

Interactie tussen (beginselen van) primair EU-recht en geharmoniseerd (in)direct belastingrecht

WFR 2026/45

Verslag van de 16^e NOB Rondetafelbijeenkomst Europees Fiscaal Recht met als centraal thema 'Interactie tussen (beginselen van) primair EU-recht en geharmoniseerd (in)direct belastingrecht', gehouden op 30 en 31 oktober 2025 in Hotel Ernst Sillem Hoeve te Den Dolder.

1. Inleiding

Jaarlijks organiseert de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs de Rondetafelbijeenkomst Europees Fiscaal Recht, waarin actuele en praktijkrelevante onderwerpen op het gebied van recht van de Europese Unie (EU) worden besproken. Op 30 en 31 oktober 2025 vond onder leiding van Dennis Weber³ en Jorn Steenbergen⁴ de zestienste editie van deze bijeenkomst plaats met als thema 'Interactie tussen (beginselen van) primair EU-recht en geharmoniseerd (in)direct belastingrecht'.

Naarmate het fiscale recht verder europeaniseert, groeit de behoefte en noodzaak om het fiscale recht te doorgronden vanuit een Unierechtelijk perspectief. Dit brengt nieuwe invalshoeken met zich, maar roept ook fundamentele vragen op over de verhouding tussen Europese rechtsbeginselen en fiscale regelgeving. Deze verhouding stond centraal tijdens de bijeenkomst.

2. Artikel 115 VWEU als grondslag voor fiscale harmonisatie

Inleider: Korving⁵

Korving bespreekt art. 115 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU), als klassieke grondslag voor fiscale harmonisatie.

Als uitzondering op de algemene harmonisatiebepaling van art. 114 VWEU, wordt art. 115 VWEU erkend als rechtsgrondslag voor de harmonisatie van fiscale bepalingen. Art. 115 VWEU bepaalt dat de Raad van de Europese Unie (Raad) na raadpleging van het Europees Parlement en met eenparigheid van stemmen, richtlijnen vaststelt voor de onderlinge aanpassing van de wettelijke en bestuursrechtelijke be-

palingen der lidstaten welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de interne markt.

Art. 115 VWEU is dus gericht op bepalingen welke rechtstreeks van invloed zijn op de instelling of de werking van de interne markt. Dit roept de vraag op of deze bepaling kan dienen als grondslag voor elke vorm van fiscale regelgeving. Advocaat-generaal (A-G) Kokott betoogt dat de Anti-ontgaansrichtlijn (Anti-Tax Avoidance Directive, ATAD)⁶ juist een belemmering vormt op de mogelijkheden van ondernemingen om grensoverschrijdend te opereren.⁷ Het HvJ EU oordeelt namelijk ten aanzien van unilaterale antimisbruikwetgeving consequent dat het de uitoefening van de fundamentele vrijheden (en daarmee de interne markt) beperkt, maar dit onder omstandigheden gerechtvaardigd kan worden. De deelnemers bespreken of deze belemmering niet toelaatbaar zou moeten zijn, gezien het unierechtelijke misbruikbeginsel.

De rechtsgrondslag van een richtlijn kan via twee vormen van procedures aan de orde komen bij het HvJ EU. Ten eerste kunnen de instanties van de EU, de lidstaten en onder strikte omstandigheden belastingplichtigen zich bij het Gerecht dan wel het HvJ EU beroepen op de onwettigheid van de richtlijn.⁸ Waar de instanties van de EU en de lidstaten een algemeen recht hebben om de wettigheid te betwisten, geldt voor belastingplichtigen dat zij direct en individueel geraakt moeten zijn. Een arrest van het HvJ EU dat op de eerste dag van de conferentie werd gewezen illustreert de strikte eis voor individuele geraaktheid.⁹ Ten tweede kan de nationale rechter prejudiciële vragen stellen over de geldigheid van de richtlijn, waaronder de rechtsgrondslag, indien dit relevant is voor de uitkomst van de nationale procedure.¹⁰ Een recente zaak in dit kader is de verwijzing van het Belgische Grondwettelijk Hof aan het HvJ EU ten aanzien van de verenigbaarheid van de UTPR uit de Mondiale Minimum Belastingrichtlijn met, met name, Europeesrechtelijke beginselen. Korving merkt op dat de wettigheidsvariant met name lijkt ingegeven voor het herstel van duidelijke fouten in de richtlijn en dat die procedure binnen twee maanden na publicatie van de richtlijn moet zijn aangespannen. Daarmee is de variant met prejudiciële vragen flexibeler en kansrijker, hoewel het HvJ EU ook daar terug-

¹ Evita Draisma is werkzaam bij Loyens & Loeff.

² Kevin Duin is werkzaam bij Loyens & Loeff.

³ Prof. dr. D.M. (Dennis) Weber is hoogleraar aan de Universiteit van Amsterdam en als of counsel verbonden aan Loyens & Loeff.

⁴ Mr. J.J. (Jorn) Steenbergen is werkzaam bij Loyens & Loeff.

⁵ Mr. dr. J.J.A.M. (Jasper) Korving is werkzaam bij Deloitte en universitair docent aan de Universiteit Maastricht.

⁶ Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt.

⁷ Conclusie A-G Kokott, HvJ EU 22 mei 2025, C-524/23 (*Commissie/België*), r.o. 27.

⁸ Art. 263 VWEU.

⁹ HvJ EU 30 oktober 2025, C-146/24P (*Fugro NV*).

¹⁰ Art. 267 VWEU.

houdend lijkt te zijn om een richtlijn(bepaling) onverenigbaar met primair EU-recht te verklaren.

3. Fundamentele beginselen en Handvest als limieten voor de richtlijngever

Inleider: Breuer¹¹

Breuer bespreekt de fundamentele beginselen van het Handvest van de grondrechten van de EU (Handvest) en de verkeersvrijheden als limieten voor de richtlijngever.

Hij vangt aan met de beoordelingsruimte voor de EU-wetgever in het kader van het evenredigheidsbeginsel. Voor wat betreft de rechterlijke toetsing van een EU-maatregel aan het evenredigheidsbeginsel, oordeelt het HvJ EU consequent dat de EU-wetgever beschikt over een "ruime discretionaire bevoegdheid op het gebied als het onderhavige waarop van hem politieke, economische en sociale keuzes worden verlangd en waarop hij ingewikkelde beoordelingen moet verrichten".¹² Eenzelfde formulering komt terug in het oordeel van het HvJ EU in *Vlaamse Balie II*, specifiek bij de toetsing van DAC6 aan het verbod op discriminatie.¹³

De ruime beoordelingsmarge van de Uniewetgever voor wat betreft het gelijkheids- en het evenredigheidsbeginsel heeft tot gevolg dat een kennelijke schending is vereist. Het is tot op heden onduidelijk wat een kennelijke fout of schending is.

Vervolgens bespreekt Breuer het fiscale en strafrechtelijke legaliteitsbeginsel. Het HvJ EU oordeelde eerder dat wezenlijke elementen bij wet worden neergelegd.¹⁴ Het is echter niet vereist dat alle technische aspecten van de belasting uitputtend worden geregeld, zolang de belastingplichtige in staat is te voorzien wat het bedrag aan verschuldigde belasting is en wat het tijdstip is waarop de belasting moet worden bepaald. In *Vlaamse Balie II* achtte het Hof de DAC6-regels voldoende duidelijk en niet in strijd met het strafrechtelijke legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel, ondanks het gebruik van abstracte begrippen.¹⁵

Anderzijds lijkt het HvJ EU een striktere benadering te hanteren ten aanzien van het recht op privacy. Een voorbeeld van een schending van het recht op privacy is de

meldingsplicht voor advocaten onder DAC6,¹⁶ alsook de publieke toegankelijkheid van bepaalde informatie in het UBO-register.¹⁷ Hieruit blijkt dat de ruimte van de beoordelingsmarge mede afhangt van het gewicht van het grondrecht in geding, zoals het HvJ EU ook heeft erkend in de *Digital Rights Ireland*-zaak.¹⁸

4. De ATAD en het evenredigheidsbeginsel en draagkrachtbeginsel

Inleider: Vermeulen¹⁹

Vermeulen bespreekt het draagkrachtbeginsel en het evenredigheidsbeginsel in het kader van de ATAD. Hij staat specifiek stil bij een situatie waarin het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel mogelijk wordt geschonden. Dit betreft de binnenlandse situatie van woningcorporaties, die door middel van financiering van derden (in Nederland) sociale huurwoningen exploiteren. Art. 15b Wet Vpb, de Nederlandse implementatie van de earningsstrippingmaatregel in de ATAD, is onverkort van toepassing op woningcorporaties.

Voordat Vermeulen ingaat op de Unierechtelijke evenredigheid in bovenstaande situatie, wordt kort stilgestaan bij de ATAD. Het doel van de ATAD betreft bestrijding van grondslaguitholling door winstverplaatsing en tevens voorkoming van het ontstaan van additionele marktobstakels (bijvoorbeeld dubbele belasting).²⁰ De ATAD biedt in dit verband aan lidstaten diverse keuzes bij de implementatie van de earningsstrippingmaatregel. Deze keuzes waarborgen dat lidstaten tot een evenredige implementatie komen.²¹ Nederland heeft ervoor gekozen om geen uitzondering te implementeren voor woningcorporaties. Een vervolgvraag is hoe dit zich verhoudt tot het Unierechtelijke gelijkheidsbeginsel zoals vervat in het EU-Handvest.²² In het licht van dit beginsel kan volgens Vermeulen worden betoogd dat woningcorporaties niet vergelijkbaar zijn met overige (internationale) marktdeelnemers.²³ Desalniettemin worden woningcorporaties voor toepassing van art. 15b Wet Vpb gelijk behandeld met andere marktdeelnemers. Zodoende ontstaat een gelijke behandeling van ongelijke gevallen.

11 Mr. dr. A.C. (Almut) Breuer is werkzaam bij Breuer fiscale advocatuur en universitair docent aan de Universiteit Maastricht.
12 Zie: HvJ EU 17 december 2015, C-157/14 (*Neptune Distribution SNC*), r.o. 76; HvJ EU 10 december 2002, C-491/01 (*British American Tobacco (Investments) en Imperial Tobacco*), r.o. 123; HvJ EU 12 juli 2005 C-154/04 en C-155/04 (*Alliance for Natural Health e.a.*), r.o. 52.
13 HvJ EU 29 juli 2024, C-623/22 (*Belgian association of Tax Lawyers e.a.*), r.o. 26 (*Vlaamse Balie II*).
14 HvJ EU 9 mei 2019, C-566/17 (*Związek Gmin Zagłębia Miedziwego w Polkowicach Engie*), r.o. 39.
15 HvJ EU 29 juli 2024, C-623/22 (*Belgian association of Tax Lawyers e.a.*), r.o. 36-37, 42.

16 HvJ EU 8 december 2022, C-964/20 (*Belgian association of Tax Lawyers e.a.*) (*Vlaamse Balie I*).
17 HvJ EU 22 november 2022, C-37/20 en C-601/20 (*Luxemburg Business Registers*).
18 HvJ EU 8 april 2014, gevoegde zaken C-293/12 en C-594/12, (*Digital Rights Ireland*), r.o. 47.
19 Mr. dr. H. (Hein) Vermeulen is werkzaam bij PwC.
20 Lidstaat Nederland heeft hier een richtlijnvreemd doel aan toegevoegd, zijnde het gelijk behandelen van eigen vermogen en vreemd vermogen.
21 Vgl. art. 4 ATAD.
22 Zie o.a. Titel III van het Handvest.
23 Dit aangezien woningcorporaties onderworpen zijn aan de Woningwet, o.a. geen eigen vermogen kunnen aantrekken, weinig liquiditeit mogen aanhouden en deze moeten aanwenden ten behoeve van de sector.

Vermeulen gaat vervolgens kort in op de vraag of het Unierecht ook het draagkrachtbeginsel als algemeen beginsel van primair Unierecht zou kunnen erkennen. Ook als het beginsel (nog) niet wordt erkend, dan sluit dat niet uit dat het HvJ EU het draagkrachtbeginsel in de toekomst alsnog in aanmerking neemt. Het HvJ EU heeft immers eerder rechtsbeginselen ontwikkeld die voorkomen in de grondwetten van lidstaten, zoals het beginsel van een eerlijk proces.²⁴

Voorts wordt gewezen op een tweetal relevante uitspraken in de btw waaruit het toepassingsbereik van het primaire Unierecht nader volgt in situaties waarin nationale wetgeving dient ter implementatie van (secundair) Unierecht.²⁵ Uit deze uitspraken leidt Vermeulen af dat zowel nationale maatregelen als maatregelen van instellingen van de Unie aan primair Unierecht kunnen worden getoetst. Uit deze rechtspraak volgt verder dat lidstaten hun discretionaire bevoegdheid om uitvoering te geven aan een richtlijn als secundair Unierecht moeten uitoefenen met eerbiediging van het primaire Unierecht en de algemene beginselen daarvan. Specifiek ten aanzien van het evenredigheidsbeginsel houdt dit volgens het HvJ EU in dat lidstaten middelen moeten aanwenden waarmee het door het nationale recht nagestreefde doel doeltreffend kan worden bereikt, doch waarmee tegelijk de doelstellingen en beginselen van de betrokken Unieregeling zo min mogelijk worden aangetast.²⁶ Dit geldt ook voor minimumharmonisatie, zoals de ATAD, hetgeen eveneens door de Nederlandse wetgever is erkend.²⁷

Een en ander toepassend op de casus van de woningcorporaties, concludeert Vermeulen dat de “robuuste” Nederlandse implementatie van art. 4 ATAD (earningsstrippingmaatregel) zijns inziens de Unierechtelijke evenredigheidstoets niet doorstaat. Deze robuuste implementatie treft dergelijke Nederlandse woningcorporaties immers onevenredig hard, terwijl dit gezien het doel van de ATAD en de door de ATAD aangeboden keuzes voorkomen had moeten worden.

5. Dubbele belasting als gevolg van toepassing ATAD

*Inleider: Stevens*²⁸

Stevens bespreekt de problematiek rondom dubbele belasting als gevolg van de implementatie van ATAD. Hij schetst hoe de ATAD, en in het bijzonder de Controlled Foreign Company (CFC), als hoofddoel heeft het tegengaan van uit-

holling van de belastinggrondslagen op de interne markt en de verschuiving van winsten weg uit de interne markt.

Volgens de preambule van de ATAD moeten deze regels ook voorkomen dat er andere marktobstakels, zoals dubbele heffing, ontstaan. Besproken wordt of de voorkoming van dubbele belasting een neven doel is of eerder een uitdrukking van het evenredigheidsbeginsel.

Stevens illustreert de knelpunten aan de hand van twee casus. De eerste casus betreft het zogenoemde Model A²⁹ uit de ATAD waarbij toerekening van passieve inkomensbestanddelen van een CFC plaatsvindt. Dit systeem is geïmplementeerd door Nederland. Een belangrijk knelpunt van Model A is dat er niet geregeld is wat er gebeurt als twee landen de CFC-regels invoeren en beide gaan bijheffen. In de Nederlandse context is bovendien niet voorzien in een regeling voor dubbele belasting binnen Nederland als gevolg van het CFC-regime. Volgens het OESO-rapport zou dit moeten worden ondervangen, maar deze lacune is zowel in de richtlijn als in de Nederlandse implementatie blijven bestaan. In de parlementaire geschiedenis is door de staatssecretaris opgemerkt dat dit een gevolg is van een robuuste implementatie in lijn met art. 3 ATAD, maar tijdens de bijeenkomst werd besproken dat ook de implementatievrijheid onder art. 3 ATAD op gespannen voet kan staan met het evenredigheidsbeginsel.

De tweede casus betreft de infractieprocedure over de Belgische implementatie van de CFC-regels. België heeft ervoor gekozen om de regeling voor verrekening van onderliggende vennootschapsbelasting van de CFC³⁰ niet te implementeren. De Belgische wetgever stelt dat implementatie niet noodzakelijk is omdat art. 3 ATAD lidstaten toestaat verder te gaan dan de minimumeisen van de richtlijn. Nederland heeft zich in deze procedure achter België geschaard. A-G Kokott concludeert in de recent gepubliceerde conclusie³¹ dat België de regeling niet hoeft om te zetten in een nationale regeling omdat deze teleologisch gezien enkel op Model A-situaties zou moeten zien, terwijl België Model B heeft geïmplementeerd. Volgens Kokott zou in een implementatie van Model B het CFC-land moeten afzien van heffing op basis van art. 6 ATAD of arbitrage. Dubbele belasting kan zich dan niet voordoen. Er werd besproken dat Kokott ervan uit lijkt te gaan dat art. 6 ATAD aan beide kanten werkt en dat beide staten hetzelfde misbruikbegrip hanteren, wat door de aanwezigen als onwaarschijnlijk wordt beschouwd. Ook werd opgemerkt dat, de redenering van Kokott volgend, er geen soelaas geboden lijkt te worden voor situaties waarin geen belastingverdrag van toepassing is.

²⁴ Vgl. A.C. Breuer, 'Op weg naar een Unierechtelijk fiscaal draagkrachtbeginsel?', *MBB* 2025/21.

²⁵ HR 20 december 2024, 21/02456, *BNB* 2025/29 en HvJ EU 14 november 2024, C-613/23 (*KL*).

²⁶ HvJ EU 14 november 2024, C-613/23 (*KL*), r.o. 24.

²⁷ *Kamerstukken II* 2018/19, 35030, nr. 7, p. 2 en 3.

²⁸ Prof. dr. A.J.A. (Ton) Stevens is hoogleraar Vennootschapsbelasting aan Tilburg University en als of counsel verbonden aan Loyens & Loeff.

²⁹ De ATAD biedt twee alternatieve systemen. Model A is opgenomen in art. 7(2), onderdeel a ATAD.

³⁰ Art. 8(7) ATAD.

³¹ Conclusie A-G Kokott, HvJ EU 22 mei 2025, C-524/23 (*Commissie/België*).

6. Enkele opmerkingen bij de-facto-discriminatiejurisprudentie van het HvJ EU

*Inleider: Kemmeren*³²

Kemmeren staat stil bij *de-facto*-discriminatiejurisprudentie van het HvJ EU in het kader van de directe belastingen. In dit verband wordt in kaart gebracht op welke gebieden *de-facto*-discriminatie een rol speelt, of hiertussen verbanden kunnen worden afgeleid alsmede of de jurisprudentie van het HvJ EU voldoet aan het toetsingskader zoals opgesteld door Kemmeren.

Volgens Kemmeren moet worden nagegaan of de jurisprudentie van het HvJ EU bijdraagt aan: (i) de ontwikkeling van de interne markt;³³ (ii) de erkenning van 27 verschillende belastingjurisdicties;³⁴ (iii) de open markteconomie met vrije mededinging;³⁵ (iv) de efficiënte allocatie van productiefactoren;³⁶ (v) de bevordering van toepassing van het draagkracht-, direct-profijt- en oorsprongsbeginsel;³⁷ en (vi) de duurzame ontwikkelingsdoelstellingen van de Verenigde Naties.

De nadere invulling van het verbod van discriminatie wordt vervolgens behandeld door Kemmeren. Evenals het verschillend behandelen van gelijke gevallen zonder rechtvaardiging omvat het discriminatieverbod ook het gelijk behandelen van verschillende gevallen.³⁸ Dit verbod omvat voorts *de-facto*-discriminatie.³⁹ Omgekeerde discriminatie is daarentegen wel toegestaan.⁴⁰ Het verbod van discriminatie is uitgewerkt in de fundamentele vrijheden en maakt deel uit van het overkoepelende verbod van belemmering.⁴¹ Dit overkoepelende verbod omvat ook non-discriminatoire belemmeringen.⁴² In de kern gaat het bij belemmeringen om het bevoordelen van interne handel ten nadele van intracommunautaire handel.⁴³

Voorts staat Kemmeren stil bij staatssteun en het doel van de staatssteunbepalingen, die volgens het HvJ EU een noodzakelijke aanvulling vormen op de vrijverkeersbepalingen.⁴⁴ Het doel is, evenals bij de verkeersvrijheden, om onvervalste concurrentie binnen de interne markt te garanderen. Verder wordt stilgestaan bij de mogelijke sa-

menloop van strijd met de fundamentele vrijheden en verboden staatssteun en de vraag of er een rangorde te erkennen is. Kemmeren geeft aan dat doel en strekking van de nationale regeling in dit verband leidend zijn en dat de uitleg daarvan voorbehouden is aan nationale rechters. Bij een samenloop is het volgens Kemmeren zodoende aan de nationale rechters om een rangorde vast te stellen.

In het kader van staatssteun is selectiviteit in beginsel de belangrijkste voorwaarde. Selectiviteit kan zich zowel *de facto* als *de jure* voordoen. *De-facto*-selectiviteit vormt volgens Kemmeren een verband met de verkeersvrijheden, in het specifiek *de-facto*-discriminatie en vult dit concept nader aan. Dit past goed in het systeem waarbij de staatssteunbepalingen complementair zijn aan de bepalingen inzake het vrije verkeer.

Kemmeren concludeert dat de rechtspraak van het HvJ EU inzake *de-facto*-discriminatie en selectiviteit aan de voorwaarden voldoet die in het toetsingskader zijn gecreëerd. *De-facto*-discriminatie speelt een rol op het gebied van zowel staatssteun als de fundamentele vrijheden. De nadruk ligt in dit verband op het (economische) effect van de desbetreffende maatregel. Aan *de-facto*-discriminatie en *de-facto*-selectiviteit ligt hetzelfde concept ten grondslag waardoor beide (*de facto*) gelijk zijn aan elkaar. Hierdoor ontstaan coherente systemen op het gebied van de vrijheden en staatssteun die volgens Kemmeren geen aanpassing behoeven.

7. Toepassing van het evenredigheidsbeginsel onder de Btw-richtlijn

*Inleider: Merckx*⁴⁵

Merckx bespreekt hoe het evenredigheidsbeginsel doorwerkt in fundamentele btw-onderwerpen, alsmede in discretionaire bepalingen en sancties.

Het recht op aftrek van voorbelasting vormt een kernbeginsel van het btw-stelsel en waarborgt de neutraliteit daarvan. Volgens vaste rechtspraak van het HvJ EU mag aftrek van voorbelasting in beginsel niet worden geweigerd indien niet aan formele voorwaarden is voldaan, zolang aan de materiële vereisten is voldaan. De Belastingdienst mag bewijzen verlangen dat is voldaan aan de materiële voorwaarden, maar dit moet noodzakelijk en evenredig zijn.⁴⁶ Ontbreken facturen volledig, dan kan aftrek niet plaatsvinden. Het evenredigheidsbeginsel wordt dan niet geschonden. Het vereiste van het in bezit zijn van een factuur verzekert de btw-inning en het toezicht daarop door de belastingautoriteiten; de belastingplichtige heeft normaal gesproken niet betaald voor de goederen of diensten

32 Prof. mr. E.C.C.M. (Eric) Kemmeren is hoogleraar aan de Tilburg University en als of counsel verbonden aan EY.

33 Vgl. art. 3 VEU en art. 26(2) VWEU.

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

35 Vgl. art. 119 VWEU en art. 120 VWEU.

36 Vgl. art. 120 VWEU.

37 Vgl. HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93 (*Schumacker*) en HvJ EU 29 november 2011, C-371/10 (*National Grid Indus*).

38 Vgl. HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93 (*Schumacker*).

39 Vgl. HvJ EU 7 september 2004, C-319/02 (*Manninen*).

40 Vgl. HvJ EU 23 februari 2006, C-513/03 (*Van Hilten-van der Heijden*).

41 Vgl. art. 21, 45, 49, 56 en 63 VWEU.

42 Vgl. HvJ EU 30 januari 2020, C-156/17 (*Köln-Aktienfonds Deka*).

43 Vgl. Conclusie A-G Maduro, HvJ EU 7 april 2005, C-446/03 (*Marks & Spencer*).

44 Vgl. HvJ EU 17 november 2009, C-169/08 (*Regione Sardegna*) voor een mogelijke samenloop.

45 Prof. mr. dr. M.M.W.D. (Madeleine) Merckx is hoogleraar aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en partner bij BDO.

46 HvJ EU 4 september 2025, C-726/23 (*Arcomet Towercranes*).

voordat hij een factuur heeft ontvangen.⁴⁷ Slechts in uitzonderingssituaties (zoals in geval van fraude en misbruik) kan de aftrek van voorbelasting worden geweigerd, ondanks dat aan de materiële voorwaarden is voldaan. Het voorgaande geldt ook voor teruggaaf van buitenlandse btw en voor de toepassing van het nultarief voor intra-communautaire leveringen. In deze context roept het voorstel voor btw in het digitale tijdperk (VAT in the Digital Age, of ViDA) vragen op.⁴⁸ ViDA bevat een voorstel om het nultarief te weigeren bij ontbrekende of onjuiste digitale rapportage en om aftrek te weigeren indien geen correcte e-factuur is uitgereikt. De vraag rijst of dit verenigbaar is met het evenredigheidsbeginsel en houdbaar gezien de vaste lijn van jurisprudentie van het HvJ EU.

Het evenredigheidsbeginsel speelt ook een rol in de jurisprudentie van het HvJ EU ten aanzien van fraude. Het HvJ EU verlangt dat marktdeelnemers alles doen wat redelijkerwijs van hen kan worden verwacht om btw-fraude te voorkomen. De Belastingdienst mag echter niet zijn controletaken afschuiven op belastingplichtigen door hen te verplichten tot complexe en grondige controles van leveranciers. Zo hoeft de belastingplichtige niet na te gaan of de opsteller van de factuur belastingplichtig is en zijn btw-verplichtingen nakomt.

Op grond van art. 90 Btw-richtlijn kan btw worden teruggevorderd bij oninbare vorderingen. In lijn met het evenredigheidsbeginsel heeft het HvJ EU bepaald dat de maatstaf van heffing mag worden verlaagd zodra een vordering oninbaar blijkt en later weer verhoogd kan worden indien alsnog betaald wordt. Dit voorkomt dat belastingplichtigen moeten wachten tot definitieve oninbaarheid. Dit principe is inmiddels in Nederlandse wetgeving opgenomen, hoewel dit niet expliciet uit de richtlijn volgt.

Tot slot verdient het opmerking dat sancties onder de nationale bevoegdheid vallen, maar alsnog moeten voldoen aan het Unierechtelijke evenredigheidsbeginsel. De sancties moeten volgens de rechtspraak van het HvJ EU afgestemd zijn op aard en ernst van de overtreding en in verhouding staan tot de gedragingen van de belastingplichtige.

8. Recente ontwikkelingen in Europese belastingzaken

*Inleider: Langer*⁴⁹

Tijdens het onderdeel over recente ontwikkelingen in Europese belastingzaken gaf Langer een waardevolle presen-

tatie over de Nederlandse betrokkenheid bij (fiscale) zaken voor het HvJ EU. Langer schetste allereerst hoe de Nederlandse inbreng bij zaken voor het HvJ EU tot stand komt. Nederland wordt in Hofzaken vertegenwoordigd door de agenten van het Hofcluster, dat onderdeel is van de afdeling Europees recht van de Directie Juridische Zaken van het Ministerie van Buitenlandse Zaken. Alle verwijzingsuitspraken en directe zaken worden door Buitenlandse Zaken interdepartementaal verspreid. Het relevante beleidsministerie beslist of Nederlandse inbreng in de schriftelijke en/of mondelinge fase opportuun is. De agenten van het Hofcluster hebben op dit punt een adviserende rol als een beleidsdepartement daarom vraagt.

Vervolgens kwamen de cijfers van de procedures voor het Hof aan bod. Een opvallende trend is de daling van het aantal prejudiciële vragen vanuit Nederland: in 2024 waren dit er slechts 19, terwijl Nederland in het verleden tot de koplopers behoorde. Tegelijkertijd valt op dat relatief nieuwe lidstaten, zoals Bulgarije en Roemenië, juist vaker prejudiciële vragen stellen, met name op het gebied van strafrecht en privacy. Volgens Langer is de daling in Nederland niet eenvoudigweg te verklaren door een grotere duidelijkheid van het recht. De voortdurende stroom aan nieuwe richtlijnen, zoals DAC6, zorgt immers voor blijvende complexiteit en interpretatievraagstukken.

Ook werd stilgestaan bij een belangrijke organisatorische ontwikkeling bij het HvJ EU in 2024. Sinds 1 oktober 2024 is ook het Gerecht bevoegd om uitspraak te doen in prejudiciële zaken die betrekking hebben op vijf afgebakende onderwerpen, waaronder het gemeenschappelijke btw-stelsel, accijnzen en het douanewetboek. Om de kwaliteit van de rechtspraak te waarborgen, hebben rechters van het Gerecht inhoudelijke trainingen gehad en zijn er diverse waarborgen ingebouwd, zoals de aanwijzing van een A-G in elke zaak, de invoer van een revisieprocedure en de instelling van een 'tussenkamer' van negen rechters. De overheveling van specifieke zaken naar het Gerecht wordt gezien als een voorbeeld van de gewenste specialisatie van het HvJ EU.

Vervolgens werd er ingegaan op de betekenis van (het ontbreken van) een A-G-conclusie. Besproken werd dat in elke zaak een A-G aangewezen wordt, maar dat zij zelf bepalen of ze een conclusie uitbrengen of niet. Als een zaak zonder A-G-conclusie afgedaan wordt, kan men doğaans afleiden dat de A-G de zaak duidelijk vindt en geen vragen heeft over de toepassing van het nationale recht.

Ten slotte ging Langer in op de mogelijkheden om de wetgeving van richtlijnen ter discussie te stellen. In een infractieprocedure geldt als uitgangspunt dat al het recht waarop de Commissie zich beroept, geldig is. Alleen bij behandeling door de Grote Kamer kan het HvJ EU ambtshalve iets zeggen over de geldigheid van dat recht. In een prejudiciële procedure moet elke nationale rechter prejudiciële vragen stellen in geval van twijfel over de geldig-

⁴⁷ HvJ 29 april 2004, C-152/02 (*Terra Baubedarf*).

⁴⁸ Europese Commissie (Commissie), *VAT in the Digital Age (ViDA)*, voorstel aangenomen op 11 maart 2025.

⁴⁹ Prof. mr. dr. J. (Jurian) Langer is werkzaam als hoofd van het Expertisecentrum Europees Recht van het Ministerie van Buitenlandse Zaken en als 'agent' (procesgemachtigde) van de Nederlandse regering in procedures bij het HvJ EU.

heid van het Unierecht. Dit in tegenstelling tot interpretatievragen waarbij enkel de hoogste nationale rechter verplicht is om prejudiciële vragen te stellen.

9. Actualiteiten misbruik van de Moeder-dochterrichtlijn

*Inleider: Marres*⁵⁰

Tot slot behandelt Marres enige ontwikkelingen ten aanzien van misbruik van de Moeder-dochterrichtlijn (MDR).⁵¹ Onder andere in het licht van recente arresten van de Hoge Raad ten aanzien van misbruik.

Marres analyseert recente ontwikkelingen rondom misbruik van de MDR, mede naar aanleiding van de arresten van de Hoge Raad van 18 juli 2025 over art. 4 lid 3 onderdeel c Wet DB 1965, de codificatie van art. 1 lid 2 MDR.⁵² Centraal staat de vergelijking tussen het door het HvJ EU gehanteerde misbruikbegrip en de interpretatie door de Hoge Raad.⁵³ Volgens Marres sluit de Hoge Raad grotendeels aan bij het Unierecht door de in de Nederlandse wetsgeschiedenis als subjectieve en objectieve toets aangeduide criteria als indicaties van misbruik te beschouwen: als daaraan is voldaan, dan is, behoudens tegenbewijs, het subjectieve element van misbruik aanwezig. Daarmee wordt een interpretatie gehanteerd die tracht aan te sluiten bij de jurisprudentie van het HvJ EU en tegelijkertijd betekenis toekent aan de uitlatingen in de wetsgeschiedenis. Toch ziet Marres een ommissie: de Hoge Raad lijkt te veronderstellen dat wanneer het subjectieve element van misbruik aanwezig is, automatisch ook het EU-objectieve element ('doelvereiste') vervuld is. Marres betoogt dat dit niet zonder nader onderzoek naar het doel van de richtlijn kan worden aangenomen. Pas na vaststelling dat een belastingvoordeel het doel van de MDR ondermijnt, kan sprake zijn van misbruik. Dit onderzoek ontbreekt volgens Marres in het arrest.

Bij het vaststellen of fiscale voordelen doelondermijnend zijn, moet het algehele fiscale effect worden bekeken om het hoofddoel van de constructie te bepalen.⁵⁴ Dat wil niet per se zeggen dat alle fiscale voordelen het doel van de richtlijn kunnen ondermijnen. Uit het *Nordcurrent*-arrest leidt Marres af dat enkel voordelen uit hoofde van de

richtlijn als doelondermijnend kunnen gelden.⁵⁵ Weber onderschrijft deze visie.⁵⁶

Het HvJ EU omschrijft het doel van de MDR als het waarborgen van fiscale neutraliteit tussen binnenlandse en grensoverschrijdende situaties, met name ter voorkoming van dubbele belasting.⁵⁷ Dit doel geldt niet wanneer de uiteindelijk gerechtigde buiten de EU is gevestigd, omdat vrijstelling dan kan leiden tot niet-belasting van dividenden binnen de EU.⁵⁸ In dit kader bespreekt Marres of uitstel van heffing misbruik kan vormen. Op basis van het arrest van 18 juli 2025 concludeert Marres dat de Hoge Raad voor grensoverschrijdende situaties geen onderscheid lijkt te maken tussen belastinguitstel en belastingafstel. Dit roept de vraag op of binnenlandse en grensoverschrijdende situaties vergelijkbaar zijn voor misbruikbestrijding. Hof Amsterdam en A-G Wattel menen van niet, omdat in grensoverschrijdende gevallen de Nederlandse dividendbelastingclaim verloren gaat.⁵⁹ Marres betoogt echter dat, gezien het doel van de MDR (fiscale neutraliteit), beide situaties moeilijk ongelijk te achten zijn.

Indien men aanneemt dat beide situaties vergelijkbaar zijn, rijst de vraag of binnenlandse uitstelstructuren eveneens misbruik opleveren. Gezien jurisprudentie waarin uitstel van inkomstenbelasting geen misbruik vormt, acht Marres dit onwaarschijnlijk.⁶⁰ Dit maakt de conclusie van de Hoge Raad in het arrest van 18 juli 2025 lastig te plaatsen. Ook blijft de vraag of een juiste toepassing van het EU-objectieve element tot een andere uitkomst had geleid.

Tot slot bespreekt Marres kunstmatigheid: bepalend is of een deelneming aan een materiële onderneming kan worden toegerekend.⁶¹ Bij bevestiging is geen sprake van kunstmatigheid en dus geen misbruik. Het blijft onzeker hoe om moet worden gegaan met belangen die geen beleggingen vormen, maar waarbij feitelijke aansturing ontbreekt.

50 Prof. mr. dr. O.C.R. (Otto) Marres is partner bij Lubbers, Boer & Douma en hoogleraar aan de Universiteit van Amsterdam.

51 Richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten.

52 HR 18 juli 2025, 22/02691, *BNB* 2025/122 en 22/02695, *BNB* 2025/123.

53 Zie voor het door het HvJ EU gehanteerde misbruikbegrip bijvoorbeeld HvJ EU 3 april 2025, C-228/24 (*Nordcurrent*).

54 HvJ EU 3 april 2025, C-228/24 (*Nordcurrent*), r.o. 52 en 53.

55 Idem, r.o. 53.

56 Vgl. onderdeel 13 van de noot van Weber bij het *Nordcurrent*-arrest in *FED* 2025/86.

57 HvJ EU 26 februari 2019, C-116/16 and C-117/16 (*T Danmark Y Denmark*), r.o. 78-80.

58 Idem, r.o. 112-113.

59 Hof Amsterdam 15 juni 2022, 20/00439, r.o. 5.3.18 en conclusie A-G Wattel 9 juni 2023, 22/02695, r.o. 5.20.

60 HR 15 juni 1994, 28/787, *BNB* 1994/231. Dit geldt volgens Marres logischerwijze ook voor uitstel van heffing van dividendbelasting, gelet op de functie van de dividendbelasting als voorheffing op de inkomsten- en vennootschapsbelasting.

61 HR 18 juli 2025, 22/02695, *BNB* 2025/123, r.o. 5.4.1.