

Interpretatiemethoden van het Hof van Justitie in belastingzaken: een kwantitatieve analyse

Harm van den Broek

1. INLEIDING

Het promotieonderzoek van Leny de Groot-van Leeuwen betrof de samenstelling en denkbeelden van de rechterlijke macht in Nederland.¹ In haar functie als hoogleraar rechtspleging heeft zij onderzoek verricht naar de controlemechanismen ten aanzien van de rechter, de bemoeienis van rechters met wetgeving en het vertrouwen van burgers in de rechter. Het leek mij hierbij passend om te onderzoeken welke interpretatiemethoden het Hof van Justitie van de Europese Unie in Luxemburg feitelijk hanteert bij de interpretatie van Europese fiscale regelgeving. In het bijzonder staat de vraag centraal in hoeverre het Hof van Justitie zich in zijn jurisprudentie over de zogenoemde Moeder-dochterrichtlijn bedient van de historische interpretatiemethode.

2. DE HISTORISCHE INTERPRETATIEMETHODE ONDER EUROPEES RECHT

De klassieke interpretatiemethodes

Net zoals nationaalrechtelijke bepalingen behoeven ook Europeesrechtelijke bepalingen interpretatie. Gezien de verschillende context van deze bepalingen kunnen daarbij niet zonder meer dezelfde interpretatiemethoden gehanteerd worden. In de zaak *CILFIT* gaf het Hof van Justitie aan welke methoden moeten worden gebruikt bij de interpretatie van secundair EU-recht. Zo zijn de teksten van gemeenschapsrecht, die in verscheidene talen zijn opgesteld, alle gelijkelijk authentiek. De uitlegging van een bepaling van gemeenschapsrecht vereist dan ook een vergelijking van de verschillende taalversies (tekstuele interpretatie). Het gemeenschapsrecht hanteert een eigen terminologie waarbij rechtsbegrippen niet noodzakelijkerwijs dezelfde inhoud hebben als in de verschillende rechtssystemen (autonome interpretatie). Ten slotte moet elke bepaling in haar context worden geplaatst en worden uitgelegd in het licht van dit recht in zijn geheel (contextuele interpretatie) en van zijn doelstellingen (teleologische interpretatie). Bij de interpretatie van secundair gemeenschapsrecht speelt de totstandkominggeschiedenis ervan vrijwel geen

1 De Groot-van Leeuwen 1991.

rol van betekenis. Dit kan worden verklaard uit het feit dat, in tegenstelling tot de parlementaire geschiedenis van nationale wetgeving, de voorbereidende documenten betreffende secundair gemeenschapsrecht tot 2001 geheim waren. Toen de Tweede Kamer aan de regering verzocht de Europese voorbereidende documenten ter zake van de totstandkoming van de Moeder-dochterrichtlijn te overleggen, wees de regering dit verzoek dan ook af.² Als gevolg hiervan wordt in de fiscale literatuur vrijwel geen aandacht aan de historische methode besteed bij de interpretatie van Europese fiscale richtlijnen.³

De historische interpretatiemethode

Bij gebrek aan duidelijkheid omtrent de bedoelingen van de Europese wetgever bestaan er vaak grote moeilijkheden om inhoud te geven aan begrippen en bepalingen van een richtlijn. De historische interpretatiemethode kan daarbij niet bij voorbaat worden afgeschreven. In lijn met het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht ligt het op zich juist voor de hand dat gebruik wordt gemaakt van de door Lidstaten en de Europese Commissie bij de totstandkoming van de richtlijn opgestelde documenten. Uiteraard valt of staat de historische interpretatiemethode met de toegankelijkheid van dergelijke documenten.

In de praktijk acht het Hof van Justitie voorbereidende documenten ter zake van secundair gemeenschapsrecht soms van doorslaggevend belang.⁴ In de gevoegde zaken *Direct Cosmetics* en *Laughtons II* verwees het Hof naar 'de historische achtergrond van artikel 27' van de BTW-richtlijn en leidde uit een vergelijking tussen de Tweede BTW-richtlijn en de latere Zesde BTW-richtlijn af dat de wetgever kennelijk een nieuwe element heeft willen introduceren.⁵ In de zaak *Gemeente Emmen* oordeelde het Hof dat het begrip 'bouwterrein' in de BTW-richtlijn naar nationaal recht geïnterpreteerd moest worden, aangezien Lidstaten de definitie die was opgenomen in het oorspronkelijke richtlijnvoorstel hadden verworpen.⁶ Later oordeelde het Hof in de *Kuwait Petroleum* zaak als volgt: 'wordt deze uitlegging bovendien bevestigd door de ontstaansgeschiedenis van artikel 5, lid 6, van de Zesde richtlijn'.⁷ En in 2012 oordeelde het Hof in de zaak *3D I* dat een specifieke interpretatie van de

2 *Kamerstukken II* 1991/92, 22 334, nr. 4, p. 6; nr. 5, p. 8; nr. 7, p. 7.

3 Een uitzondering hierop vormt de dissertatie van Van den Broek (2012) inzake de Fusierichtlijn 1990/434.

4 De Waele 2009, p. 88; Arnulf 2006, p. 187-190; Terra & Kajus 2004, p. 221; Brandsma 2011, p. 50.

5 Terra & Kajus 2004, p. 220.

6 Terra & Kajus 2004, p. 220.

7 Terra & Kajus 2004, p. 221.

fiscale faciliteiten in de Fusierichtlijn 'steun [vindt] in de ontstaansgeschiedenis van richtlijn 90/434'. Het Hof van Justitie erkent dus ook in fiscalibus uitdrukkelijk de relevantie van de historische interpretatiemethode. Het Hof vergelijkt daarbij gepubliceerde richtlijnen, concept-richtlijnen en inmiddels vervallen richtlijnen.

Fiscale zaken waarin het Hof zijn oordeel baseert op andere historische documenten dan gepubliceerde (concept) richtlijnteksten, zoals raadsnotulen, worden in de literatuur niet vermeld. Met ingang van 2001 verschaft de Europese Transparantie Verordening 1049/2001 iedere EU burger het recht op toegang tot de Europese archieven met documenten betreffende de totstandkominggeschiedenis van Europese regelgeving.⁸ Deze archieven bevatten de gemotiveerde tekstvoorstellen van Lidstaten naar aanleiding van voorgestelde richtlijnteksten alsmede onderlinge afspraken tussen Lidstaten over de interpretatie van richtlijnen.⁹ Tegenwoordig publiceert de Europese Commissie de totstandkominggeschiedenis van recente richtlijnen grotendeels online. Hiermee heeft de Transparantie Verordening nieuwe kansen geschapen voor de historische interpretatiemethode bij de uitleg van secundair gemeenschapsrecht.

3. EUROPESE JURISPRUDENTIE INZAKE DE MOEDER-DOCHTERRICHTLIJN

Dit roept de vraag op van welke interpretatiemethoden het Hof van Justitie zich in de praktijk bedient en in hoeverre daarbij de historische interpretatiemethode een rol van betekenis speelt. De auteur heeft hiertoe de jurisprudentie van het Hof van Justitie ter zake van de zogenoemde Moeder-dochterrichtlijn onderzocht.

De Moeder-dochterrichtlijn 90/435 en de Fusierichtlijn 90/434 waren de eerste Europese richtlijnen op het gebied van de directe belastingen. Beide richtlijnen werden in 1990 aangenomen en moesten in 1992 door de Lidstaten zijn geïmplementeerd. Het doel van de Moeder-dochterrichtlijn is te voorkomen dat bedrijfswinsten van groepen van vennootschappen meerdere malen worden belast: eerst bij de dochtermaatschappij die de bedrijfsactiviteiten verricht en vervolgens bij haar moedermaatschappij op het moment dat de winst als dividend wordt uitgekeerd aan de moedermaatschappij. Hiertoe bepaalt de richtlijn dat het land van de moedermaatschappij ofwel de dividenden vrij moet stellen van belasting, ofwel deze mag belasten, maar daarbij een aftrek moet verlenen van de door de dochtermaatschappij betaalde

8 Fleuren 2009, p. 164, betoogt dat archiefonderzoek noodzakelijk kan zijn om tot een juiste uitleg van de oorspronkelijke betekenis van een (grond)wettekst te komen.

9 Van den Broek 2012, p. 705-707, publiceerde de tekst van de afspraken tussen Lidstaten inzake de Fusierichtlijn 90/434.

winstbelasting. Bovendien moet het land van de dochtermaatschappij afzien van een bronheffing (zoals dividendbelasting) over de uitgekeerde winsten.

De meest wezenlijke begrippen, zoals 'uitdeling van winst' en 'bronheffing', worden echter in de richtlijn niet gedefinieerd. Daar komt bij dat de uiteindelijke richtlijntekst aanzienlijk afwijkt van het oorspronkelijke richtlijnvoorstel uit 1969, zodat de oorspronkelijke toelichting op het richtlijnvoorstel slechts een beperkte waarde heeft. Dit heeft geleid tot veel rechtsonzekerheid¹⁰ en tot procedures voor het Hof van Justitie.

4. DE DOOR HET HOF VAN JUSTITIE GEHANTEERDE INTERPRETATIEMETHODEN

Sinds 1992 heeft het Hof van Justitie vijftien arresten gewezen over de Moeder-dochterrichtlijn. In de navolgende paragrafen wordt onderzocht welke interpretatietechnieken het Hof hoe frequent daarbij heeft toegepast. Per interpretatiemethode volgt een tabel met enkele illustratieve citaten uit deze jurisprudentie gevolgd door een korte bespreking.

Tekstuele interpretatie

Tabel 1 hieronder bevat ter illustratie enkele van de 29 citaten van het Hof van Justitie waarin de tekstuele interpretatiemethode is gehanteerd.

Tabel 1. Enkele citaten van het Hof van Justitie waarin de tekstuele interpretatiemethode is gehanteerd

| <i>Overweging Hof van Justitie</i> | <i>Zaken</i> |
|---|-------------------------|
| 'Uit de tekst van de bepaling in alle taalversies, behalve de Deense' | Denkavit-Vitic-Voormeer |
| 'Uit het gebruik van de tegenwoordige tijd' | Denkavit-Vitic-Voormeer |
| 'dat uit het gebruik van de woorden 'zich onthouden van belasten' en niet van 'vrijstellen' niet kan worden afgeleid' | Cobelfret, KBC Bank |
| 'Met name bepaalt artikel 4 niet dat de door de moedermaatschappij ontvangen dividenden slechts onbelast dienen te blijven indien er sprake is van andere belastbare winst' | Cobelfret, KBC Bank |
| 'de bedoelde rechtsvormen uitdrukkelijk bij name worden genoemd. Deze laatste techniek impliceert dat de opsomming limitatief is' | Gaz de France |

¹⁰ Terra & Wattel 2012, pp. 306, 309, 319-322, 324-330; Brandsma 2011, pp. 210-234.

Relatief vaak baseert het Hof zijn uitspraken op een tekstuele interpretatie van de richtlijn. De richtlijntekst zelf biedt dan voldoende aanknopingspunten voor een conclusie. Zo acht het Hof de richtlijn alleen van toepassing op de in de bijlage genoemde vennootschapsvormen en wijst het Hof een uitbreiding van het bereik van de richtlijn 'naar analogie' af. Ook houdt het Hof strikt vast aan de minimumomvang van de deelneming van de moedermaatschappij in de dochtermaatschappij. Ook als de richtlijn niet voorziet in uitzonderingen, mogen de lidstaten die niet zelf invoeren. In slechts één uitspraak vergelijkt het Hof de verschillende taalversies van de richtlijn. Waar de richtlijn daarentegen niet bepaalt op welke wijze Lidstaten een bepaald resultaat dienen te bereiken, laat het Hof de Lidstaten daarbij keuzevrijheid. In veel gevallen volstaat echter een tekstuele interpretatie niet. Zo constateert het Hof dat de richtlijn geen definitie bevat van de begrippen 'liquidatie' en 'bronheffing'.

Contextuele interpretatie

Tabel 2 hieronder bevat ter illustratie enkele van de 22 citaten van het Hof van Justitie waarin de contextuele interpretatiemethode aan de orde is.

Tabel 2. Enkele citaten van het Hof van Justitie waarin de contextuele interpretatiemethode is gehanteerd

| <i>Overweging Hof van Justitie</i> | <i>Zaken</i> |
|---|--|
| 'de bepaling moet strikt worden uitgelegd aangezien zij een afwijking is van het beginsel van vrijstelling van bronbelasting' | Denkavit-Vitic-Voormeer, Epsilon, Océ, Ferrero |
| 'van de mogelijkheid van artikel 4 kan slechts gebruik worden gemaakt met inachtneming van de fundamentele verdragsvrijheden' | Bosal |
| 'dient rekening te worden gehouden met de systematiek van de richtlijn' | Banque Fédérative, Gaz de France |
| 'Deze kwalificatie wordt bevestigd door artikel 10 van de bilaterale overeenkomst' | Ferrero |
| 'is in de rechtspraak van het Hof (<i>KBC Bank</i>) reeds erkend dat in het Belgische recht naar richtlijn 90/435 wordt verwezen' | Punch Graphix |
| 'Weliswaar komt deze definitie van het begrip 'fusie' voor in richtlijn 90/434 en niet in richtlijn 90/435. Toch belet dat niet dat met deze definitie rekening wordt gehouden bij de uitlegging van het begrip 'liquidatie' in richtlijn 90/435. Deze richtlijnen vormen volgens de opzet van de wetgever één geheel doordat zij elkaar aanvullen' | Punch Graphix |

Regelmatig maakt het Hof gebruik van de contextuele interpretatiemethode. Zo oordeelt het Hof dat bepalingen die een uitzondering vormen op een in de richtlijn neergelegde vrijheid strikt dienen te worden geïnterpreteerd. Keuzemogelijkheden die een richtlijn biedt mogen door Lidstaten slechts worden gebruikt met inachtneming van de fundamentele verdragsvrijheden en moeten in dat licht worden begrepen. Regelmatig merkt het Hof op dat rekening dient te worden gehouden met de systematiek en opzet van de richtlijn. Ook dienen bepalingen geïnterpreteerd te worden in het licht van andere richtlijnartikelen. Voor de vraag of een moeder-dochterfusie kwalificeert als een 'liquidatie' in de zin van de Moeder-dochterrichtlijn sluit het Hof zelfs aan bij het begrip 'fusie' in de Fusierichtlijn. Het Hof oordeelt voorts dat een richtlijn tegen de achtergrond van de communautaire rechtsbronnen en rechtsorde moet worden uitgelegd, en wijst daarbij een beroep op het zogenoemde OESO Model Verdrag in het algemeen af. In een zaak waarin de verdragsrechtelijke gevolgen de autonome interpretatiemethode bevestigen, hecht het Hof echter wel waarde aan de kwalificatie van een begrip in het toepasselijke bilaterale belastingverdrag tussen de betrokken Lidstaten.

Wat opvalt is dat het Hof in de Belgische zaak *Punch Graphix* ter aanvulling van zijn motivering verwijst naar zijn eigen weergave van het Belgische belastingrecht in de eerdere zaak *KBC Bank*. Overigens past het Hof een dergelijke exercitie niet consequent in al zijn zaken toe. Zo laat het Hof na in de zaak *Ferrero*, ter zake van de dividenduitkering van een Italiaanse dochtermaatschappij aan haar Nederlandse moedermaatschappij, om rekening te houden met zijn relevante beschrijving van het Nederlandse belastingrecht in de eerdere zaken *Bosal*, *Epson*, *Denkavit-VITIC-Voormeer*, *Athinaiki* en *Océ-van der Grinten*. Uit deze arresten blijkt dat Nederlandse moedermaatschappijen van vennootschapsbelasting zijn vrijgesteld van belasting over ontvangen dividenden. Dit heeft tot gevolg dat de schadelijke effecten van de Italiaanse dividendbelasting, die in beginsel in strijd met de Moeder-dochterrichtlijn is geheven, niet worden geneutraliseerd door de belastingheffing in Nederland. Het Hof van Justitie overweegt uitdrukkelijk dat de Italiaanse verwijzende rechter geen vragen heeft gesteld over deze heffing van dividendbelasting. Het is teleurstellend hoe het Hof van Justitie in deze zaak struisvogelpolitiek bedrijft door vervolgens deze evidente schending van de richtlijn niet ambtshalve te beoordelen.¹¹

11 Op dit punt is de zaak overigens niet uniek. Zo laat het Hof in *Punch Graphix* na om ambtshalve te oordelen dat de onderzochte Belgische regelgeving in strijd is met artikel 7 van de Fusierichtlijn.

Teleologische interpretatie

Onderstaande tabel bevat ter illustratie enkele van de 39 citaten van het Hof van Justitie waarin de teleologische interpretatiemethode aan de orde is.

Tabel 3. Enkele citaten van het Hof van Justitie waarin de teleologische interpretatiemethode is gehanteerd

| <i>Overweging Hof van Justitie</i> | <i>Zaken</i> |
|--|---|
| 'dat de richtlijn, zoals met name blijkt uit de derde overweging van de considerans, ten doel heeft iedere benadeling van de samenwerking tussen vennootschappen uit verschillende Lid-Staten op te heffen en grensoverschrijdende samenwerking te vergemakkelijken' | Denkavit-Vitic-Voormeer, Epson, Athinaïki, Océ, Bosal, Burda, Banque Fédérative, Les Vergers, Cobelfret, Gaz de France, Ferrero |
| 'In die omstandigheden zou het doel van de richtlijn in gevaar komen' | Epson |
| 'dat het tarief van deze belasting niet zodanig is dat daardoor de gevolgen van deze vermindering van dubbele economische belasting van dividenden teniet kunnen worden gedaan' | Océ |
| 'is de opnemng van belastingkredieten in het forfaitaire bedrag in overeenstemming met de doelstelling van fiscale neutraliteit' | Banque Fédérative |
| 'Dit gevolg van de beperking van de DBI-aftrek is noch met de doelstellingen, noch met de opzet van de richtlijn verenigbaar' | Cobelfret, KBC Bank |
| 'moet worden vastgesteld dat richtlijn 90/435 niet tot doel heeft, een gemeenschappelijke regeling in te voeren voor alle vennootschappen' | Gaz de France |
| 'na te gaan of de Italiaanse belastingadministratie in feite niet stelselmatig verzaakt aan de fiscale opbrengst. Indien dat het geval is kan deze overdracht namelijk als een winstuitkering worden beschouwd' | Ferrero |

In het algemeen verwijst het Hof zeer vaak naar het doel van de richtlijn en naar de vraag of een bepaalde interpretatie die doelstelling zou dienen dan wel in gevaar zou brengen. Wat opvalt is dat het Hof in maar liefst elf van de vijftien onderzochte arresten verwijst naar de doelstellingen van de richtlijn, zoals verwoord in de considerans. Daarmee schetst het Hof het algemene kader waarbinnen de richtlijn geïnterpreteerd moet worden. Het komt echter minder vaak voor dat het Hof direct gevolgen verbindt aan de in de considerans weergegeven doelstellingen.

Het Hof kijkt ook naar het effect van een bepaalde nationale maatregel en in dat kader naar het tarief van een bepaalde bronheffing. Zo staat het Hof de heffing van dividendbelasting toe in de Lidstaat van de dochtermaatschappij, mits deze dividendbelasting minder bedraagt dan de belastingteruggave die dezelfde Lidstaat verstrekt aan de moedermaatschappij. Een dergelijke regeling is toegestaan, zolang die per saldo resulteert in een belastingteruggave aan de moedermaatschappij.

Het Hof trekt ook gevolgen uit het ontbreken van bepaalde doelstellingen. Nu de richtlijn niet tot doel heeft een regeling te scheppen voor alle typen vennootschappen, hoeven Lidstaten de werking van de richtlijn niet uit te breiden tot rechtsvormen waar de richtlijn niet uitdrukkelijk naar verwijst.

Tot slot houdt het Hof rekening met het beleid en gedrag van Lidstaten. Als een lidstaat stelselmatig aan de moedermaatschappij teruggave verleent van door de dochter betaalde belasting, dan beschouwt het Hof deze belastingteruggave als een winstuitkering van de dochtermaatschappij aan de moedermaatschappij en is daarop de richtlijn van toepassing.

Autonome interpretatie

Tabel 4 hieronder bevat ter illustratie enkele van de 23 citaten van het Hof van Justitie waarin het de autonome interpretatiemethode heeft gebruikt.

Het Hof past een autonome interpretatie van de kernbegrippen van de richtlijn toe, waaronder de begrippen 'winstuitkering' en 'bronheffing'. Het Hof verwerpt bijvoorbeeld uitdrukkelijk de Belgische definitie van het begrip 'liquidatie'. Ook het feit dat een bilateraal belastingverdrag een specifieke Italiaanse belasting als dividendbelasting kwalificeert, is voor het Hof niet doorslaggevend. Het Hof geeft een eigen, materiële definitie van het begrip bronheffing.

Het is voor het Hof daarbij niet van belang hoe een bepaalde heffing naar nationaal recht wordt aangeduid. Zo kwalificeert het Hof ook de Portugese heffing van schenkbelasting over een dividenduitdeling als een bronheffing. Het Hof past zijn eigen definitie van het begrip 'bronheffing' overigens niet altijd even consequent toe. Zo kwalificeert het Hof in de Griekse zaak *Athina-iki* de belastingheffing ten laste van de dochtermaatschappij als een verboden bronheffing. Dit arrest heeft in de literatuur veel kritiek ontvangen, en in de Duitse zaak *Burda* komt het Hof min of meer openlijk terug op zijn eerdere uitspraak. De autonome interpretatiemethode blijkt niet alleen van belang te zijn om binnen de EU een uniforme toepassing van de richtlijn te garanderen maar ook om te voorkomen dat Lidstaten de richtlijn trachten te omzeilen zoals in de zaak *Epson*.

Tabel 4. Enkele citaten van het Hof van Justitie waarin de autonome interpretatiemethode is gehanteerd

| Overweging Hof van Justitie | Zaken |
|---|----------------------------|
| 'gaat het om een belasting over het inkomen, niettegenstaande haar benaming' | Epson, Athinaïki, Océ |
| 'volgt dat het een bronbelasting is, dat het belastbare feit de uitkering van dividenden is, dat de grondslag de opbrengst daarvan is en dat de belastingplichtige de houder van die waardepapieren is' | Epson, Océ, Burda, Ferrero |
| 'dat het Hof een heffing, belasting of recht vanuit gemeenschapsrechtelijk oogpunt dient te kwalificeren aan de hand van de objectieve kenmerken van de belasting' | Athinaïki, Océ, Ferrero |
| 'dat het begrip deelneming in het kapitaal van een vennootschap het houden van aandelen in vruchtgebruik niet omvat' | Les Vergers |
| 'dat artikel 10 van de bilaterale overeenkomst de teruggaaf van de 'maggiorazione di conguaglio' uitdrukkelijk aanmerkt als 'dividenden' kan geen doorslaggevende invloed hebben op de kwalificatie die hieraan in het recht van de Unie moet worden gegeven' | Ferrero |
| 'dat het begrip 'liquidatie in artikel 4 aldus moet worden uitgelegd dat de ontbinding van een vennootschap in het kader van een fusie niet als een liquidatie kan worden beschouwd' | Punch Graphix |

Historische interpretatie

Onderstaande tabel bevat enkele van de 10 citaten van het Hof van Justitie waarin de historische interpretatiemethode aan de orde is.

In *Gaz de France* maakt het Hof gebruik van de historische interpretatiemethode. Het Hof baseert zijn oordeel dat de richtlijn in 1999 niet van toepassing is op Franse vennootschappen van het type SAS mede op de aanpassing van de richtlijn in 2003 die tot doel had de reikwijdte van de Moederdochterrichtlijn uit te breiden tot vennootschappen van onder meer het type SAS.

Tabel 5. Enkele citaten van het Hof van Justitie waarin de historische interpretatiemethode is gehanteerd of juist is verworpen

| Overweging Hof van Justitie | Zaken |
|--|---|
| ‘Door de Lid-Staten in de Raad geuite intenties hebben geen rechtskracht, wanneer zij niet in wettelijke bepalingen zijn neergelegd’ | Denkavit-Vitic-Voormeer, Epson, Gaz de France |
| ‘verklaringen die zijn opgenomen in notulen van de Raad tijdens de voorbereidende werkzaamheden kunnen niet bij de uitlegging van die richtlijnen worden gebruikt’ | Epson |
| ‘het argument dat uit diverse documenten en een verklaring van de Raad blijkt dat de ISD van artikel 5 is uitsloten vindt geen enkele grond in de bewoordingen van de richtlijn’ | Epson |
| ‘In het kader van deze procedure is evenwel onweersproken gesteld dat bij de redactie van artikel 7 lid 2 van de richtlijn rekening is gehouden met het Britse stelsel’ | Océ |
| ‘de voorgestelde uitlegging vindt evenmin steun in de mogelijkerwijs door bepaalde lidstaten bij de vaststelling van richtlijn 90/435 geuite wens om slechts personenvennootschappen van de werkingssfeer van deze richtlijn uit te sluiten’ | Gaz de France |
| ‘wettelijke bepalingen zijn bestemd voor justitiabelen, die overeenkomstig de vereisten van het rechtszekerheidsbeginsel op de inhoud ervan moeten kunnen afgaan’ | Denkavit-Vitic-Voormeer, Gaz de France |
| ‘de uitlegging volgens welke de SAS niet reeds vanaf de invoering ervan onder richtlijn 90/435 valt, wordt bevestigd door de ontwikkelingen in de wetgeving. Zo wordt in de considerans van richtlijn 2003/123 vastgesteld dat de werkingssfeer van richtlijn 90/435 moet worden uitgebreid tot andere entiteiten’ | Gaz de France |

In diverse zaken beroepen Lidstaten of de Europese Commissie zich op de ongepubliceerde totstandkominggeschiedenis van de Moeder-dochterrichtlijn. Meestal verwerpt het Hof een dergelijk argument. De gevoegde zaken *Denkavit-Vitic-Voormeer* betreffen artikel 3 lid 2, dat bepaalt dat de dividendvrijstelling van de richtlijn slechts hoeft te worden verleend indien de moedermaatschappij haar deelneming in de dochtermaatschappij ten minste twee jaar aanhoudt. Duitsland betoogt dat de Lidstaten het er bij de totstandkoming van de richtlijn over eens waren dat deze bepaling inhoudt dat op het moment van de dividenduitkering al aan deze tweejaarstermijn moet zijn voldaan. Het Hof verwerpt dit verweer uitdrukkelijk: ‘Door de Lid-Staten in

de Raad geuite intenties hebben geen rechtskracht, wanneer zij niet in wettelijke bepalingen zijn neergelegd.' Het Hof heeft deze overweging later herhaald in de zaken *Epson* en *Gaz de France*.

In *Gaz de France* gaat het om de vraag of de Franse vennootschap van het type SAS binnen de reikwijdte van de richtlijn valt, zoals de Europese Commissie bepleit ten faveure van de belastingplichtige. Het Hof laat in zijn uitspraak uitdrukkelijk in het midden of een dergelijke intentie door de Lidstaten bij de totstandkoming is geuit en verwerpt het rechtshistorisch argument.

De zaak *Epson* betreft de heffing van schenkbelasting door Portugal over dividenduitkeringen aan een Nederlandse moedermaatschappij. Portugal beroept zich daarbij op de raadsverklaringen waarin de Raad van Ministers uitdrukkelijk overeen zou zijn gekomen dat de richtlijn niet van toepassing is op de heffing van het Portugese schenkingsrecht. Ook dergelijke uitdrukkelijke interpretatieafspraken van de Lidstaten verwerpt het Hof.

Het Hof geeft in *Denkavit* en *Gaz de France* aan waarom het geen gevolgen wenst te verbinden aan bepaalde in de Raad geuite wensen van Lidstaten. De reden hiervoor ligt in de bescherming van de rechtszekerheid van justitiabelen. Justitiabelen moeten kunnen afgaan op de tekst van richtlijnbevestigingen. Hierbij zal ongetwijfeld meespelen dat de documenten die zien op de totstandkominggeschiedenis van de richtlijn in het verleden geheim waren en dus alleen bij de Lidstaten en de Commissie bekend zijn. Toelating van dergelijke rechtshistorische argumenten tot het geschil zou tot een ongelijke rechtsstrijd leiden waarbij Lidstaten in het voordeel zijn ten opzichte van belastingplichtigen. Daarnaast zouden Lidstaten standpunten kunnen innemen die noch door belastingplichtigen, noch door het Hof van Justitie geverifieerd kunnen worden.

Naar mijn mening verzet het rechtszekerheidsbeginsel zich echter niet in alle gevallen tegen het gebruik van documenten uit de totstandkominggeschiedenis van een richtlijn. Deze documenten, die tegenwoordig door belastingplichtigen in de archieven van de EU kunnen worden geraadpleegd, kunnen ook leiden tot conclusies die in het voordeel zijn van justitiabelen. Een voorbeeld hiervan komt naar voren uit een rechtshistorische analyse van de Fusierichtlijn.¹² In dat geval verzet het rechtszekerheidsbeginsel zich niet tegen een rechtshistorische interpretatie in het voordeel van een justitiabele. Daarbij speelt mee dat de overheid als mede-wetgevende partij van meet af aan de beschikking heeft over de totstandkominggeschiedenis van richtlijnen.

In de zaak *Océ* staat het Hof merkwaardig genoeg wél open voor het gebruik van ongepubliceerde documenten uit de totstandkominggeschiedenis van de richtlijn. De zaak gaat om de vraag of Groot-Brittannië een beroep kan doen op artikel 7 van de richtlijn. Groot-Brittannië en de Commissie geven

12 Van den Broek 2012, p. 225-226.

aan dat de daarin neergelegde uitzondering op de belastingvrijstelling destijds is ingevoerd met het oog op de Britse zogenoemde 'Advance Corporation Tax'. Het Hof staat toepassing van deze uitzondering toe en overweegt daarbij: 'In het kader van deze procedure is evenwel onweersproken gesteld dat bij de redactie van artikel 7 lid 2 van de richtlijn rekening is gehouden met het Britse stelsel.' Hoewel deze overweging niet volledig dragend is voor de uitspraak, hecht het Hof kennelijk waarde aan de totstandkominggeschiedenis van de richtlijn. Het Hof behandelt de totstandkominggeschiedenis als een soort feitelijke aangelegenheid, waarbij niet betwiste stellingen als vaststaand worden aangenomen. Het Hof verricht zelf in ieder geval geen rechts-historisch onderzoek en laat dat aan partijen over. Wat vooral opvalt, is dat het Hof ten nadele van justitiabelen conclusies verbindt aan iets dat door een Lidstaat en de Commissie 'onweersproken gesteld' is, terwijl belastingplichtige geen kennis kon hebben van de totstandkominggeschiedenis van de richtlijn en de stelling derhalve onmogelijk gemotiveerd kon weerspreken. Deze uitspraak staat dan ook in tegenspraak met eerdere arresten waarin het Hof terecht de rechtszekerheid van justitiabelen in acht neemt. Daarnaast is ook het fair trial beginsel hier in het geding.

Het is de vraag hoe het Hof in de toekomst met dergelijke historische documenten zal omgaan. Sinds de inwerkingtreding van de Transparantie Verordening uit 2001 zijn documenten uit de totstandkominggeschiedenis van Europese regelgeving openbaar en kunnen zij door burgers in principe worden geraadpleegd. De Europese Commissie maakt bovendien steeds meer gebruik van de mogelijkheid om recente documenten via internet toegankelijk te maken. Afspraken tussen Lidstaten over de interpretatie van richtlijn-bepalingen worden soms actief verspreid door de Commissie. Het rechtszekerheidsbeginsel en het fair trial beginsel verzetten zich in dergelijke omstandigheden minder sterk tegen het gebruik van de historische interpretatiemethode, die kan bijdragen aan een beter begrip van de doelstellingen en werking van de richtlijn en daarmee de andere interpretatiemethoden kan versterken.

5. CONCLUSIES

In zijn jurisprudentie over de Moeder-dochterrichtlijn maakt het Hof van Justitie volop gebruik van de methoden ter interpretatie van Europees recht die het Hof in het *CILFIT*-arrest heeft voorgeschreven (de tekstuele, contextuele, teleologische en autonome interpretatiemethode). Hoewel het Hof van Justitie in latere jurisprudentie (*Kuwait Petroleum, 3D I*) ook de historische interpretatiemethode als waardevol heeft aangemerkt, maakt het hiervan in de praktijk zeer spaarzaam gebruik. In één zaak (*Gaz de France*) baseert het Hof zijn interpretatie van de oorspronkelijke Moeder-dochterrichtlijn uit 1990 (mede) op de officiële, gepubliceerde toelichting bij de wijziging van deze

richtlijn in 2003. Het Hof heeft diverse malen ten behoeve van de rechtszekerheid van justitiabelen het gebruik verworpen van ongepubliceerde documenten uit de totstandkominggeschiedenis van deze richtlijn. In één arrest (*Océ*) heeft het Hof zich laten verleiden om dit principe ontrouw te worden.

Sinds de Transparantie Verordening uit 2001 zijn de voorbereidende documenten van Europese regelgeving niet langer geheim en is het naar mijn mening minder bezwaarlijk dat deze op vergelijkbare voet als de nationale parlementaire geschiedenis gebruikt worden bij de interpretatie van Europese richtlijnen, zeker voor zover deze documenten door de Europese Commissie officieel gepubliceerd worden. Ik verwacht dat de historische interpretatiemethode de komende jaren in de jurisprudentie van het Hof van Justitie aan belang zal winnen en kan leiden tot een beter begrip van de doelstellingen en werking van met name de recentere Europese richtlijnen. Daarmee kunnen ook de andere interpretatiemethoden worden versterkt.

LITERATUUR

- Annull, A. (2006) *The European Union and its Court of Justice*, Oxford: Oxford University Press.
- Brandsma, R. e.a. (2011) *Europees Belastingrecht*, Deventer: Kluwer.
- Broek, H. van den (2012) *Cross-Border Mergers within the EU. Proposals to Remove the Remaining Tax Obstacles*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- Fleuren, J.W.A. (2009) 'Wetshistorische interpretatie en "de bedoeling van de wetgever"', in: P.P.T. Bovend'Eert e.a. (red.), *De staat van wetgeving. Opstellen aangeboden aan prof.mr. C.A.J.M. Kortmann*, Deventer: Kluwer, p. 153-174.
- Groot-van Leeuwen, L.E. de (1991) *De rechterlijke macht in Nederland: samenvatting en denkbelden van de zittende en staande magistratuur*, Arnhem: Gouda Quint.
- Terra, B. & J. Kajus (2004) *A Guide to the European VAT Directives. Volume I*, Amsterdam: IBFD.
- Terra, B. & P. Wattel (2012) *European Tax Law*, Deventer: Kluwer.
- Waele, H. de (2009) *Rechterlijk activisme en het Europese Hof van Justitie*, Den Haag: Boom Juridische uitgevers.

ONDERZOCHE JURISPRUDENTIE

- HvJ EG 6 oktober 1982, 283/81 (CILFIT)
- HvJ EG 12 juli 1988, 138/86 en 139/86 (Direct Cosmetics & Laughtons II)
- HvJ EG 28 maart 1996, C-468/93 (Gemeente Emmen)

- HvJ EG 17 oktober 1996, C-283/94, C-291/94 en C-292/94 (Denkavit & VITIC & Voormeer)
- HvJ EG 27 april 1999, C-48/97 (Kuwait Petroleum)
- HvJ EG 8 juni 2000, C-375/98 (Epson)
- HvJ EG 4 oktober 2001, C-294/99 (Athinaïki)
- HvJ EG 18 september 2003, C-168/01 (Bosal Holding)
- HvJ EG 25 september 2003, C-58/01 (Océ van der Grinten)
- HvJ EG 3 april 2008, C-27/07 (Banque Fédérative du Credit Mutuel)
- HvJ EG 26 juni 2008, C-284/06 (Burda)
- HvJ EG 22 december 2008, C-48/07 (Les Vergers du Vieux Tauves)
- HvJ EG 12 februari 2009, C-138/07 (Cobelfret)
- HvJ EG 4 juni 2009, C-439/07 en C-499/07 (KBC Bank & BRB NV)
- HvJ EG 18 juni 2009, C-303/07 (Aberdeen Property Fininvest)
- HvJ EG 1 oktober 2009, C-247/08 (Gaz de France)
- HvJ EU 24 juni 2010, C-338/08 en C-339/08 (Ferrero & General Beverage)
- HvJ EU 18 juni 2012, C-38/11 (Amorim)
- HvJ EU 18 oktober 2012, C-371/11 (Punch Graphix)
- HvJ EU 19 december 2012, C-207/11 (3D I)