hem alle inlichtingen te verstrekken die voor hem van nut kunnen zijn om het juiste bedrag van de onder deze richtlijn vallende belastingen te betalen’. [7] Het bovenstaande in acht nemende, oordeelt het HvJ dat voor toepassing van het vrije kapitaalverkeer de discriminatoire behandeling niet kan worden gerechtvaardigd op grond van de bestrijding van belastingfraude.

Vervolgens behandelt het HvJ de mogelijke schending van de EER-overeenkomst. Doel en strekking van art. 40 EER zijn analoog aan die van het vrije kapitaalverkeer binnen de Europese Unie. [8] De conclusie is dan ook dat het vrije kapitaalverkeer tevens wordt beperkt met betrekking tot dividendbetalingen aan vennootschappen in EER-lidstaten. Het HvJ haast zich echter te stellen dat deze beperking is gerechtvaardigd door de rechtvaardigingsgrond betreffende de bestrijding van belastingfraude. Vanwege het belang van punt 69 tot en met 73 van het arrest voor dit artikel, zullen deze hierna integraal worden weergegeven:

69. Zoals het Hof reeds heeft geoordeeld, kan de rechtspraak met betrekking tot beperkingen van de uitoefening van de vrijheden van verkeer binnen de Gemeenschap niet integraal worden getransponeerd naar het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde staten, aangezien dat kapitaalverkeer in een andere juridische context valt (zie in die zin arrest van 18 december 2007, A, zaak C-101/05, Jurispr. Blz. I-11531, punt 60).

70. Ten eerste bestaat het kader voor samenwerking tussen de bevoegd autoriteiten van de lidstaten waarin richtlijn 77/799 (i.e., de Bijstandsrichtlijn; WWM/LJdH) voorziet, niet tussen deze autoriteiten en de bevoegde autoriteiten van een derde staat wanneer deze geen enkele verplichting tot wederzijdse bijstand is aangegaan.

71. Ten tweede heeft de Italiaanse Republiek aangevoerd, zonder op dit punt te zijn tegengesproken, dat tussen haar en het Vorstendom Liechtenstein geen enkel instrument tot uitwisseling van inlichtingen bestaat. Ten derde heeft de Italiaanse Republiek gesteld, nogmaals zonder te zijn tegengesproken, dat de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting die zij heeft ondertekend met de Republiek IJsland en het Koninkrijk Noorwegen, niet voorzien in een verplichting tot verstrekking van inlichtingen.

72. Bijgevolg moet de betrokken Italiaanse wettelijke regeling worden geacht ten aanzien van de staten die partij zijn bij de EER-Overeenkomst, gerechtvaardigd te zijn door de dwingende reden van algemeen belang betreffende de bestrijding van belastingfraude, en moet zij worden geacht geschikt te zijn om het betrokken doel te verwezenlijken en niet verder te gaan dan nodig is voor het bereiken van dit doel.

73. Het beroep dient derhalve te worden verworpen, voor zover het betrekking heeft op niet-nakoming door de Italiaanse Republiek van de krachtens artikel 40 EER-Overeenkomst op haar rustende verplichtingen.’

Met deze argumentatie concludeert het Hof dat Italië het hogere bronbelastingpercentage mag handhaven op dividenden naar ontvangers daarvan die zijn gevestigd in de EER dan wel derdelanden. Zo blijkt dat de onderhavige regeling slechts onverenigbaar is met het gemeenschapsrecht voor zover zij wordt toegepast op dividenduitkeringen aan niet-ingezetenvan ontvangers die resideren in andere lidstaten.

2.2. De aangevoerde en gebruikte rechtvaardigingsgronden

Uit het bovenstaande blijkt dat alleen de rechtvaardigingsgrond inzake het bestrijden van belastingfraude slaagt, en dan alleen in EER-/derdelandensituaties. [9] De argumentatie die het Hof daarvoor gebruikt, is een parafrasering uit het arrest A. Hierop gaan wij later nog nader in, zie paragraaf 3 en verder. In het arrest A gebruikte het Hof deze argumentatie echter in het kader van de rechtvaardiging die is ontleend aan de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, en niet aan het bestrijden van belastingfraude. [10] Tevens past hij op Commissie/Italië geen `zuiver kunstmatige constructie'-toets toe in EER-/derdelandensituaties – in tegenstelling tot op intracommunautaire situaties. Hieruit kan volgens ons worden geconcludeerd dat de rechtvaardiging die is ontleend aan de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen, in EER-/derdelandensituaties wordt geabsorbeerd door de antimisbruikrechtvaardigingsgrond. Tevens is het verdedigbaar dat – voor zover het al niet was bepaald in eerdere uitspraken van het HvJ – de rechtvaardigingsgrond van de bestrijding van belastingfraude (en daarmee ook de rechtvaardiging van de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen) in EER-/derdelandensituaties eerder slaagt dan in intracommunautaire situaties. Deze laatste stelling zullen wij hierna verder onderbouwen.

3. Rechtvaardigingsgronden en derdelanden

Zoals hierboven uiteengezet, acht het Hof in casu de rechtvaardigingsgrond inzake de bestrijding van belastingfraude wel toepasbaar op (bepaalde) EER-/derdelandensituaties, maar niet op intracommunautaire situaties. De kern van dit onderscheid ligt in het feit, zoals het Hof stelt, dat kapitaalverkeer ten aanzien van EER-/derdelanden in een andere juridische context valt dan dat binnen de gemeenschap. De term juridische context vormt de crux en blinkt vooral uit in zijn mate van algemeenheid. Het is dan ook van belang na te gaan wat in casu relevante factoren zijn voor het bepalen van de juiste doende juridische context. Aan de hand van deze factoren zal vervolgens worden bekeken of en in hoeverre de antimisbruikrechtvaardigingsgrond een ruimere toepassing heeft ten opzichte van EER- en derdelanden.

Het arrest A [11] kan als leidend worden beschouwd bij de invulling van de term juridische context, in het bijzonder om het onderscheid aan te geven voor de toepassing van het vrije kapitaalverkeer bij communautaire of derdelandensituaties. Het Hof oordeelt in dit arrest dat het kapitaalverkeer naar of uit derdelanden plaatsvindt in een andere juridische context dan dat binnen de gemeenschap. Dit blijkt ten eerste uit het feit dat door de juridische integratie van de lidstaten van de Europese Unie en vooral door het bestaan van communautaire wetgeving die strekt tot samenwerking tussen nationale belastingdiensten (zoals de Bijstandsrichtlijn [12]), de belastingheffing door een lidstaat over economische activiteiten met grensoverschrijdende aspecten binnen de gemeenschap niet altijd vergelijkbaar is met de belastingheffing over economische activiteiten die zich afspelen tussen lidstaten en derdelanden. [13] En ten tweede – en deze invulling van de juridische context is in het bijzonder van belang voor onderhavige analyse – kan volgens het Hof evenmin worden uitgesloten dat een lidstaat in staat is aan te tonen dat een beperking van het kapitaalverkeer naar of uit derdelanden om een bepaalde reden gerechtvaardigd is, in omstandigheden waarbij die reden geen geldige rechtvaardiging zou opleveren voor een beperking van het kapitaalverkeer tussen lidstaten.

[14] Rechtvaardigingsgronden kunnen kortom niet van toepassing zijn op intracommunautaire economische activiteiten, terwijl dezelfde rechtvaardigingsgronden wel opgaan – onder (overigens dezelfde) omstandigheden – voor economische activiteiten waarbij derdelanden zijn betrokken. Wij zijn dan ook een andere mening toegedaan dan E. Thomas in zijn noot bij dit arrest. [15] Daarin geeft hij aan dat (...) een EG-lidstaat aannemelijk kan maken dat het in een concrete situatie gerechtvaardigd is om uit te gaan van twee soorten kapitaalverkeer. Volgens ons is slechts sprake van één soort kapitaalverkeer die van toepassing is op zowel zuiver communautaire als derdelandsituaties. Dit blijkt ook uit de recente conclusie van A-G Jääskinen in de zaak Rimbaud. [16] De voorwaarden waaronder een rechtvaardigingsgrond echter bij derdelandsituaties toepassing vindt, zijn 'soepeler' dan bij communautaire situaties. [17]

In de zaak A kon Zweden zich met succes beroepen op het feit dat de onderhavige Zweedse regeling gerechtvaardigd was door de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen. De fundering voor het aanvaarden van deze rechtvaardigingsgrond werd vooral gevormd door het feit dat Zweden geen beroep kon doen op de Bijstandsrichtlijn of op een uitwisselingsbepaling in een verdrag of protocol die vergelijkbaar is met art. 26 Modelverdrag. [18] Deze conclusie trekt het Hof snel, maar het wordt interessanter als hij moet oordelen of de rechtvaardigingsgrond in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel. Conform onder andere het arrest Commissie/Frankrijk [19] houdt dit beginsel in dat de onderhavige beperkende maatregel geschikt moet zijn om het ermee nagestreefde doel te bereiken en dat deze tevens niet verder mag gaan dan nodig is voor het bereiken van dit doel. Binnen de gemeenschap brengt een invulling van dit beginsel in combinatie met de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen met zich mee dat een lidstaat zich ter rechtvaardiging van de weigering van een fiscaal voordeel niet kan beroepen op het feit dat niet kan worden verzocht om samenwerking met een andere lidstaat voor het instellen van een onderzoek of het inwinnen van inlichtingen. [20] Een lidstaat kan immers van de belastingplichtige de bewijzen verlangen die hij noodzakelijk acht voor de correcte vaststelling van de betrokken belastingen. [21] Op voorhand kan namelijk niet worden uitgesloten dat de belastingplichtige in staat is relevante bewijsstukken te overleggen aan de hand waarvan de belastingautoriteiten van de lidstaat van heffing duidelijk en nauwkeurig kunnen controleren of hij niet probeert de betaling van de belastingen te vermijden of te omzeilen. [22] Ook uit de recente conclusie bij de zaak Rimbaud blijkt nogmaals dat belastingplichtigen altijd in de gelegenheid moeten worden gesteld om vermoedens van belastingfraude/belastingontwijking te weerleggen door de zakelijke grondslag van de transactie of constructie aan te tonen. [23] Een en ander leidt kortom tot een enge interpretatie van de noodzaak om de doeltreffendheid van de fiscale controles te waarborgen in communautaire situaties. Lidstaten zullen in deze laatste situaties ook initiatief moeten tonen en (alle) mogelijkheden moeten aangrijpen om de relevante informatie te verzamelen voor het bepalen van de belastingpositie van de belastingplichtige. Lidstaten kunnen en mogen niet lui achterover gaan zitten en wachten tot de relevante informatie hun kant op komt. Het is geboden actief van de belastingplichtige te verlangen dat hij met relevante informatie op de proppen komt.

Bovenstaande analyse van het gemeenschapsrecht kan echter niet integraal worden getransponeerd naar het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derdelanden, aangezien het laatstgenoemde kapitaalverkeer in een andere juridische context moet worden geplaatst. [24] Ten minste twee elementen van deze juridische context zijn hierbij relevant:

- 1 De betrekkingen tussen de lidstaten spelen zich af binnen een *gemeenschappelijk juridisch kader*.

[25] Een voorbeeld hiervan is de toepasselijkheid van de Bijstandsrichtlijn. [26] Concreet legt deze richtlijn een kader vast voor samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten van de lidstaten, dat niet bestaat tussen deze autoriteiten en de bevoegde autoriteiten van een derdeland. [27] Abstract beschouwd schept een dergelijke richtlijn wederkerige verplichtingen tussen lidstaten. De wederkerige gebondenheid die tussen lidstaten onderling wel bestaat (op grond van het gemeenschapsrecht) is er niet tussen lidstaten en derdelanden. [28] Tegengeworpen zou kunnen worden dat er tussen lidstaten en derdelanden wel verplichtingen in het spel zijn op basis van onderling afgesloten belastingverdragen. Wij zullen daarop hierna verder ingaan. Op deze plek zouden wij alvast op willen merken dat, zoals A-G Wattel al in 2005 aangaf [29], de Bijstandsrichtlijn doorgaans verder gaat dan bijstandsbepalingen in bilaterale verdragen en daarom vaak verdergaande verplichtingen oplegt.

2 Daarnaast is het zo dat de communautaire harmonisatiemaatregelen die zijn getroffen op het vlak van de boekhouding van vennootschappen, de belastingplichtige de mogelijkheid bieden een betrouwbaar beeld te scheppen van de vennootschap tegenover de (nationale) belastingautoriteiten. Een dergelijke mogelijkheid is niet gegarandeerd wanneer het gaat om een vennootschap die is gevestigd in een derdeland dat niet verplicht is deze communautaire maatregelen toe te passen. [30]

Vooraf het eerste onderscheid dat is gemaakt (dat wil zeggen: het feit dat tussen lidstaten onderling verdergaande verplichtingen bestaan dan tussen lidstaten en derdelanden) kan met argusogen worden bekeken. Zeker in het licht van art. 26 Modelverdrag zou men wellicht tot de conclusie kunnen komen dat in sommige gevallen waarbij tussen lidstaten en derdelanden een bilateraal belastingverdrag inclusief informatie-uitwisselingsbepaling is gesloten, wel degelijk een vergaande verplichting bestaat voor het uitwisselen van informatie. Dit zullen wij hierna onderzoeken.

4. Bilaterale uitwisselingsinstrumenten

Hoewel de OESO reeds sinds 1963 voorzag in een instrument voor bilaterale uitwisseling van informatie middels een bepaling in het Modelverdrag, is dit fenomeen met name in zwang geraakt sinds de OESO in 2008 de strijd – onder het vaandel "promoting transparency and exchange of information for tax purposes" [31] – heeft geopend tegen fiscale vluchtelingen en de landen die hen faciliteren. Ook de G20 sprak duidelijk de intentie uit een einde te maken aan de terpen van geheimhouding – veelal opgeworpen door offshorejurisdicties – waarmee belastingbetalers het wassende water van belastingheffing het hoofd dachten te bieden. [32] Zo luidde het statement op de G20-top in Londen:

'We agree to take action against non-cooperative jurisdictions, including tax havens. We stand ready to deploy sanctions to protect our public finances and financial systems. The era of banking secrecy is over. We note that the OECD has today published a list of countries assessed by the Global Forum against the international standard for exchange of tax information.' [33]

De standaard waaraan bovengenoemd citaat refereert, ligt besloten in art. 26 Modelverdrag en in de Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters [34] (hierna: TIEA). Omdat de inhoud van art. 26 Modelverdrag analoog is aan die van de TIEA, zullen wij in het licht van de overwegingen van het Hof niet verder ingaan op de TIEA.

4.1. Art. 26 Modelverdrag

Art. 26 Modelverdrag heeft tot doel informatie-uitwisseling met een zo breed mogelijke toepassing te faciliteren, om handhaving van (a) nationale wetgeving en (b) verdragsbepalingen mogelijk te maken.

[35] De informatie-uitwisseling om de onder (a) genoemde nationale wetgeving te handhaven, wordt ook wel 'brede' uitwisseling genoemd. De uitwisseling die is bedoeld om de onder (b) geduide verdragsbepalingen ten uitvoer te brengen, wordt gekarakteriseerd als 'enge' uitwisseling. [36] In het bijzonder is de aanwezigheid van de mogelijkheid tot ruime-uitwisseling betwist, omdat doel en strekking van een belastingverdrag het voorkomen van dubbele belasting is. [37] Informatie-uitwisseling om de nationale wetgeving te handhaven, zou daarom buiten het bereik van een belastingverdrag vallen. [38]

Op basis van de tekst van art. 26 Modelverdrag kan voornamelijk een onderscheid worden gemaakt tussen verdragen die zijn afgesloten voor 2005 en de verdragen die daarna zijn afgesloten, als gevolg van wijzigingen voortvloeiend uit het destijds geïntroduceerde TIEA-Model. [39] Zo is sinds 2005 in lid 5 een bepaling opgenomen die verhindert dat bijvoorbeeld nationale wetsbepalingen strekkende tot handhaving van een bankgeheim, een obstakel vormen bij de uitwisseling van informatie. Een andere wijziging valt op wanneer wij de eerste zin van het artikel bekijken:

'The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is *forseeably relevant* (arcering LjDH en WWM) for the carrying out of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States.'

In de verdragen die dateren van voor bovengenoemde revisie (zoals dat tussen Italië en Noorwegen) luidde art. 26 Modelverdrag echter:

'The competent authorities of the Contracting States shall exchange such information as is *necessary* (arcering LJdH en WWM) for the carrying out of this Convention or of the domestic laws of the Contracting States.'

Voor 2005 bepaalde art. 26 Modelverdrag daarom dat de informatie alleen onderhavig was aan een uitwisselingsverplichting als deze *noodzakelijk* was voor de tenuitvoerlegging van het verdrag of de nationale wetgeving van de verdragslanden. Tegenwoordig moet deze *voorzienbaar relevant* zijn. Dit lijkt een verruiming in te houden van het informatie-uitwisselingsartikel, maar volgens het OESO-Commentaar beoogde de wijziging van *necessary* naar *forseeably* relevant echter geen inhoudelijke wijziging te veroorzaken. Het gaat alleen om een verduidelijking van de interpretatie zoals deze altijd al moest luiden, namelijk dat informatie-uitwisseling in een zo breed mogelijk aantal gevallen moet kunnen plaatsvinden [40] . [41] De term *necessary* bleek in de praktijk het bereik van art. 26 te beperken. [42]

Met voldoende zekerheid kunnen dus doel en strekking van art. 26 worden gedefinieerd als het mogelijk maken van informatie-uitwisseling met een zo breed mogelijke reikwijdte.

In het bovenstaande hebben wij reeds het begrip uitwisselingsverplichting gebruikt, de hoedanigheid van verplichting volgt onder meer [43] uit het OESO-Commentaar:

'(...) Contracting States should endeavour as far as possible to accommodate such requests. Under paragraph 3, the requested State may decline to provide the information in the specific form requested if, for instance, the requested form is not known or permitted under its law or administrative practice. A refusal to provide the information in the form requested *does not affect the obligation to provide the information* [44]' (arcering LJdH en WWM)

4.2. *Appreciatie van bilaterale uitwisselingsinstrumenten door het Hof in Commissie/Italië*

De EG-rechtelijke analyse van de rechtvaardigingsgrond van het HvJ is in het voorgaande reeds verricht, het verdient echter ook aanbeveling deze tegen verdragsrechtelijk licht te houden. Hierbij kunnen wij volstaan met een analyse van punt 71 uit het arrest:

'Ten tweede heeft de Italiaanse Republiek aangevoerd, zonder op dit punt te zijn tegengesproken, dat tussen haar en het Vorstendom Liechtenstein geen enkel instrument tot uitwisseling van inlichtingen bestaat. Ten derde heeft Italiaanse Republiek gesteld, nogmaals zonder te zijn tegengesproken, dat de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting die zij heeft ondertekend met de Republiek IJsland en het Koninkrijk Noorwegen, niet voorzien in een verplichting tot verstrekking van inlichtingen.'

In de bilaterale verhoudingen tussen Italië en Liechtenstein, IJsland en Noorwegen, maakt het Hof onderscheid tussen een *instrument* tot uitwisseling van inlichtingen en een *verplichting* tot verstrekking van inlichtingen. Dit onderscheid wordt duidelijk als wij de verdragsrechtelijke verhoudingen tussen Italië en de betreffende landen analyseren. Voor Liechtenstein kan worden volstaan met de observatie dat noch een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting, noch een TIEA is afgesloten. Tussen Italië en Noorwegen bestaat echter wel een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting. [45] Hoewel ten tijde van afsluiting het strenge informatie-uitwisselingsbeleid van OESO en G20 nog niet bestond, voorziet dit verdrag toch in een informatie-uitwisselingsartikel, analoog aan art. 26 Modelverdrag. [46] Italië en Noorwegen hadden dus de *mogelijkheid* informatie uit te wisselen. Deze vaststelling werpt in het licht van de overweging van het Hof de volgende vragen op: heeft het Hof deze mogelijkheid over het hoofd gezien, zoals geobserveerd door Weber [47] ? Of valt hieruit af te leiden dat volgens het Hof art. 26 de mogelijkheid biedt informatie uit te wisselen en daartoe een *instrument* is, maar dat hier geen *verplichting* uit voortvloeit? Wij menen dat het verdedigbaar is dat het oordeel van het Hof grond biedt voor de tweede opvatting. Hij maakt immers duidelijk onderscheid tussen de situatie waarin geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting met uitwisselingsbepaling of een TIEA is afgesloten (Liechtenstein), en de situatie waarin wél een verdrag met uitwisselingsbepaling is afgesloten (Noorwegen). In de eerste situatie ontbreekt het instrument, in het tweede een verplichting. Een nuance is echter wel op zijn plaats. Benadrukt dient te worden dat het Hof zelf geen onderzoek kan en mag verrichten. Het Hof is in casu uitgegaan van de feiten zoals deze zijn aangedragen door Italië. De Commissie heeft deze feiten niet weersproken (naar wij hebben begrepen is er, door voor ons onduidelijke redenen, ook geen mondelinge behandeling geweest in deze zaak) en aldus heeft het Hof de door Italië gepresenteerde feiten als uitgangspunt genomen. Het HvJ kan in onderhavige zaak dan ook niet anders dan een nuance aan te brengen tussen de situatie waarin geen bilaterale informatie-uitwisselingsinstrumenten bestaan en de situatie waarin deze wel bestaan.

5. Conclusie

Het voorgaande biedt grond voor de volgende conclusies:

- a Volgens de rechtspraak van het Hof kunnen discriminatoire nationaalrechtelijke bepalingen in EER-/derdelandensituaties worden gerechtvaardigd op grond van de bestrijding van belastingfraude, indien en voor zover in zulke situaties geen instrument of verplichting bestaat tot het verstrekken van inlichtingen.
- b Uit de informatie-uitwisselingsbepaling van art. 26 Modelverdrag blijkt dat er wel degelijk een

verplichting tot het verstrekken van inlichtingen bestaat. De formulering die het Hof hanteerde in *Commissie/Italië*, ondanks dat het Hof slechts uit kon gaan van de feiten zoals gepresenteerd door Italië, is dan ook op zijn minst ongelukkig te noemen, en wekt de indruk dat een discrepantie bestaat tussen de wijze waarop het Hof en de OESO art. 26 Modelverdrag interpreteren.

c Wij bepleiten dat als op de relatie tussen een lidstaat en een derdeland een art. 26 Modelverdrag conforme bepaling van toepassing is, dit tot gevolg heeft dat een instrument voorhanden is waaruit de verplichting voortvloeit om informatie te verstrekken. Daarom zou de rechtvaardigingsgrond van de bestrijding van belastingfraude zoals door het Hof toegepast in punt 71 en 72 van het arrest *Commissie/Italië*, in beginsel dus geen doel mogen treffen.

-
- [1] HvJ EU 19 november 2009, zaak C-540/07 (*Commissie/Italië*), met conclusie A-G Kokott van 16 juli 2009.
- [2] Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (Publicatieblad nr. L 1, p. 3).
- [3] Wij gaan voorbij aan het vraagstuk over de ontvankelijkheid, dat ook door het HvJ wordt behandeld, aangezien deze passages uit het arrest niet relevant zijn voor dit artikel.
- [4] Zie punt 56 van het arrest.
- [5] Punt 58 van het arrest. Hierbij wordt verwezen naar HvJ EU 26 september 2000, zaak C-478/98 (*Commissie/België*), punt 45 en HvJ EU 12 september 2006, zaak C-196/04 (*Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas*), punt 50.
- [6] Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en indirecte belastingen (Publicatieblad nr. L 336, p. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 (Publicatieblad nr. L 76, p. 1).
- [7] Punt 60 van het arrest.
- [8] Zie ook HvJ EU 23 september 2003, zaak C-452/01 (*Ospelt en Schloössle Weissenberg*) en HvJ EU 11 juni 2009, zaak C-521/07 (*Commissie/Nederland*).
- [9] Overigens blijkt uit de conclusie van A-G Kokott van 16 juli 2009 bij deze zaak dat Italië nog een rechtvaardigingsgrond heeft aangevoerd, namelijk die op grond van een globale kijk op het belastingstelsel. De Italiaanse regering meent dat uit de opzet van het Italiaanse belastingstelsel blijkt dat in het binnenland uitgekeerd dividend uiteindelijk niet gunstiger wordt behandeld dan afvloeiend dividend. Dit omdat de globale belastingdruk bij natuurlijke binnenlandse personen die Italiaans dividend ontvangen, hetzelfde is als bronbelasting op dividend dat wordt uitgekeerd aan niet-ingezeten vennootschappen. De advocaat-generaal accepteert deze rechtvaardigingsgrond niet, nu zij stelt dat de Italiaanse regering twee verschillende situaties met elkaar vergelijkt. Zie punt 61 en 62 van de conclusie. Wij zullen in dit artikel niet ingaan op het feit dat dit argument van de Italiaanse regering weliswaar ter sprake komt in de uitspraak van het HvJ, maar dat dit dan wordt aangevoerd bij de vraag of sprake is van een discriminatie en niet bij de vraag of het discriminerende karakter van de regeling gerechtvaardigd is (zie vanaf punt 42 van het arrest).
- [10] HvJ EU 18 december 2007, zaak C-101/05 (*Skatteverket/A*), punt 54 e.v.
- [11] HvJ EU 18 december 2007, zaak C-101/05 (*Skatteverket/A*).
- [12] Zie noot 8.
- [13] Vergelijk HvJ EU 12 december 2006, zaak C-446/04 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), punt 170.
- [14] Vergelijk HvJ EU 12 december 2006, zaak C-446/04 (*Test Claimants in the FII Group Litigation*), punt 171.
- [15] Zie NTFR 2008/46.
- [16] Conclusie van A-G Jääskinen van 29 april 2010, zaak C-72/09 (*Établissements Rimbaud*), punt 37.
- [17] Zie ook V-N 2008/7.14: 'Het hof wijst ook in dit verband op de vaststelling dat, op grond van zijn eigen rechtspraak (...), belemmeringen tussen een lidstaat en een derde land 'makkelijker' kunnen worden gerechtvaardigd dan belemmeringen tussen lidstaten.'
- [18] Zie hierna, paragraaf 4.1.
- [19] HvJ EU 4 maart 2004, zaak C334/02 (*Commissie/Frankrijk*).
- [20] HvJ EU 18 december 2007, zaak C-101/05 (*Skatteverket/A*), punt 58.
- [21] Zie onder andere HvJ EU 28 januari 1992, zaak C-204/90 (*Bachmann*), punt 20 en meer recent HvJ EU 30 januari 2007, zaak C-150/04 (*Commissie/Denemarken*), punt 54 en HvJ EU 11 oktober 2007, C-451/05 (*ELISA*), punt 94 en 95.
- [22] Zie onder andere HvJ EU 8 juli 1999, C-254/97 (*Baxter*), punt 19 en 20 en HvJ EU 10 maart 2005, zaak C-39/04 (*Laboratoires Fournier*), punt 25. Daartegenover staat hetgeen A-G Jääskinen opmerkt in punt 54 van zijn conclusie bij de zaak Rimbaud (zie noot 18): 'Een doeltreffend en rechtvaardig systeem van directe belastingen kan alleen functioneren op basis van vertrouwen in de door de belastingplichtigen verstrekte informatie. (...) Om betrouwbaar te zijn, moeten de inlichtingen van de belastingplichtigen ook gecontroleerd kunnen worden door de autoriteiten. Als voorwaarde te stellen dat de door de belastingplichtige verstrekte inlichtingen gecontroleerd moet kunnen worden, lijkt mij in zijn algemeenheid niet in strijd met het evenredigheidsbeginsel'.
- [23] Conclusie van A-G Jääskinen van 29 april 2010, zaak C-72/09 (*Établissements Rimbaud*), punt 56.
- [24] HvJ EU 18 december 2007, zaak C-101/05 (*Skatteverket/A*), punt 60.
- [25] HvJ EU 18 december 2007, zaak C-101/05 (*Skatteverket/A*), punt 61.

- [26] Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe en indirecte belastingen (Publicatieblad nr. L 336, p. 15), zoals gewijzigd bij richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 (Publicatieblad nr. L 76, p. 1).
- [27] Overigens is men van plan om de inhoud van deze richtlijn te hierzien. Zie voorstel van een richtlijn van de Raad betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, COM (2009) 29 def.
- [28] Vergelijk de bijdrage van L. Pappers in M. Lang en P. Pistone, 'The EU and third countries', Kluwer, met name paragraaf 2.3; C. Peters en J. Gooijer, 'The free movement of capital and third countries: Some observations', *European Taxation* 2005, p. 475 e.v.; Conclusie A-G Wattel van 28 december 2005 bij HR 14 april 2006, nr. 41.815, m.n. punt 5.2 e.v.
- [29] Conclusie A-G Wattel van 28 december 2005 bij HR 14 april 2006, nr. 41.815, punt. 5.2.7.
- [30] HvJ EU 18 december 2007, zaak C-101/05 (Skatteverket/A.), punt 62.
- [31] OESO, Promoting transparency and exchange of information for tax purposes, A background information brief, 3 juni 2010
- [32] Zie bijvoorbeeld T. Anamourlis en L. Nethercott, 'An Overview of Tax Information Exchange Agreements and Bank Secrecy' in *Bulletin for International Taxation*, 29 oktober 2009.
- [33] OECD, Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 21 april 2010.
- [34] OECD, Promoting Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, 10 maart 2010.
- [35] Par. 2 OESO-Commentaar bij art. 26.
- [36] T. Schenk-Geers, *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, p. 95
- [37] Zie OESO Modelverdrag, Introductie par. 1 tm 3
- [38] Zie bijvoorbeeld het Zwitserse voorbehoud zoals dit luidde tot 13 maart 2009: 'Under the Swiss concept a double taxation Convention aims at avoiding international double taxation; the information necessary for the correct application and for the prevention of an abuse of such a Convention can be exchanged already within the existing framework of its provisions on the mutual agreement procedure, the reduction of taxes withheld at the source, etc. Switzerland considers a particular provision on the exchange of information as unnecessary since even such an express clause could not, according to the purposes of the Convention, provide for more than for an exchange of information necessary for the correct application and prevention of an abuse of the Convention. Accordingly Switzerland has an express reservation on the Article on the exchange of information. Geamendeerd met: 'Switzerland reserves its position on this Article. It will propose to limit the scope of this Article to information necessary for carrying out the provisions of the Convention. This reservation shall not apply in cases involving acts of fraud subject to imprisonment to the laws of both Contracting States.'
- [39] Par. 4 van het OESO-Commentaar bij art. 26.
- [40] Par. 5 van het OESO-Commentaar bij art. 26.
- [41] De intentie om de reikwijdte van de bepaling te verruimen blijkt ook uit het schrappen van het zinsdeel: 'In order to keep the exchange of information within the framework of the Convention, a limitation to the exchange of information is set so that information should be given only insofar as the national tax in question is covered by the Convention' uit het OESO-Commentaar.
- [42] Volgens par. 5 van het OESO-Commentaar bij art. 26 is het echter nog wel mogelijk te opteren voor opname van de term necessary.
- [43] Dit kan eveneens worden betoogd op grond van de goede verdragstrouw zoals deze voortvloeit uit het Verdrag van Wenen.
- [44] Par. 10.2 van het OESO-Commentaar bij art. 26.
- [45] Tussen Italië en IJsland bestaat ook een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting met uitwisselingsartikel. Dit is ondertekend in 2002, maar is pas op 1 januari 2009 van kracht geworden. Het informatie-uitwisselingsartikel is gelijk aan dat met het verdrag tussen Italië en Noorwegen.
- [46] De tekst van art. 26 Verdrag Italië-Noorwegen is identiek aan de bewoordingen in art. 26 Modelverdrag.
- [47] Commentaar van D.M. Weber bij HvJ EU 19 november 2009, zaak C-540/07 (Commissie/Italië), zoals gepubliceerd in *Highlights & Insights on European Taxation* 2010/2.