

***Vormt juridische dubbele belasting een verboden belemmering of discriminatie? Met andere woorden: moet juridische dubbele belasting per land of globaal over de gehele EG worden beoordeeld?***

Universiteit van Tilburg  
Faculteit der Rechtsgeleerdheid  
Fiscaal Recht

Examencommissie: prof. dr. J.A.G. van der Geld  
mr. E. Alink  
drs. C.A.T. Peters

Auteur: I.M. Baars  
ANR: 64.96.63  
Datum: 22 april 2009

## ***Voorwoord***

Ter afsluiting van mijn opleiding fiscaal recht aan de Universiteit van Tilburg heb ik deelgenomen aan een rechtsvergelijkend onderzoek in samenwerking met de Universiteit van Gent. Mijn dank gaat uit naar mijn begeleiders van dit project, drs. C. Peters en mr. E. Alink van de Universiteit van Tilburg. Tevens wil ik prof. S. van Crombrugge van de Universiteit van Gent bedanken voor het mede mogelijk maken van het Gent-project.

Naast deze belangrijke personen wil ik ook mijn man en ouders bedanken voor alle ‘moral support’ tijdens de drukke dagen.

Ivonne Beekhuizen-Baars

April 2009

## ***Inhoudsopgave***

<b>Voorwoord .....</b>	<b>2</b>
<b>Inhoudsopgave .....</b>	<b>3</b>
<b>Hoofdstuk 1: Inleiding .....</b>	<b>6</b>
1.1    Aanleiding .....	6
1.2    Probleemstelling .....	6
1.3    Plan van behandeling .....	7
<b>Hoofdstuk 2: Kader .....</b>	<b>8</b>
2.1    Achtergrond EG .....	8
2.2    Doelstellingen EG .....	8
2.3    De fundamentele vrijheden van het EG-verdrag .....	9
2.3.1.    Vrijheid van vestiging .....	10
2.3.2.    Vrijheid van kapitaalverkeer .....	11
2.4.    Discriminatieverbod .....	11
2.5.    Belastingsoevereiniteit .....	12
2.6.    Dubbele belasting .....	13
2.6.1    Economische dubbele belasting .....	14
2.6.2    Juridische dubbele belasting .....	15
2.7    Balans tussen fundamentele vrijheden en belastingsoevereiniteit .....	15
2.7.1    Belastingverdragen .....	15
2.7.2    Artikel 293 EG-verdrag .....	16
2.8    Het probleem .....	16
<b>Hoofdstuk 3: Juridische dubbele belasting als dispariteit – de per land benadering..</b>	<b>18</b>
3.1    De visie van Weber .....	18
3.1.1    De EU - 27 lidstaten, 27 verschillende belastingstelsels .....	18

3.1.2	Lidstaten zijn bevoegd om niet te heffen .....	19
3.1.3	Globale benadering moet worden afgewezen .....	19
3.1.4	Inbreuk op belastingsoevereiniteit .....	20
3.2	De visie van Geelhoed.....	20
3.2.1	Conclusie bij Test Claimants in Class IV ACT.....	20
3.2.2	Verschil tussen Weber en Geelhoed.....	21
3.3	De visie van Vanistendael .....	21
3.3.1	Verschil tussen Weber, AG Geelhoed en Vanistendael .....	22
3.4	Jurisprudentie .....	22
3.4.1	Kerkhaert-Morres: .....	22
3.4.2	Block .....	23
3.4.3	Denkavit Internationaal .....	24
3.4.4	Amurta.....	25
3.4.5	Conclusies uit jurisprudentie .....	25
3.5	Deelconclusies.....	26

**Hoofdstuk 4: Juridische dubbele belasting als verboden belemmering – de globale benadering..... 28**

4.1	De visie van Geelhoed.....	28
4.1.1	Conclusies van AG Geelhoed bij Denkavit Internationaal .....	28
4.2	De visie van Wattel .....	29
4.3	De visie van Meussen.....	30
4.4	De visie van Kemmeren .....	30
4.4.1	Doelstellingen EG en de rol die het HvJ EG daarin speelt .....	31
4.4.2	Uitspraken van het HvJ EG waarin de globale benadering wordt toepast. .....	31
4.4.3	Conclusies Kemmeren.....	32
4.5	Jurisprudentie .....	33
4.5.1	Denkavit Internationaal en Amurta .....	33
4.5.2	Marks & Spencer.....	33
4.5.3	Conclusies uit jurisprudentie .....	34
4.6	Deelconclusies.....	34

<b>Hoofdstuk 5: Oplossingen voor het opheffen van juridische dubbele belasting .....</b>	<b>36</b>
5.1    Wederzijdse erkenning en kapitaal import neutraliteit .....	36
5.1.1    Regulering .....	37
5.1.2    BTW .....	37
5.1.3    Sociale verzekeringen.....	37
5.1.4    Conclusie wederzijdse erkenning en CIN .....	38
5.2    50-50 verdeling .....	38
5.3    Lidstaat met de ‘meeste’ schuld .....	39
5.4    Deelconclusies.....	40
<b>Hoofdstuk 6: Conclusies en aanbevelingen.....</b>	<b>41</b>
6.1    Doelstellingen EG en belastingsovereiniteit .....	41
6.2    Juridische dubbele belasting.....	41
6.3    Verschillende benaderingen .....	41
6.4    Conclusies .....	42
<b>Literatuurlijst .....</b>	<b>44</b>
<b>Jurisprudentie.....</b>	<b>46</b>

## **Hoofdstuk 1: Inleiding**

### **1.1 Aanleiding**

Deze scriptie is geschreven ter afsluiting van mijn opleiding fiscaal recht aan de Universiteit van Tilburg. Het werk dat geleid heeft tot deze scriptie is uitgevoerd als onderdeel van een samenwerkingsproject tussen de Universiteit Gent en de Universiteit van Tilburg. Binnen dit project zijn 5 onderwerpen geïntroduceerd, waaronder het door mij gekozen onderwerp:

*‘Globale benadering of benadering per land van belemmeringen van het vrije verkeer in de Europese Gemeenschap (EG)’*

De directe belastingen behoren in het gemeenschapsrecht niet tot de bevoegdheidssfeer van de EG, maar vallen onder de soevereiniteit van de lidstaten. De lidstaten zijn wel verplicht om deze beschikkingsmacht zodanig uit te oefenen dat het in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht. Hierbij moeten de lidstaten zich in het bijzonder onthouden van elke vorm van discriminatie. De vraag is echter of discriminatie- en belemmeringsverboden per land of globaal moeten worden beoordeeld.

Door een situatie per land of globaal te benaderen kan worden uitgemaakt of er überhaupt sprake is van een belemmering. Indien en voor zover er sprake is van een belemmering, moet er worden beoordeeld of er gronden zijn om deze belemmeringen te rechtvaardigen.

### **1.2 Probleemstelling**

De context waarin dit vraagstuk wordt behandeld is die van juridische dubbele belasting. De vraag is of juridische dubbele belasting een verboden discriminatie of belemmering vormt. Er zijn experts die van mening zijn dat juridische dubbele belasting slechts een dispariteit is – dat dubbele belasting een gevolg is van het gelijktijdig toepassen van de (belasting)wetgeving van twee lidstaten. Deze benadering houdt in dat er geen sprake is van een belemmering en dat er niet naar rechtvaardigingsgronden gekeken hoeft te worden. Andere experts zijn van mening dat dubbele belasting wel degelijk een verboden belemmering vormt omdat er in totaal meer belasting wordt geheven dan in één lidstaat.

In deze scriptie staat de volgende rechtsvraag centraal:

*Vormt juridische dubbele belasting een verboden belemmering of discriminatie volgens het EG-verdrag, in andere woorden, moet juridische dubbele belasting per land dan wel globaal over de gehele EG worden beoordeeld?*

### **1.3 Plan van behandeling**

Ter beantwoording van de centrale rechtsvraag zal een vergelijkend onderzoek moeten plaatsvinden tussen enerzijds de visie dat juridische dubbele belasting een dispariteit is en anderzijds de visie van juridische dubbele belasting als een belemmering.

Om de rechtsvraag gestructureerd te kunnen beantwoorden zal het onderzoek als volgt worden aangepakt: in hoofdstuk 2 wordt het kader weergegeven waaraan de rechtsvraag zal worden getoetst. In hoofdstuk 3 worden de visies van een aantal experts op het gebied van de per land benadering weergegeven. In hoofdstuk 4 worden de visies van andere experts weergegeven die betrekking hebben op de globale benadering. In hoofdstuk 5 worden er oplossingen gegeven voor de juridische dubbele belasting die overblijft als de globale benadering is toegepast. De bevindingen uit hoofdstukken 3 tot en met 5 worden getoetst in hoofdstuk 6 waarna ook conclusies worden getrokken.

## **Hoofdstuk 2: Kader**

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de achtergrond en de doelstellingen van de EG. Daarna zal worden ingegaan op de soevereiniteit die de lidstaten hebben behouden op het gebied van het belastingrecht. Dubbele belasting, met name juridische dubbele belasting, zal in dit hoofdstuk ook aan bod komen.

### **2.1 Achtergrond EG**

Na de Tweede Wereldoorlog ontwikkelde zich in Europa het concept van een organisatie waarmee nationale tegenstellingen moesten worden overwonnen. De EG, is in eerste instantie ontstaan door het sluiten van drie verdragen waarbij drie verschillende gemeenschappen zijn gevormd:

- het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Kolen en Staal (EGKS-verdrag), gesloten in 1951;<sup>1</sup>
- het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (EEG-verdrag), gesloten in 1957; en
- het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (EGA-verdrag), gesloten in 1957.

Na het sluiten van deze verdragen is de EG verder uitgegroeid tot een verregaande vorm van economische samenwerking.

### **2.2 Doelstellingen EG**

Kort gezegd is het de taak van de EG om een gemeenschappelijke markt te creëren en de economische en sociale vooruitgang van hun landen te verzekeren.

Artikelen 2 en 3 van het EG-verdrag geven de doelstellingen van de gemeenschap weer. De inhoud van artikel 2 EG-verdrag is in 1994 verruimd en ziet niet alleen meer toe op het gemeenschapsbelang van de economie maar ook op andere zaken zoals onderwijs en cultuur. Dit kan worden gezien als “symptoom van de verder voortschrijdende soevereiniteitsoverdracht”<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Verdrag gesloten door België, Frankrijk, Duitsland, Luxemburg, Italië en Nederland.

<sup>2</sup> H.T.P.M. van den Hurk, *Europees gemeenschapsrecht en directe belastingen*, Kluwer Deventer 2001, p. 18.



De ontwikkeling van de EU houdt hier niet op. Artikel 3 van het EG-verdrag geeft een lijst van taken weer om een gemeenschappelijke markt te bereiken. Deze lijst geeft niet specifiek aan hoe het EG-verdrag moet worden geïnterpreteerd, maar geeft een doel waarnaar de EG moet streven.

De concrete betekenis van een gemeenschappelijke markt wordt gegeven in artikel 14 EG-verdrag: een ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd. In het bijzonder moet het fundamentele recht van vrij verkeer worden gewaarborgd. Alleen zo kan de centrale doelstelling van een maximale welvaart voor de EG als geheel worden bereikt.

Het gemeenschapsrecht heeft voorrang op de nationale wetgevingen van lidstaten. Het voorrangrecht is een fundamenteel en zeer verrijkend beginsel, dat “sterk inwerkt op de soevereiniteit van de lidstaten.”<sup>3</sup> Het gemeenschapsrecht wordt ook wel ‘supranationaal’ genoemd. “De beginselen van het EG-verdrag spelen een belangrijke rol bij het integratieproces binnen de EG en daardoor ook bij de vervlechting van het EG-recht en directe belastingen.”<sup>4</sup>

### **2.3 De fundamentele vrijheden van het EG-verdrag**

Om een gemeenschappelijke markt te kunnen bewerkstelligen genieten de meeste bepalingen van het EG-verdrag rechtstreekse werking, te beginnen met verboden van belastingdiscriminatie en belastingbelemmeringen die besloten liggen in in de fundamentele verdragsvrijheden<sup>5</sup>. De vier verdragsvrijheden zijn:

- Vrijheid van goederenverkeer, artikel 28 e.v. EG-verdrag;
- Vrijheid van werknemersverkeer, artikel 39 e.v. EG-verdrag;
- Vrijheid van diensten artikel 49 e.v. EG-verdrag, waaronder ook de vrijheid van vestiging valt, artikel 43 EG-verdrag; en de
- Vrijheid van kapitaal, artikel 56 e.v. EG-verdrag.

Omdat de vrijheid van vestiging en de vrijheid van kapitaal in belastingzaken vaak van belang zijn, zal hieronder op deze twee vrijheden verder worden ingegaan.

---

<sup>3</sup> B. Peters, W. Claes, *Europees Belastingrecht*, De Boeck & Larcier n.v., Brussel 2005, p. 14.

<sup>4</sup> H.T.P.M. van den Hurk, *Europees gemeenschapsrecht en directe belastingen*, Kluwer Deventer 2001, p. 15.

<sup>5</sup> B. Peters, W. Claes, *Europees Belastingrecht*, De Boeck & Larcier n.v., Brussel 2005, p. 17.

### 2.3.1. Vrijheid van vestiging

De vrijheid van vestiging houdt in dat natuurlijke personen die onderdaan zijn van een lidstaat de vrijheid hebben om een beroep of bedrijf uit te oefenen in een andere lidstaat. Daarnaast is de vrijheid ook van toepassing op rechtspersonen die zijn opgericht en gevestigd op het grondgebied van een lidstaat. De vrijheid van vestiging is opgenomen in artikelen 43 tot en met 48 van het EG-verdrag en heeft vanaf 1 januari 1970 directe werking gekregen. De bepalingen in deze artikelen kunnen worden ingeroepen wanneer er voldoende economische band bestaat met een andere lidstaat.

Er zijn drie belangrijke gevolgen van de vrijheid van vestiging. Het eerste daarvan is dat inwoners van een lidstaat het primaire recht van vestiging hebben, wat inhoudt dat alle inwoners van een lidstaat zich vrijelijk mogen vestigen op het grondgebied van een andere lidstaat. Het is hierbij niet noodzakelijk dat ze al eerder binnen de EU waren gevestigd. Een natuurlijke persoon die de nationaliteit van één van de lidstaten bezit maar ergens anders woont, moet zich ook zonder belemmering kunnen vestigen in een EU lidstaat.

Het tweede gevolg van de vrijheid van vestiging is dat inwoners die op het grondgebied van de EU zijn gevestigd het secundaire recht van vestiging hebben. Secundair recht betekent dat dochtermaatschappijen, filialen en dergelijke zonder belemmering kunnen worden opgericht in een andere lidstaat.

Het laatste gevolg is dat de keuze voor een bepaalde rechtsvorm neutraal moet zijn: de lidstaat waarin een rechtspersoon is gevestigd moet ook haar dochtermaatschappijen en vaste inrichtingen die in andere lidstaten zijn gevestigd gelijk behandelen. Dat wil zeggen dat de vestigingslidstaat de niet-inwonende dochtermaatschappijen en vaste inrichtingen moet behandelen alsof zij wel inwoners zijn. In de zaak *Compagnie de Saint-Gobain*<sup>6</sup> werd bijvoorbeeld beslist dat een vaste inrichting recht heeft op verrekening van bronbelasting indien een dochtervennootschap dat recht ook zou hebben.

---

<sup>6</sup> HvJ EG, 21 september 1999, nr. C-307/97, *Compagnie de Saint-Gobain*.

### 2.3.2. Vrijheid van kapitaalverkeer

De vrijheid van kapitaalverkeer opgenomen onder artikel 56 heeft pas vanaf 1 juli 1990 directe werking gekregen.<sup>7</sup> Deze vrijheid geldt in ieder geval voor het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling. Artikelen 56 tot en met 58 EG-verdrag bepalen daarnaast dat vanaf 1 januari 1994, na het sluiten van het Verdrag van Maastricht, ook alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten en derde landen verboden zijn. Het begrip kapitaalverkeer omvat onder andere het houden van deelnemingen en filialen, toegang tot kapitaalmarkten en de ontvangst van dividenden.

Een voorbeeld van een verboden belemmering van het vrije verkeer van kapitaal is de zaak *Verkooijen*,<sup>8</sup> waar een inwoner van Nederland dividend ontving vanuit een vennootschap uit België maar geen verrekening kreeg voor de ingehouden dividendbelasting. Dit had hij namelijk wel gekregen indien de uitkerende vennootschap in Nederland was gevestigd. Volgens het Hof van Justitie EG (HvJ EG) had de bepaling die dit onderscheid maakt een belemmerende werking voor de in andere lidstaten gevestigde vennootschappen die door deze bepaling belemmerd werden om kapitaal bijeen te brengen.

Op grond van artikel 57 EG-verdrag mogen er ten aanzien van derde landen wel beperkende maatregelen worden opgelegd. Tevens mogen lidstaten fiscale beperkingen in hun wetgeving opnemen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die zich niet in een vergelijkbare situatie bevinden. Deze beperkingen mogen alleen betrekking hebben op hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd (artikel 58 EG-verdrag). Daarnaast geeft lid 3 van datzelfde artikel aan dat deze fiscale beperkingen niet mogen leiden tot willekeurige of verkapte discriminatie.

### 2.4. Discriminatieverbod

Lidstaten mogen op geen enkele manier discrimineren. Ze moeten gelijke gevallen gelijk behandelen en ongelijke gevallen ongelijk behandelen in de mate waarin ze ongelijk zijn. Is dit niet het geval, dan wordt er gediscrimineerd. In sommige gevallen kunnen beperkingen en discriminaties echter worden gerechtvaardigd door bepaalde gronden zoals openbare orde,

---

<sup>7</sup> Richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 (*PbEG* 1988, L 178/5).

<sup>8</sup> HvJ EG, 6 juni 2000, nr. C-35/98, *Verkooijen*.

openbare veiligheid en volksgezondheid. In dat geval moeten deze beperkingen, als ze al gerechtvaardigd kunnen worden, in proportie worden toegepast.

Artikel 12 van het EG-verdrag is één van de meest elementaire bepalingen met betrekking tot het Europese recht en omvat het verbod op discriminatie op basis van nationaliteit. Als er wel wordt gediscrimineerd op grond van nationaliteit is er sprake van directe discriminatie. Andere onderscheidingscriteria die worden gebruikt maar hetzelfde effect hebben als onderscheid op basis van nationaliteit, worden gezien als indirecte discriminaties en zijn tevens verboden.

Artikel 12 EG-verdrag is in verhouding tot de vier vrijheden ondergeschikt. Normaliter zijn bij belastingzaken de fundamentele vrijheden in het geding waardoor artikel 12 EG-verdrag niet aan bod komt. Artikel 12 EG-verdrag wordt eerder gezien als een laatste redmiddel als een beroep op de vier vrijheden niet slaagt.<sup>9</sup> Het wordt gezien als een soort van ‘vangnetvrijheid’ dat kan worden ingeroepen.

## 2.5. Belastingsoevereiniteit

Het verbod tot discriminatie en de waarborging van de fundamentele vrijheden in het EG-verdrag zijn belangrijke instrumenten voor de totstandkoming van een interne markt.<sup>10</sup> Bij het oprichten van de EG hebben alle lidstaten een deel van hun soevereiniteit ingeleverd, maar op het gebied van het belastingrecht hebben de lidstaten hun beschikkingsmacht behouden. Overheden hebben hun eigen begroting en om deze te kunnen financieren is het belangrijk dat zij de beschikkingsmacht hebben over hun eigen in- en uitgavenpatroon. Het soevereiniteitsbehoud valt te verklaren uit “het feit dat de bevoegdheden van overheden om zelfstandig belasting te heffen, als een van de hoogste uitingen van staatsrechtelijke soevereiniteit wordt beschouwd.”<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> Zie hiervoor bijvoorbeeld HvJ EG, 13 februari 1985, nr. C-293/83, *Gravier*, waarin het HvJ verklaarde dat artikel 12 EG-Verdrag van toepassing was bij een Franse student die in België onderwijs wilde volgen maar daarvoor meer inschrijvingsgeld moest betalen dan Belgische studenten.

<sup>10</sup> W.A. Vermeend, H.A. Kogels, H. Mees, *Compendium van het Europees Belastingrecht*, Kluwer Deventer 2002, p.68.

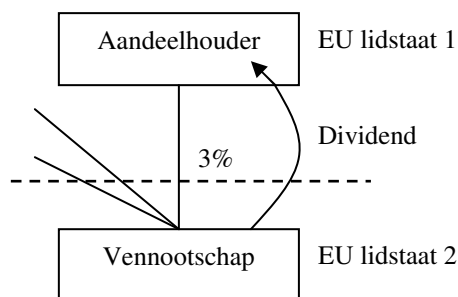
<sup>11</sup> K.L.H. van Mens, A.F.M.Q. Beukers-van Doorn, S. Feenstra, *Belastingen in Europees perspectief*, Kluwer Deventer 1999, p. 35.

Een voorwaarde van deze beschikkingsmacht is dat de lidstaten hun bevoegdheden moeten uitoefenen in overeenstemming met het gemeenschapsrecht.<sup>12</sup> De lidstaten moeten zich daarbij onthouden van elke vorm van discriminatie en ongerechtvaardigde belemmeringen. In recente arresten heeft het HvJ EG talloze regelingen van lidstaten op het gebied van directe belastingen onverenigbaar verklaard met de fundamentele verdragsvrijheden<sup>13</sup>.

## 2.6. Dubbele belasting

Omdat de lidstaten belastingsovereiniteit hebben behouden en ook hun heffingsbevoegdheden uitoefenen, ontstaat er soms dubbele belasting bij grensoverschrijdende gevallen. Een voorbeeld van dubbele belasting is het volgende<sup>14</sup>:

In onderstaand figuur zien we dat een vennootschap en haar aandeelhouder in twee



verschillende EU lidstaten zijn gevestigd. De aandeelhouder houdt slechts 3% van de aandelen in de vennootschap, waardoor de deelnemingsvrijstelling<sup>15</sup> niet van toepassing kan zijn. De vennootschap in EU lidstaat 2 keert een dividend uit waarop bronheffing in dezelfde EU wordt ingehouden. Het internationaal fiscale recht laat dit toe – een lidstaat ontleent aan haar belastingsovereiniteit het recht om inkomsten te

belasten die op haar grondgebied hun oorsprong vinden.

EU lidstaat 1 heft ook over het reeds belaste dividend. Ook dit is toelaatbaar in het internationale fiscale recht omdat de woonstaat het wereldinkomen mag belasten. De woonstaat geeft dan, indien de twee betrokken lidstaten een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting hebben gesloten, een voorkoming voor de dubbel geheven belasting. Juist in de gevallen waarvoor in het verdrag geen bepaling is opgenomen ter voorkoming van

<sup>12</sup> L.A. Geelhoed, 'De soevereiniteit van de lidstaten van de Europese Unie op het terrein van de directe belastingen' in *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 2007-230*, p. 9.

<sup>13</sup> Zie hiervoor HvJ EG, 14 december 2006, nr. C-170/05, *Denkavit Internationaal*, HvJ EG, 8 november 2007, nr. C-379/05, *Amurta*.

<sup>14</sup> Voorbeeld ontleend aan inleiding tot het 'Gent' project, 19 december 2008 te Gent, door Prof. S. van Crombrugge.

<sup>15</sup> Deelnemingsvrijstelling: artikel 13 vennootschapsbelasting (Nederland). Ervan uitgaande dat dit geen laag belaste dochtermaatschappij is.

dubbele belasting, of als er überhaupt geen verdrag is, is het dus mogelijk dat er juridische dubbele belasting wordt geheven.

Gezien de doelstellingen van de EG zijn er mensen die zeggen dat een dergelijke vorm van internationale dubbele belasting niet bevorderlijk is voor het 'vrije' kapitaalverkeer binnen de Gemeenschap. Een hogere belastingdruk in een lidstaat kan voorkomen binnen de EU<sup>16</sup> – daarom kan men ervoor kiezen zich in een bepaalde lidstaat te vestigen. Het is iets heel anders wanneer twee lidstaten hun heffingsbevoegdheden uitoefenen en geen van beide voorkoming wil of kan verlenen. Dit kan als een beperking worden aangemerkt wanneer men een vergelijking maakt met een geval waarin er wel een voorkoming wordt verleend of er niet dubbel wordt geheven.

Dit is dan ook precies het probleem: wat moet er gedaan worden als lidstaten hun heffingsbevoegdheden uitoefenen, zonder daarbij te discrimineren en er geen bepaling is die de juridische dubbele belasting kan opheffen? Juridisch gezien is er geen probleem, het is alleen zo dat een persoon dubbel belast wordt over hetzelfde inkomen. De vraag is of we deze vorm van dubbele belasting moeten kwalificeren als een dispariteit, omdat het (internationale) recht juridische dubbele belasting toelaat, of dat we deze vorm van dubbele belasting moeten kwalificeren als een belemmering en op zoek moeten naar een oplossing om de dubbele belasting op te heffen.

Er zijn twee vormen van dubbele belasting, namelijk economische dubbele belasting en juridische dubbele belasting. Op beide wordt hieronder ingegaan.

### **2.6.1 Economische dubbele belasting**

Van economische dubbele belasting is sprake wanneer 1) bij twee juridisch gezien twee verschillende personen hetzelfde object wordt belast of 2) bij één persoon tweemaal over formeel verschillende maar materieel dezelfde objecten door één of twee instanties belasting wordt geheven.<sup>17</sup> Een klassiek voorbeeld van economische dubbele belasting is de

---

<sup>16</sup> Vergelijk bijvoorbeeld vpb-tarieven 2008 in Ierland (12,5%) en Nederland (25,5%).

<sup>17</sup> C. van Raad, F.P.G. Pötgens, *Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht)*, Kluwer Deventer 2007, p. 37.

vennootschap die belasting betaalt over winst. Deze ‘netto’ winst wordt uitgekeerd aan de aandeelhouder, een natuurlijke persoon, die daarover inkomstenbelasting verschuldigd is.

### 2.6.2 Juridische dubbele belasting

Internationaal juridische dubbele belasting kan als volgt worden gedefinieerd: “meerdere staten betrekken gelijktijdig dezelfde belastingplichtige voor hetzelfde belastingobject in een gelijksoortige belasting.”<sup>18</sup> Internationaal gezien kan juridische dubbele belasting ontstaan doordat aanknopingspunten niet overeenkomen, doordat inkomen in verschillende staten anders wordt gekwalificeerd, doordat winst op een andere manier berekend wordt, of doordat een andere grondslag wordt gebruikt. Vaak wordt juridische dubbele belasting opgelost door voorkomingsbepalingen in verdragen. Helaas blijven er gevallen over waarbij de juridische dubbele belasting niet wordt opgelost. In onderdeel 2.5 is de vraag al gesteld hoe we deze vorm van dubbele belasting moeten kwalificeren – als een dispariteit of als een belemmering.

## 2.7 Balans tussen fundamentele vrijheden en belastingsovereiniteit

Omdat juridische dubbele belasting mogelijk is rijst de vraag in hoeverre een gemeenschappelijke markt daadwerkelijk gecreëerd is. Er zijn een aantal aspecten die een rol spelen, waaronder belastingverdragen en artikel 293 van het EG-Verdrag.

### 2.7.1 Belastingverdragen

Een belastingverdrag is het meest te vergelijken met een privaatrechtelijke rechtsbetrekking.<sup>19</sup> Lidstaten zijn autonoom in het sluiten van belastingverdragen waarin ook de toewijzing van heffingsrechten besloten liggen<sup>20</sup> en zullen deze rechtsbetrekkingen aangaan wanneer zij van mening zijn dat zij hun doelen beter kunnen nastreven. Het EG-verdrag komt pas ter sprake wanneer er een bepaling in het belastingverdrag is opgenomen die strijdig is met één van de bepalingen in het EG-verdrag.

De belastingverdragen regelen vier belangrijke zaken waaronder de woonplaats en het werkland van een belastingplichtige, maar ook maatregelen om dubbele belasting te

---

<sup>18</sup> E.A. Brood, J.Th. Krebbers, *Compendium van het Nederlands internationaal belastingrecht*, Kluwer Deventer 1992, p. 4.

<sup>19</sup> A.C.M. Schenk-Geers, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Kluwer Deventer 2007, p. 32.

<sup>20</sup> C. van Raad, F.P.G. Pötgens, *Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht)*, Kluwer Deventer 2007, p. 377.

voorkomen. “Belastingverdragen vinden [juist] hun oorsprong in de noodzaak tot voorkoming van dubbele belasting in situaties waarin belastingplichtigen grensoverschrijdende economische activiteiten ontplooiën.”<sup>21</sup> Als laatste regelen de verdragen ook de informatie uitwisseling van landen onderling

We kennen twee vormen van belastingverdragen, de verdragen ter voorkoming van dubbele belasting met betrekking tot belasting naar het inkomen (en vermogen) en verdragen tot het voorkomen van dubbele belasting met betrekking tot belastingen van nalatenschappen en verkrijgingen.<sup>22</sup> De gesloten belastingverdragen zijn bijna allemaal gebaseerd op het Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) -modelverdrag. In het bijzonder zijn *alle* Nederlandse verdragen sinds 1960 op dit modelverdrag gebaseerd.

### 2.7.2 Artikel 293 EG-verdrag

In negen van de tien gevallen heffen de gesloten belastingverdragen tussen de lidstaten de dubbele belasting op. Als een verdrag echter de dubbele belasting niet kan opheffen doordat een bepaling ontbreekt, of als er geen verdrag is kan artikel 293 EG-verdrag een uitkomst bieden. In dit artikel staat dat lidstaten in onderhandelingen moeten treden om hun inwoners te verzekeren van onder andere de bescherming van rechten en de afschaffing van dubbele belasting binnen de EG.

Dit artikel verplicht de lidstaten om in onderhandelingen te treden met het oog op het bereiken van de gemeenschapsdoelstellingen.<sup>23</sup> Het verplicht ze echter niet om tot een resultaat te komen – ze *mogen* een oplossing vinden om de dubbele belasting te voorkomen maar ze *moeten* niets.

## 2.8 Het probleem

Het doel van de EG is het creëren van een gemeenschappelijke markt waarin wordt gestreeft naar een maximale welvaart voor de gehele EG. De vier fundamentele vrijheden zijn daarbij middelen om die gemeenschappelijke markt te bereiken.

---

<sup>21</sup> A.C.M. Schenk-Geers, *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Kluwer Deventer 2007, p. 33.

<sup>22</sup> D. Hund, B.J.J.M. Luijckx, *Internationaal Fiscaal Memo*, Kluwer Deventer 2007, p. 336.

<sup>23</sup> L. Lenaerts, D. Aarts, *Europees Procesrecht*, Maklu Antwerpen 2003, p. 124.



Vanwege belastingsoevereiniteit is er niet één algemeen belastingstelsel. Omdat de stelsels van lidstaten veel van elkaar kunnen verschillen en gelijktijdig van kracht kunnen zijn, kan de uitoefening van de heffingsbevoegdheden leiden tot juridische dubbele belasting, wat conflicteert met het concept van een gemeenschappelijke markt.

De vraag is of de gevallen waarin juridische dubbele belasting niet door een verdrag of andere bepaling wordt opgelost moeten worden gezien als een dispariteit of als belemmering. Met andere woorden – moet juridische dubbele belasting per land worden beoordeeld of globaal over de gehele EG? Door deze vraag te stellen komt de volgende vraag naar boven: wat weegt zwaarder, het recht van lidstaten op belastingsoevereiniteit of het streven naar een gemeenschappelijke markt binnen de EG?

### **Hoofdstuk 3: Juridische dubbele belasting als dispariteit – de per land benadering**

In dit hoofdstuk wordt de per land benadering behandeld. Sommige experts zijn van mening dat juridische dubbele belasting slechts een dispariteit is. De gedachte hierachter is dat “een nadelige fiscale behandeling [belemmering] het gevolg moet zijn van rechtstreekse of verkapte discriminatie als gevolg van de regels van één bevoegdheid, en niet van dispariteiten of verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de belastingstelsels van (twee of meer) lidstaten dan wel van de co-existentie van nationale belastingdiensten.”<sup>24</sup> Hieronder worden de meningen van Weber, Geelhoed en Vanistendael weergegeven, waarbij ook de nuanceverschillen tussen deze meningen zullen worden weergegeven.

#### **3.1 De visie van Weber**

Prof. dr. D.M. Weber is een voorstander van de per land benadering. Lidstaten hebben het soevereine recht van om belasting te heffen, nadelen die daaruit voortvloeien leveren geen belemmering van het vrije verkeer op, anders zou volgens Weber het soevereine recht in gevaar komen. In zijn inaugurele rede<sup>25</sup> stelde hij dat het feit dat alleen de lidstaten bevoegd zijn om criteria voor de heffing van belasting vast te stellen, dubbele belasting te voorkomen en hun jurisdictie af te bakenen vier gevolgen heeft. Het eerste gevolg is dat er 27 verschillende belastingstelsels zijn, waardoor er door zelfstandige toepassing van deze stelsels nadelen kunnen ontstaan. Het tweede gevolg is dat lidstaten bevoegd zijn om te bepalen om over een zeker object of subject géén belasting te heffen. Het derde gevolg is dat de volgens Weber de toepassing van de globale benadering tot niets kan leiden. Als laatste stelt Weber het HvJ EG een inbreuk maakt op de belastingsovereiniteit van de lidstaten. In de paragrafen 3.2.1 tot en met 3.2.4 zal verder worden ingegaan op deze vier punten van Weber.

##### **3.1.1 De EU - 27 lidstaten, 27 verschillende belastingstelsels**

Op dit moment omvat de EU 27 lidstaten. Dit houdt in dat, doordat alle lidstaten het soevereine recht hebben om hun eigen belastingstelsels te creëren en ontwikkelen, er 27 verschillende en zelfstandige belastingstelsels zijn. Deze stelsels kunnen in

---

<sup>24</sup> Geelhoed, punt 20 in zijn conclusie bij HvJ EG, 14 december 2006, nr. C-170/05, *Denkavit Internationaal*.

<sup>25</sup> D.M. Weber, inaugurele rede, *Op zoek naar een (nieuwe) balans tussen belastingsovereiniteit en het recht op vrij verkeer binnen de EG*, 14 november 2006.

grensoverschrijdende gevallen gelijktijdig werken waardoor er dus dispariteiten ontstaan. Deze nadelen vallen volgens Weber buiten de werkingssfeer van de EG-verdragsvrijheden. Omdat onder een belemmering of discriminatie wordt verstaan dat gelijke gevallen ongelijk worden behandeld en ongelijke gevallen ongelijk worden behandeld maar niet in de mate waarin ze ongelijk zijn, kan dubbele belasting als gevolg het gelijktijdig uitoefenen van heffingsbevoegdheden slechts een dispariteit zijn.

Weber geeft wel een oplossing om dispariteiten te op te heffen: “coördinatie, harmonisatie of unificatie van de nationale wetgevingen” door middel van nationaal, internationaal of gemeenschapsrecht.<sup>26</sup>

### **3.1.2 Lidstaten zijn bevoegd om niet te heffen**

Het HvJ EG heeft de vrijheid van lidstaten om beperkingen op te leggen in een aantal uitspraken<sup>27</sup> niet gerespecteerd. Weber stelt dat deze uitspraken in strijd zijn met het door het HvJ EG geformuleerde uitgangspunt dat lidstaten vrij zijn om de criteria voor de belastingheffing vast te stellen. Het HvJ EG heeft door deze uitspraken nadelen die voortvloeien uit de toepassing van verschillende belastingstelsels onterecht aangemerkt als belemmeringen. Het HvJ EG had volgens Weber echter moeten oordelen dat het hier ging om nadelen die voortvloeiden uit toegestane dispariteiten – de nadelen vloeiden niet voort uit discriminerend gedrag van één lidstaat.

### **3.1.3 Globale benadering moet worden afgewezen**

Het HvJ EG lijkt in een aantal uitspraken<sup>28</sup> te gaan voor de globale benadering. Weber wijst dit af en stelt dat de per land benadering moet worden gevolgd omdat verboden belemmeringen alleen kunnen voortvloeien uit de wetgeving van één lidstaat en niet uit de toepassing van de verschillende belastingstelsels. Daarnaast stelt hij dat juridische dubbele belasting “inherent is aan het soevereine recht om belasting te heffen [en] dat de uitoefening hiervan niet afhankelijk is van de belastingheffing van een andere lidstaat”<sup>29</sup>. Tevens stelt

---

<sup>26</sup> D.M. Weber, *Op zoek naar een (nieuwe) balans tussen belastingsoevereiniteit en het recht op vrij verkeer binnen de EG*, Kluwer Deventer 2006, p. 13.

<sup>27</sup> Zie hiervoor bijvoorbeeld HvJ EG, 18 september 2003, nr. C-168/02, *Bosal Holding*. Zie ook HvJ EG, 13 december 2005, nr. C-446/03, *Marks & Spencer*.

<sup>28</sup> HvJ EG, 14 december 2006, nr. C-170/05, *Denkavit Internationaal*.

<sup>29</sup> D.M. Weber, *Op zoek naar een (nieuwe) balans tussen belastingsoevereiniteit en het recht op vrij verkeer binnen de EG*, Kluwer Deventer 2006, p. 40.

Weber dat als er rekening moet worden gehouden met de belastingheffing in de woonstaat, de vraag of er sprake is van een belemmering afhankelijk wordt gemaakt van de wetgeving van twee lidstaten. Dit staat haaks op het uitgangspunt van het HvJ EG dat een belemmering alleen kan worden veroorzaakt door één lidstaat.

### **3.1.4 Inbreuk op belastingsoevereiniteit**

Lidstaten moeten regels op grond van objectieve criteria toepassen waarbij de regels niet afhankelijk mogen worden gemaakt van nationaliteit. Bij het oplossen van dispariteiten zijn verschillende mogelijkheden in verdragen toegestaan. De uiteindelijke conclusie van Weber is dat door rechtspraak dispariteiten toch aangemerkt worden als verboden belemmeringen. Het HvJ EG laat volgens hem de balans te ver in het voordeel van het vrije verkeer doorslaan waarbij het Hof een te grote inbreuk maakt op de belastingsoevereiniteit van de lidstaten.<sup>30</sup>

## **3.2 De visie van Geelhoed**

AG Geelhoed deelt de mening van Weber dat belemmeringen alleen kunnen worden veroorzaakt door één enkele lidstaat. Dit heeft hij naar voren gebracht in meerdere conclusies bij belangrijke zaken zoals bijvoorbeeld *Test Claimants in Class IV ACT*.<sup>31</sup>

### **3.2.1 Conclusie bij *Test Claimants in Class IV ACT***

Geelhoed schrijft in zijn conclusie bij *Test Claimants in Class IV ACT* het volgende:

“mogelijke verstoringen die louter het gevolg zijn van verschillen tussen belastingsstelsels [vallen] niet binnen de werkingssfeer van de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer.”<sup>32</sup>

Belemmeringen van de vrijheid van vestiging als gevolg van dispariteiten dan wel verschillen tussen de belastingstelsels van twee of meer lidstaten, vallen buiten de werkingssfeer van artikel 43 EG. Deze staan volgens Geelhoed in contrast met belemmeringen als gevolg van discriminatie. Discriminatie is immers het resultaat is van regels van slechts één lidstaat. Daarbij stelt Geelhoed dat een marktdeelnemer aan juridische dubbele belasting kan worden onderworpen als gevolg van de verdeling van heffingsbevoegdheid tussen lidstaten. Mijns

---

<sup>30</sup> D.M. Weber, *Op zoek naar een (nieuwe) balans tussen belastingsoevereiniteit en het recht op vrij verkeer binnen de EG*, Kluwer Deventer 2006, p. 69.

<sup>31</sup> HvJ EG, 12 december 2006, nr C-374/04, *Test Claimants in Class IV ACT*.

<sup>32</sup> Geelhoed, punt 46 bij zijn conclusie in HvJ EG, 12 december 2006, nr. C-374/04, *Test Claimants in Class IV ACT*.

inziens is juridische dubbele belasting juist belemmerend voor mensen die hun vrijheden uitoefenen. Hierover zal nog over worden uitgebreid in hoofdstuk 4.

### **3.2.2 Verschil tussen Weber en Geelhoed**

De meningen van Weber en Geelhoed wijken op dit punt van elkaar af. Geelhoed geeft verder aan dat, ondanks het feit dat de soevereiniteit van de lidstaat kan worden aangetast, “in het geval dat twee lidstaten een belastingverdrag hebben gesloten ter voorkoming van dubbele belasting en in dit verdrag de heffingsbevoegdheid hebben verdeeld en voorrangregels hebben neergelegd, deze twee lidstaten hun soevereine recht om belastingheffing zelfstandig, door middel van een bilateraal belastingverdrag afhankelijk van elkaar hebben gemaakt.”<sup>33</sup> Bij de toepassing van het gemeenschapsrecht moet hier volgens AG Geelhoed dus rekening mee worden gehouden.

Weber is het namelijk niet met deze stelling van Geelhoed eens. Hij stelt dat een belastingverdrag niet relevant is voor de vraag of een lidstaat een belemmering opwerpt. De fiscale behandeling in de andere lidstaat is daarbij ook niet relevant. Volgens Weber moet een (bron)staat eerst zonder discriminatie zijn heffingsbevoegdheid over een bepaalde bron uitoefenen. AG Geelhoed blijft er bij dat lidstaten hun soevereiniteit van elkaar afhankelijk hebben gemaakt door verdragen te sluiten, en dat het een onevenwichtige indruk kan geven om geen rekening te houden met deze verdragen.

### **3.3 De visie van Vanistendael**

Prof. F. Vanistendael deelt ook de mening van Weber en AG Geelhoed, in die zin dat belemmeringen alleen kunnen worden veroorzaakt door het toedoen van één lidstaat. In één van zijn artikelen haalt hij het arrest *Denkavit Internationaal* aan<sup>34</sup>. Daarin geeft hij aan dat de belemmering die is opgelegd door één lidstaat kan worden weggenomen door nationale wetgeving, maar ook door verdragsbepalingen in combinatie met nationale wetgeving van de andere betrokken lidstaat. En wanneer de totale uitkomst van heffing voor een niet-inwoner minder gunstig is, dan is er sprake van discriminatie.

---

<sup>33</sup> D.M. Weber, *Op zoek naar een (nieuwe) balans tussen belastingsoevereiniteit en het recht op vrij verkeer binnen de EG*, Kluwer Deventer 2006, p. 40 e.v.

<sup>34</sup> F. Vanistendael, *Denkavit Internationaal: The Balance between Fiscal Sovereignty and the Fundamental Freedoms?* European Taxation 2007/Denkavit Internationaal Special Issue.

Vanistendael stelt dat het HvJ EG zich niet wil mengen in grensoverschrijdende gevallen waarbij het samenvallen van twee belastingjurisdicties juridische dubbele belasting veroorzaakt, ondanks dat hij vindt dat economische en juridische dubbele belasting in strijd is met de basis regels van een gemeenschappelijke markt, met andere woorden – de globale benadering om te kijken wie verantwoordelijke is voor het opheffen van de dubbele belasting, is afgewezen.<sup>35</sup>

In hetzelfde artikel stelt hij dat het HvJ EG per lidstaat zal blijven beoordelen of er sprake is van discriminatie/belemmering zoals het dat in het verleden ook heeft gedaan. Tevens stelt Vanistendael dat bij het vaststellen van heffingsbevoegdheid, niet alleen de nationale wetgevingen een rol spelen, maar ook de verdragen die zijn gesloten tussen de betrokken lidstaten. Als laatste stelt Vanistendael dat het HvJ EG waarschijnlijk niet de globale benadering kiest wanneer het gaat om de gevallen waarin niet wordt gediscrimineerd.

### **3.3.1 Verschil tussen Weber, AG Geelhoed en Vanistendael**

Weber, AG Geelhoed en Vanistendael hebben allen één ding gemeen: ze volgen alledrie het standpunt dat louter één lidstaat een belemmering kan veroorzaken. Geelhoed en Vanistendael gaan verder en accepteren dat een belemmering kan worden opgeheven door een verdrag ter voorkoming van belasting. Vanistendael gaat nog verder door te stellen dat ook nationale wetgeving de belemmering kan opheffen.

## **3.4 Jurisprudentie**

Op het gebied van de per land benadering is al het één en ander door het HvJ EG beslist. Hieronder worden een aantal uitspraken weergegeven waarbij aan het einde van dit deelhoofdstuk de verschillen tussen de uitspraken nog kort zullen worden weergegeven.

### **3.4.1 Kerkhaert-Morres:**

In dit arrest<sup>36</sup> ging het om inkomende dividenduitkeringen: natuurlijke personen (de heer en mevrouw Kerkhaert-Morres), inwoners van België, ontvingen dividenden vanuit een in Frankrijk gevestigde rechtspersoon. In Frankrijk werd een bronheffing op de dividenden ingehouden, in België werden deze nogmaals belast met een vast percentage van 25%. Het

---

<sup>35</sup> Zie hoofdstuk 4.4 voor een andere blik op deze conclusie door prof. mr. E.C.C.M. Kemmeren.

<sup>36</sup> HvJ EG, 14 november 2006, nr. C-513/04, *Kerkhaert-Morres*.

bedrag aan buitenlandse bronheffing is in België aftrekbaar van de belastbare grondslag. Kerkhaert-Morres stelde dat deze bepaling in strijd was de vrijheid van kapitaal omdat er slechts aftrek werd verleend in plaats van een credit, waardoor buitenlandse dividenden een hogere belastingdruk kenden dan binnenlandse dividenden.

Het HvJ EG oordeelde dat er geen strijdigheid was met artikel 56 EG-verdrag omdat de woonstaat (België) zowel binnenlandse als buitenlandse ontvangen dividenduitkeringen op dezelfde manier belasten – namelijk met een vast percentage van 25%. Het Hof stelde dat “de nadelige gevolgen die de toepassing van een inkomstenbelastingstelsel (...) kan meebrengen, het gevolg [is] van de parallelle uitoefening van belastingbevoegdheid door twee lidstaten.”<sup>37</sup>

Ook hier houdt het HvJ EG vast aan het idee dat een belemmering alleen kan worden veroorzaakt door discriminerend gedrag van één lidstaat. Het feit dat niet alle dubbele belasting wordt voorkomen ligt volgens het HvJ EG aan de lidstaten zelf, die door verdragen te sluiten er voor kunnen zorgen dat juridische dubbele belasting wordt weggenomen.

Er is veel kritiek geweest op dit arrest, onder andere ook door de Europese Commissie (EC). Het mag wel zo zijn dat België zijn inwoners niet anders behandelt – er wordt ook niet gediscrimineerd. Maar dat is ook niet de vraag – de vraag is of personen belemmerd worden in het uitoefenen van hun verdragsvrijheden. Als de uiteindelijke last groter is wanneer aandelen worden gehouden in het buitenland dan in België, dan worden mensen wel degelijk belemmerd in het uitoefenen van hun vrijheden.

### **3.4.2 Block**

In het recente Block-arrest<sup>38</sup> werd bevestigd dat belastingsoevereiniteit nadelen kan opleveren en dat bij de huidige stand van het Europese recht er geen oplossing is voor deze juridische dubbele belasting.

In deze zaak stond M. Block centraal, een inwonster van Duitsland en enig erfgename van een in Duitsland overleden persoon. De nalatenschap bestond voornamelijk uit kapitaal, waarvan een deel in Spanje was belegd. Over dit vermogen betaalde Block successierechten in Spanje waarmee Duitsland geen voorkoming gaf voor de berekening van de verschuldigde successierechten daar. Duitsland haalde alleen dat deel van de nalatenschap in Duitsland af

---

<sup>37</sup> HvJ EG, 14 november 2006, nr. C-513/04, *Kerkhaert-Morres*, ro. 20.

<sup>38</sup> HvJ EG, 12 februari 2009, nr. C-67/08, *Block*.

waarover in Spanje successierechten waren betaald. De vraag was of deze nationale regeling de vrijheid van kapitaalverkeer beperkte.

Het HvJ EG oordeelde dat “dit fiscale nadeel evenwel [ontstaat] door de parallelle uitoefening door de betrokken twee lidstaten van hun fiscale bevoegdheid, waarbij Duitsland heeft gekozen voor heffing van successierechten over banktegoeden wanneer de schuldeiser in deze lidstaat woont, en Spanje voor heffing van successierechten over deze tegoeden wanneer de schuldenaar in deze laatste lidstaat is gevestigd.”<sup>39</sup>

Het gemeenschapsrecht voorziet volgens het HvJ EG in de huidige stand van zijn ontwikkeling niet in algemene criteria voor de verdeling van de bevoegdheden tussen de lidstaten ter zake van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Europese Gemeenschap. Afgezien van een aantal richtlijnen “is tot dusver in het kader van het gemeenschapsrecht geen enkele unificatie- of harmonisatiemaatregel tot afschaffing van dubbele belastingen vastgesteld.”<sup>40</sup>

### **3.4.3 Denkavit Internationaal**

In Denkavit Internationaal<sup>41</sup> werd een inwoner van Frankrijk waaraan dividend werd uitgekeerd vrijgesteld van dividendbelasting, terwijl niet-inwoners waaraan dividend werd uitgekeerd geconfronteerd werden met een bronheffing. Er zijn door de Conseil d'État drie vragen aan het HvJ EG voorgelegd:

De eerste vraag was of er sprake was van discriminatie. De tweede vraag die gesteld werd was of de dubbele belasting die ontstond door een ongelijke behandeling kon worden opgeheven door toepassing een verdrag. Indien hier ‘ja’ op zou worden geantwoord diende een vervolgvraag zich aan: of er dan überhaupt sprake was van een belemmering.

Het HvJ EG oordeelde dat er inderdaad sprake was van een ongelijke behandeling en dat deze behandeling een verboden beperking van de vrijheid van vestiging vormde. Voor wat betreft de tweede en derde vraag oordeelde het Hof als volgt: de EG lidstaten blijven bevoegd om “de criteria voor de belasting van de inkomsten vast te stellen teneinde, in voorkomend geval

---

<sup>39</sup> HvJ EG, 12 februari 2009, nr. C-67/08, *Block*, ro. 28.

<sup>40</sup> HvJ EG, 12 februari 2009, nr. C-67/08, *Block*, ro. 30.

<sup>41</sup> HvJ EG, 14 december 2006, nr. C-170/05, *Denkavit Internationaal*.



door het sluiten van een overeenkomst, dubbele belastingen af te schaffen.”<sup>42</sup> Deze vrijheid neemt volgens het Hof niet weg dat de lidstaten de gemeenschapsregels naast zich neer mogen leggen – en dat ze in het bijzonder niet mogen discrimineren.

Er moest in *Denkavit Internationaal* worden vastgesteld dat de Nederlandse wetgeving en het verdrag tussen Frankrijk en Nederland de juridische dubbele belasting niet konden wegnemen. Frankrijk handelde in strijd met de verdragsvrijheden en moest daardoor de wetgeving aanpassen.

#### **3.4.4 Amurta**

In *Amurta*<sup>43</sup> speelde een soortgelijke casus - een Nederlandse vennootschap keerde dividend uit aan een Portugese aandeelhouder (14% belang). Nederland paste geen vrijstelling toe terwijl deze wel van toepassing zou zijn geweest als het dividend was uitgekeerd aan in een Nederland gevestigde vennootschap<sup>44</sup>. De vraag die gesteld werd aan het HvJ EG was of het niet toekennen van de inhoudingsvrijstelling in beginsel in strijd is met het vrije kapitaalverkeer, en of deze strijdigheid kon worden weggenomen door het betreffende bilaterale belastingverdrag.

Het HvJ EG besloot ten eerste dat er een belemmering was omdat er, met toepassing van de per land benadering, gediscrimineerd werd. Het HvJ EG besloot daarna dat de strijdigheid weg kon worden genomen door het betreffende belastingverdrag toe te passen wat weer duidt op de globale benadering. De zaak is weer terug verwezen naar het Hof Amsterdam om de vraag of van een dergelijke neutraliteit sprake is te beantwoorden. In ieder geval zou een eventuele mogelijkheid van verrekening onder de nationale wetgeving van Portugal niet voldoende zijn, aldus het HvJ EG.

#### **3.4.5 Conclusies uit jurisprudentie**

Uit de bovenstaande rechtspraak komt naar voren dat er onderscheid gemaakt dient te worden tussen de gevallen waarin juridische dubbele belasting is ontstaan als gevolg van een dispariteit en gevallen waarin juridische dubbele belasting is ontstaan als gevolg van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen.

---

<sup>42</sup> HvJ EG, 14 december 2006, nr. C-170/05, *Denkavit Internationaal*, ro. 43.

<sup>43</sup> HvJ EG, 8 november 2007, nr. C-379/05, *Amurta*.

<sup>44</sup> Europese Moeder-dochterrichtlijn was niet van toepassing omdat het belang kleiner was dan 25%.

In Kerkhaert-Morres en Block komt heel duidelijk naar voren dat er geen sprake is van een belemmering maar slechts van een dispariteit wanneer juridische dubbele belasting het gevolg is van twee lidstaten die gelijktijdig hun heffingsbevoegdheden uitoefenen. Er was volgens het HvJ EG geen sprake van een belemmering. Wanneer een persoon ongelijk wordt behandeld ten opzichte van een andere persoon in een soortgelijke situatie, zoals in Denkavit Internationaal en Amurta het geval was, is er wel sprake van een belemmering die veroorzaakt is door één lidstaat. Wat bijzonder is aan de laatste twee arresten is dat ze toch verder kijken om te zien of de juridische dubbele belasting op een andere manier wordt opgelost, iets wat het HvJ EG niet doet bij de eerst genoemde arresten.

### **3.5 Deelconclusies**

Kort gezegd houdt de per land benadering in dat er per land wordt gekeken of het land voldoet aan zijn verplichtingen, met andere woorden of het land zelf belemmert danwel discrimineert. Er zijn twee situaties die aandacht verdienen bij de per land benadering – de gevallen waarin dubbele belasting het gevolg is van lidstaten die gelijktijdig hun heffingsbevoegdheden uitoefenen en de gevallen waarin dubbele belasting ontstaat door discriminatie in een lidstaat.

In het eerste geval kwalificeert de per land benadering juridische dubbele belasting als een dispariteit waaraan het EG recht niets mag veranderen. Er wordt gesteld dat er geen sprake kan zijn van een belemmering omdat deze alleen kan worden veroorzaakt door de wetgeving van één lidstaat. Omdat een lidstaat zelf mag uitmaken hoe hij zijn beschikkingsmacht invult en niet afhankelijk is van andere lidstaten, kan juist het soevereine recht van lidstaten in gevaar komen als deze dispariteiten wel worden aangemerkt als belemmeringen.

Voor wat betreft de gevallen waarin dubbele belasting het gevolg is van het discriminerende gedrag van één land gaat de per land benadering er van uit dat het discriminerende land eerst zijn gedrag moet aanpassen. Op die manier hoeft er niet gekeken te worden naar de fiscale behandeling in het andere land.

Mijn voorkeur gaat uit naar een oplossing die de juridische dubbele belasting binnen de gehele EG wegneemt. Het is mijns inziens niet een juridisch compleet verhaal wanneer er slechts wordt gekeken naar één lidstaat omdat dit kan leiden tot een onredelijke situatie. Het is naar mijn idee onredelijk wanneer er geen rekening wordt gehouden met de in de andere

lidstaat geheven belasting omdat het voorbij gaat aan de economische realiteit van die persoon. Het kan nooit de bedoeling zijn om inkomen dubbel te belasten, anders hadden we nooit zoveel bepalingen gehad die dubbele belasting proberen te voorkomen.

## **Hoofdstuk 4: Juridische dubbele belasting als verboden belemmering – de globale benadering**

In tegenstelling tot de voorstanders van de per land benadering, zien de voorstanders van de globale benadering juridische dubbele belasting wel als een belemmering omdat er, globaal gezien meer belasting wordt geheven dan in één enkele lidstaat. Ook in dit hoofdstuk worden eerst de meningen van een viertal experts weergegeven waarbij geprobeerd zal worden om een nuanceverschil te laten zien tussen de meningen. Uiteraard wordt er ook jurisprudentie behandeld.

### **4.1 De visie van Geelhoed**

Zoals al in hoofdstuk 3 werd aangegeven, is Geelhoed van mening dat belemmeringen waarvoor één enkele lidstaat verantwoordelijk is kunnen worden beschouwd als verboden belemmeringen. Toch heeft Geelhoed aanvaard dat een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting een belemmering kan uitschakelen. Door deze opvatting is hij geen pure voorstander van de per land benadering, maar ook gedeeltelijk van de globale benadering.

#### **4.1.1 Conclusies van AG Geelhoed bij Denkavit Internationaal**

Omdat de zaak Denkavit Internationaal<sup>45</sup> in hoofdstuk 3 al aan bod is gekomen, beperk ik me hier tot de conclusies van Geelhoed. Hij stelt dat bij de beoordeling van de vraag of een belastingplichtige in een specifiek geval wordt gediscrimineerd op een met artikel 43 EG strijdige wijze, om twee redenen rekening moet worden gehouden met het feitelijke gevolg van een belastingverdrag voor de situatie van de belastingplichtige.

Geelhoed geeft als eerste aan dat “lidstaten krachtens het gemeenschapsrecht vrij zijn om onderling niet alleen de heffingsbevoegdheid te verdelen, maar ook de voorrang van belastingheffing.”<sup>46</sup> Dit betekent dat het een bronstaat vrij staat om er voor te zorgen dat, door middel van verdragen/onderhandelingen, voor de dubbele heffing verlichting wordt geboden door de woonstaat.

---

<sup>45</sup> HvJ EG, 14 december 2006, nr. C-170/05, *Denkavit Internationaal*.

<sup>46</sup> AG Geelhoed, punt 34 van zijn conclusie in HvJ EG, 14 december 2006, nr. C-170/05, *Denkavit Internationaal*.

Ten tweede stelt Geelhoed dat indien in een individueel geval geen rekening wordt gehouden met het gevolg van een belastingverdrag, dit zou betekenen dat de economische realiteit van de werkzaamheid en de beweegredenen van die belastingplichtige in een grensoverschrijdende context wordt genegeerd. “Anders gezegd, het zou het reële gevolg voor die belastingplichtige kunnen verstoren van de combinatie van verplichtingen van de woon- en bronstaat.”<sup>47</sup>

Uiteindelijk komt Geelhoed tot de conclusies dat Frankrijk inbreuk maakte op artikel 43 EG-Verdrag en dat er in beginsel rekening moet worden gehouden met de feitelijke werking van een belastingverdrag voor de situatie van die belastingplichtige.

#### **4.2 De visie van Wattel**

Prof. mr. P.J. Wattel stelt in zijn artikel<sup>48</sup> de lidstaten hun heffingsbevoegdheden zelf en onderling mogen regelen en dat wanneer discriminatie in een bronstaat wordt weggenomen door bijvoorbeeld verrekening in de woonstaat dat de zaak EG rechtelijk in beginsel in orde is.

De globale benadering wordt volgens Wattel wel degelijk onderschreven. Alleen zit er volgens Wattel de voorwaarde aan dat de lidstaat die discrimineert verantwoordelijk blijft indien het nadelige gevolg van zijn belastingstelsel om wat voor reden dan ook niet wordt opgeheven in de andere lidstaat.

Wattel haalt het volgens hem onjuiste arrest Fokus Bank<sup>49</sup> aan. Het Hof hield geen rekening met het verrekeningsrecht van de aandeelhouder in zijn woonstaat. Noorwegen werd daardoor gedwongen om zijn bronheffing op te geven, terwijl dat alleen maar de schatkist van de woonstaat ten goede kwam en niet de aandeelhouder zelf.

De conclusie van Wattel is dat de woonstaat zich schuldig maakt aan discriminatie door buitenlands deelnemingsdividend te verrekenen en intern deelnemingsdividend vrij te stellen. Ook buitenlands deelnemingsdividend moet vrijgesteld worden bij de moedermaatschappij.

---

<sup>47</sup> AG Geelhoed, punt 35 van zijn conclusie in HvJ EG, 14 december 2006, nr. C-170/05, *Denkavit Internationaal*.

<sup>48</sup> P.J. Wattel, *Eénjurisdictionele- of overalltoepassing van EG-verboden op bronheffingen*, WFR 2006/847.

<sup>49</sup> HvJ EER, 23 november 2004, nr. E I/04, (*Fokus Bank ASA*).

Dan pas is er geen verrekeningsbasis in de staat van de aandeelhouder en moet de bronstaat dus afzien van zijn bronheffing voor zover hij die evenmin oplegt aan binnenslands deelnemingsdividend. De globale benadering leidt volgens Wattel tot hetzelfde resultaat.

#### **4.3 De visie van Meussen**

Prof. mr. G.T.K. Meussen<sup>50</sup> gaat in op het artikel dat Vanistendael<sup>51</sup> heeft geschreven naar aanleiding van Denkavit Internationaal. Vanistendael stelde daarin volgens Meussen dat het de verantwoordelijkheid van de woonstaat is om dubbele belasting op te heffen. Dit kan waar zijn, maar als de dubbele belasting wordt opgeheven door een vrijwillige overeenkomst tussen bron- en woonstaat, dan mag deze overeenkomst volgens Meussen niet worden genegeerd.

Bij Denkavit Internationaal<sup>52</sup> is duidelijk gekozen voor een globale benadering. Daar tegenover staat wel dat een woonstaat volgens Meussen niet *verplicht* kan worden om de discriminatie weg te halen door een voorkoming te verlenen. Meussen is ook van mening dat de woonstaat en bronstaat wel overeenkomsten kunnen sluiten om hetzelfde effect te creëren. Daar staan zij volgens Meussen vrij in en hij ook voorstander van het sluiten van dergelijke verdragen.

Zowel de mening van Geelhoed, Wattel als Meussen biedt alleen een oplossing voor de gevallen waarin wordt gediscrimineerd door de bron- of woonstaat en biedt geen uitkomst voor de gevallen waarin het puur om juridische belasting gaat. Toch geeft dit een beeld van hoe de globale benadering kan leiden tot een oplossing voor dubbele belasting in gevallen van discriminatie.

#### **4.4 De visie van Kemmeren**

Prof. mr. E.C.C.M. Kemmeren is een voorstander van de globale benadering. Hij heeft in meerdere publicaties aangegeven waarom hij van mening is dat de globale benadering beter is

---

<sup>50</sup> G.T.K. Meussen, *Denkavit International, The Practical Issues*, European Taxation, 2007.

<sup>51</sup> F. Vanistendael, *Denkavit Internationaal: The Balance between Fiscal Sovereignty and the Fundamental Freedoms?* European Taxation, 2007, p.210 e.v.

<sup>52</sup> HvJ EG, 14 december 2006, nr. C-170/05, *Denkavit Internationaal*.

dan de per land benadering. Als reactie op het artikel<sup>53</sup> van Vanistendael heeft ook Kemmeren een artikel<sup>54</sup> geschreven.

Kemmeren geeft aan dat Vanistendael stelde dat economische en juridische dubbele belasting wellicht tegen de basis regels van één interne markt is, maar dat het HvJ EG niet zal ingrijpen in grensoverschrijdende gevallen waarin een dubbele heffing het gevolg is van een dispariteit. Kemmeren is het hier niet mee eens stelt dat het HvJ EG juist in haar rechtspraak *wel* kiest voor een globale benadering, en dat terecht doet. Hij gaat in op de doelstellingen van de EG en bespreekt een aantal uitspraken waarin het HvJ EG heeft gekozen voor de globale benadering. Daarbij geeft hij aan waarom de globale benadering beter is dan de per land benadering.

#### **4.4.1 Doelstellingen EG en de rol die het HvJ EG daarin speelt**

De EG heeft als belangrijkste doelstelling het creëren van een gemeenschappelijke markt. Deze markt bestaat voornamelijk nog niet, het is iets waar we volgens Kemmeren naartoe streven.

Door de bevoegdheden opgenomen in artikel 220 EG-verdrag zou juist het HvJ EG een grote rol moeten en kunnen spelen in het realiseren van een gemeenschappelijke markt. In een zaak<sup>55</sup> haalde het HvJ EG aan dat een interne markt met zich meebrengt dat nationale regels die het effect hebben om diensten moeilijker te maken tussen lidstaten, moeten worden buitengesloten. De rol van het HvJ als beschermer van de interne markt moet door deze uitspraak ook in acht worden genomen wanneer er wordt beslist of een globale dan wel per land benadering moet worden toegepast.

#### **4.4.2 Uitspraken van het HvJ EG waarin de globale benadering wordt toegepast**

Volgens Kemmeren moet niet alleen de globale benadering toegepast worden bij juridische dubbele belasting maar wordt deze ook terecht toegepast in andere situaties. Een paar voorbeelden hiervan zijn<sup>56</sup>:

---

<sup>53</sup> F. Vanistendael, *Denkavit Internationaal: The Balance between Fiscal Sovereignty and the Fundamental Freedoms?* European Taxation 2007/Denkavit Internationaal Special Issue.

<sup>54</sup> E.C.C.M. Kemmeren, 'The Internal Market Approach Should Prevail over the Single Country Approach' in *A vision of taxes within and outside European Borders*, Festschrift in honour of Prof. dr. Frans Vanistendael, Kluwer Law International 2008, p.555 ev.

<sup>55</sup> HvJ EG, 6 juli 2007, nr. C-522/04, *Commission v Belgium*.

<sup>56</sup> Voorbeelden overgenomen van E.C.C.M. Kemmeren, *The Internal Market Approach Should Prevail over the Single Country Approach' in A vision of taxes within and outside European Borders*, Festschrift in honour of Prof. dr. Frans Vanistendael, Kluwer Law International 2008, p.565 ev.

- Persoonsgebonden aftrek, *Schumacker, Gilly, De Groot*<sup>57</sup>;
- Verlies verrekening, *Futura Participations, Marks & Spencer*<sup>58</sup>;
- Voorkoming van internationale juridische dubbele belasting zie *Gilly*<sup>59</sup>;
- Voorkoming van internationale economische dubbele belasting zie *Manninen, TCC IV ACT, Amurta*<sup>60</sup>;
- Bronheffing bij uitgaand dividend zie *Denkavit Internationaal en Amurta*<sup>61</sup>;
- Transfer pricing zie *Thin Cap GLO*<sup>62</sup>;

#### 4.4.3 Conclusies Kemmeren

Kemmeren is van mening dat, bij het bepalen of een belastingstelsel al dan niet inconsistent is met de fundamentele vrijheden, het HvJ EG een globale benadering moet toepassen in plaats van de benadering per land. Dit houdt in dat het HvJ EG niet alleen met de nationale wetgeving van een lidstaat rekening moet houden als het moet beslissen of er al dan niet een belemmering is, maar ook met de relevante verdragen ter voorkoming van dubbele belasting *alsmede* de nationale wetgeving van die andere lidstaat. Kemmeren meent dat er geen belemmering is als een transnationale situatie uiteindelijk niet leidt tot een zwaardere belasting dan in een nationale situatie.

Omdat het creëren van een interne markt één van de belangrijkste doelstellingen van de EG was en is en de EU moet het HvJ EG volgens Kemmeren dit als leidend criteria nemen bij het beslissen of er sprake is van een belemmering. Daarnaast stelt Kemmeren dat een efficiënt opererende interne markt zou lijden onder een per land benadering – niet alleen vanuit een juridisch oogpunt (er wordt geen belemmering geconstateerd) maar ook vanuit een economisch standpunt (het is mogelijk dat iets twee keer niet wordt belast). Tevens stelt Kemmeren dat de globale benadering ook moet worden toegepast in relatie tot derde landen. Als laatste stelt Kemmeren dat jurisprudentie uitwijst dat het HvJ EG ook daadwerkelijk de

---

<sup>57</sup> HvJ EG, 14 februari 1995, nr. C-279/93, *Schumacker*, HvJ EG, 12 mei 1998, nr. C-336/96 *Gilly*, HvJ EG, 12 december 2002, nr. C-385/00, *De Groot*.

<sup>58</sup> HvJ EG, 15 mei 1997, nr. C-250/95, *Futura Participations*, HvJ EG, 13 december 2005, nr. C-446/03, *Marks & Spencer*.

<sup>59</sup> HvJ EG, 12 mei 1998, nr. C-336/96 *Gilly*.

<sup>60</sup> HvJ EG, 7 september 2004, nr. C-319/02, *Manninen*, HvJ EG, 12 december 2006, nr. C-374/04 *TC C IV ACT*, HvJ EG, 8 november 2007, nr. C-379/05, *Amurta*.

<sup>61</sup> HvJ EG, 14 december 2006, nr. C-170/05, *Denkavit Internationaal*, HvJ EG, 8 november 2007, nr. C-379/05, *Amurta*.

<sup>62</sup> HvJ EG, 13 maart 2007, nr. C-524/04, *Thin Cap GLO*.



globale benadering toepast bij het bepalen of een belastingsysteem inconsistent is met de fundamentele vrijheden.

De conclusie van Kemmeren in het kort is dat we alleen ‘richting’ een interne markt gaan en dat daarom, voor het functioneren van een interne markt, de globale benadering vooralsnog de beste oplossing is.

#### **4.5 Jurisprudentie**

Ook met betrekking tot de globale benadering is er jurisprudentie te vinden. Hieronder worden een aantal uitspraken van het HvJ EG behandeld.

##### **4.5.1 Denkavit Internationaal en Amurta**

In hoofdstuk 3.5.3 zijn deze twee arresten al aan bod gekomen. De reden dat ze ook in dit hoofdstuk thuishoren is dat zowel de per land benadering als de globale benadering is toegepast.

In feite werd in beiden zaken in eerste instantie de per land benadering gebruikt om tot de conclusie te komen dat er sprake was van een belemmering, waarna de globale benadering werd toegepast om te beoordelen of deze belemmering kon worden weggenomen door verdragen en nationale wetgevingen toe te passen. Alleen in Amurta zou een eventuele mogelijkheid van verrekening onder de nationale wetgeving van Portugal niet voldoende zijn.

##### **4.5.2 Marks & Spencer**

In dit arrest ging het om de moedermaatschappij die in het Verenigd Koninkrijk (VK) was gevestigd met meerdere dochtermaatschappijen en vaste inrichtingen in andere EU lidstaten. Deze dochtermaatschappijen werden aan derden verkocht/ activiteiten werden stopgezet omdat deze verliesgevend waren. Marks & Spencers bracht vervolgens deze verliezen ten laste van de winst van de moedermaatschappij, iets wat het Britse belastingstelsel niet accepteerde. Alleen in een groep mogen vennootschappen verliezen aan elkaar overdragen, met als voorwaarde dat deze vennootschappen in het VK zijn gevestigd. De vraag was of dit in strijd was met de vrijheid van vestiging.

Het Hof oordeelde dat de Britse moedermaatschappij de verliezen van haar buitenlandse dochtermaatschappijen moet kunnen aftrekken indien er kan worden aangetoond dat deze verliezen niet in de vestigingsstaat van de dochtermaatschappijen zijn of kunnen worden verrekend. Anders zou het inderdaad in strijd zijn met het vrije verkeer van vestiging. “In Marks & Spencers zien we dat voor de vraag of sprake is van strijd met de EG-verdragsvrijheden dat het HvJ EG naar de wetgeving van twee lidstaten kijkt.”<sup>63</sup> Deze globale benadering biedt in dit geval dus een oplossing voor de dubbele belasting – als de verliezen in één lidstaat niet meer verrekend kunnen worden dan kan er altijd nog naar de andere lidstaat worden gekeken.

#### **4.5.3 Conclusies uit jurisprudentie**

Bovenstaande arresten en meningen verduidelijken helaas niet wanneer juridische belasting het gevolg is van het uitoefenen van heffingsbevoegdheden waarbij er *niet* gediscrimineerd wordt en de globale benadering *geen* oplossing biedt. Als er wel gediscrimineerd wordt is het duidelijk welk lidstaat ‘verkeerd’ zit. Het wordt echter anders wanneer er geen lidstaat verantwoordelijk gehouden kan worden aangewezen voor de dubbele belasting.

#### **4.6 Deelconclusies**

Door de globale benadering wordt juridische dubbele belasting gezien als een belemmering die verwijderd moet worden. De besproken arresten Denkavit Internationaal en Amurta geven een inzicht in hoe de globale benadering zou kunnen werken. De arresten laten echter ook zien dat het HvJ EG geen rechtlijnigheid toont. In Denkavit wordt bij de rechtvaardigingsgronden de globale benadering toegepast, waarbij zowel de verdragen *alsmede* nationale wetgevingen in acht worden genomen. Nog geen jaar later past het HvJ EG bij Amurta ook de globale benadering toe, maar stelt daarbij dat de nationale wetgeving van Portugal niet voldoende is.

Dat het HvJ EG niet rechtlijnig is blijkt ook uit het feit dat in arresten zelf eerst wordt gekeken of er een belemmering is door de per land benadering toe te passen, om vervolgens de globale benadering toe te passen om te kijken of de belemmering kan worden opgeheven.

---

<sup>63</sup> D.M. Weber, *Op zoek naar een (nieuwe) balans tussen belastingsoevereiniteit en het recht op vrij verkeer binnen de EG*, Kluwer Deventer 2006, p. 47.

#### Hoofdstuk 4: Juridische dubbele belasting als verboden belemmering – de globale benadering

De arresten bieden in ieder geval geen oplossing voor gevallen waarin juridische dubbele belasting niet het gevolg is van discriminatie.

Alleen Marks & Spencer laat de globale benadering ‘volledig’ zien – het HvJ EG paste deze benadering toe bij de beoordeling of er sprake was van een belemmering én bij de beoordeling of deze belemmering kon worden weggenomen. Uiteindelijk bood de globale benadering een oplossing. De vraag die resteert is wat er moet gebeuren als ook de toepassing van de globale benadering geen oplossing biedt. De mogelijke oplossingen zullen in het volgende hoofdstuk aan bod komen.

Wat we hebben kunnen zien is dat er een soort ‘spectrum’ van meningen is: Weber staat aan één kant met de per land benadering waarin hij eigenlijk stelt van ‘pech gehad’ wanneer er juridische dubbele belasting is, en Kemmeren aan de andere kant met de globale benadering dit aangeeft dat het HvJ EG een leidende rol zou moeten hebben. Tussen in zitten Geelhoed, Vanistendael, Wattel, die allen van mening zijn dat belemmeringen alleen kunnen worden veroorzaakt door één lidstaat, maar waarbij ze allemaal accepteren dat de globale benadering wellicht een oplossing kan bieden.

Mijn voorkeur gaat in ieder geval uit naar de globale benadering. Naar mijn idee is deze benadering vooruitstrevender omdat er gekeken wordt naar de gemeenschap als één geheel en zich niet alleen richt op de afzonderlijke lidstaten. De globale benadering wil over de gehele EG gezien geen dubbele belasting, wat de verdragsvrijheden alleen maar ten goede komt en de interne markt steeds dichterbij doet brengen.

## **Hoofdstuk 5: Oplossingen voor het opheffen van juridische dubbele belasting**

Met behulp van de benaderingen die behandeld zijn in hoofdstukken 3 en 4 kan worden nagegaan of juridische dubbele belasting een belemmering oplevert. Als er daadwerkelijk een belemmering is dan is het de vraag hoe die belemmering opgelost kan worden. Deze vraag staat centraal in dit hoofdstuk.

Normaal gesproken bieden belastingverdragen de oplossing voor dergelijke belemmeringen, maar omdat belastingverdragen niet alle transacties in de gemeenschappelijke markt kunnen overzien, is het niet mogelijk om elke juridische dubbele belasting te elimineren.<sup>64</sup> Vanwege de onvolledigheid van verdragen rijst de vraag of het EG recht lidstaten verplicht om juridische dubbele belasting op te heffen.

Als het HvJ EG hiertoe zou besluiten moet er ook een beslissing genomen worden voor het opheffen van de juridische dubbele belasting. Er zijn een aantal oplossingen voor het opheffen van juridische dubbele belasting, waaronder het beginsel van wederzijdse erkenning en kapitaal import neutraliteit (CIN), de 50-50 verdeling en de meest schuldige lidstaat.

### **5.1 Wederzijdse erkenning en kapitaal import neutraliteit**

Vanistendael, De Broe en Kofler en Mason stellen dat het HvJ EG verschillende keren heeft geoordeeld dat dubbele lasten geëlimineerd moeten worden. Het HvJ EG heeft hierbij het beginsel van wederzijdse erkenning toegepast. Bij wederzijdse erkenning moet één lidstaat de wetgeving van de andere lidstaat erkennen.

CIN neem ik in dit onderdeel mee omdat het veel gelijkenissen toont met het beginsel van wederzijdse erkenning. CIN houdt in dat de woonstaat de voorkoming verleent. Wederzijdse erkenning en CIN leiden beide tot dezelfde uitkomst, namelijk dat de woonstaat niet mag heffen of dat de woonstaat de voorkoming moet verlenen. Hieronder volgen een drietal voorbeelden waar het HvJ EG het beginsel van wederzijdse erkenning heeft toegepast bij het

---

<sup>64</sup> Doordat er verschillende manieren zijn om bepalingen te interpreteren en meer moeilijkheden bij triangulaire zaken.

oplossen van dubbele lasten. Daarna zal ook worden beargumenteerd waarom het beginsel van wederzijdse erkenning en CIN toepasbaar is bij directe belastingen.

### **5.1.1 Regulering**

In de zaak Irene Vlassopoulou<sup>65</sup> moest Duitsland volgens het HvJ EG de diploma's die Vlassopoulou had behaald in een andere lidstaat erkennen. Ook in de zaak Cassis De Dijon<sup>66</sup> werd door het HvJ EG geoordeeld dat, ondanks dat Duitse voorschriften in letterlijke zin geen onderscheid maakten tussen nationale en buitenlandse producten, deze voorschriften belemmerend waren en dat de andere lidstaat de voorschriften ook moest erkennen.

### **5.1.2 BTW**

Ook in de BTW-sfeer is er jurisprudentie waarin het HvJ EG gekozen heeft voor de wederzijdse erkenning. In Gaston Schul<sup>67</sup> hief de bronstaat BTW over een bepaald goed, waarna de ontvangststaat dat ook nog eens deed. De ontvangststaat moest uiteindelijk de in de bron staat geheven BTW verrekenen.

Kofler en Mason vinden het begrijpelijk dat het HvJ EG het beginsel van wederzijdse erkenning heeft toegepast in de BTW-sfeer omdat deze relatief gezien geharmoniseerd is, iets wat nog ontbreekt bij directe belastingen. Weber wijst het beginsel van wederzijdse erkenning echter af omdat één van de twee lidstaten geheel of gedeeltelijk afstand moet doen van zijn heffingsrechten. Hierdoor wordt er inbreuk gepleegd op de belastingsovereiniteit van de lidstaten. Mijns inziens hoeft dit niet rampzalig te zijn omdat de belemmering slechts in enkele gevallen voorkomt. Lidstaten hoeven dus slechts een klein deel van hun soevereiniteit op te geven om daarmee een groter doel te bereiken, wat mijns inziens een lage prijs is.

### **5.1.3 Sociale verzekeringen**

Ook op het gebied van sociale verzekeringen is relevante jurisprudentie te vinden. Prof. dr. De Broe<sup>68</sup> verwijst bijvoorbeeld naar het Stanton-arrest<sup>69</sup> waar een werknemer in één lidstaat en zelfstandige in een andere lidstaat werd geconfronteerd met een dubbele last omdat alleen een

---

<sup>65</sup> HvJ EG, 7 mei 1991, nr. C-340/89, *Irene Vlassopoulou*.

<sup>66</sup> HvJ EG, 20 februari 1979, nr. C-120/78, *Cassis de Dijon*.

<sup>67</sup> HvJ EG, 15 mei 1982, nr. C-15/81, *Gaston Schul*.

<sup>68</sup> Prof. dr. De Broe sprak tijdens de 'Second Lecture in the Frans Vanistendael Lecture Series on European and International Taxation', gehouden op 6 maart 2009 in Leuven.

<sup>69</sup> HvJ EG, 7 juli 1988, nr. C-143/87, *Stanton*.

vrijstelling werd gegeven voor mensen die in loondienst en zelfstandig waren in *diezelfde* lidstaat, zonder dat daarvoor extra verzekering werd geboden. Het HvJ EG achtte dit in strijd met de fundamentele vrijheden.

Kofler en Mason<sup>70</sup> stellen dat sociale verzekeringen goed te vergelijken zijn met directe belastingen – in beide gevallen worden wetgevingen van twee lidstaten toegepast wat leidt tot dubbele heffing in grensoverschrijdende gevallen. Volgens De Broe hebben sociale verzekeringen echter een ‘direct’ effect waardoor de oorzaak van de belemmering makkelijk te achterhalen is. Bij directe belastingen is de oorzaak daarentegen vaak moeilijker te achterhalen, zo stelt De Broe.

#### **5.1.4 Conclusie wederzijdse erkenning en CIN**

Bovenstaande jurisprudentie suggereert dat dubbele lasten onacceptabel zijn en dat ook juridische dubbele belasting moet worden geëlimineerd. Het beginsel van wederzijdse erkenning en CIN is toegepast op meerdere belastinggebieden en lijkt ook een oplossing te bieden op het gebied van directe belastingen.

Omdat wederzijdse erkenning en CIN ook al vaker zijn toegepast lijkt me dit de meest voor de hand liggende oplossing. Het lijkt me ook niet moeilijk uit te voeren – de woonstaat moet de heffingsrechten van de andere lidstaat erkennen en daarbij of het inkomen vrijstellen of een voorkoming geven voor de aldaar geheven belasting. Ik begrijp het standpunt van Weber dat dit de soevereiniteit van de lidstaten zal aantasten, maar de vraag is of dat erg is. Omwille van het streven naar een gemeenschappelijke markt moeten lidstaten misschien wat meer water bij de wijn doen.

#### **5.2 50-50 verdeling**

Misschien wel de meest eenvoudige oplossing voor de belastingplichtige is een verdeling waarbij de lidstaten gezamenlijk verantwoordelijk en aansprakelijk worden gehouden voor de juridische dubbele belasting. Op deze manier zouden de lidstaten een individuele en volledige verplichting hebben om juridische dubbele belasting te voorkomen. De belastingplichtige kan zo beide lidstaten aansprakelijk stellen waarbij ook succes in beide staten mogelijk is. Indien

---

<sup>70</sup> G.W. Kofler, R. Mason, *Double taxation: a European “switch in time?”*, Columbia Journal of European Law, 2007, vol. 14, p. 72.

dat het geval is kunnen de lidstaten onderling bepalen wie wat moet betalen, maar in de tussentijd is de belastingplichtige in ieder geval van de juridische dubbele belasting af. Persoonlijk spreekt mij de 50-50 verdeling aan omdat de lidstaten op deze manier daadwerkelijk verplicht worden om de juridische dubbele belasting te voorkomen. Daarnaast vind ik het goed dat niet de belastingplichtige wordt opgezadeld met de dubbele heffing, maar dat de lidstaten zelf moeten uitzoeken wie de opheffing van dubbele belasting uiteindelijk gaat betalen. Er is op dit gebied nog geen jurisprudentie en ik verwacht ook niet dat het er komt – ik denk dat het HvJ EG eerder zou gaan voor de wederzijdse erkenning of CIN omdat daarover op andere belastinggebieden al uitspraken bestaan.

### **5.3 Lidstaat met de ‘meeste’ schuld**

Nog een andere oplossing die onder andere aangedragen is door Kofler en Mason, is om te proberen te achterhalen welke lidstaat ‘meer’ schuld heeft. Die lidstaat moet dan verantwoordelijk worden gehouden voor de juridische dubbele belasting.

De EC heeft in 2003 al een manier gegeven om te bepalen welke lidstaat de meeste schuld heeft, namelijk door het belastingverdrag toe te passen. De EC stelde dat wanneer de bronstaat mag heffen onder een verdrag, de woonstaat verplicht is om een voorkoming te verlenen op basis van het EG recht. In tegenstelling tot de uitspraak van het HvJ EG in de zaak *Kerkhaert-Morres*<sup>71</sup> stelde de EC dat België alsnog verantwoordelijk was voor het opheffen van de juridische dubbele belasting, juist omdat België een belastingverdrag aan was gegaan waarin Frankrijk het bronheffingsrecht toebedeeld werd.

Om te bepalen welk lidstaat de meeste schuld heeft zou er ook wetgeving op EU niveau gemaakt kunnen worden. De vraag is of dat daadwerkelijk gaat lukken omdat het een unaniem besluit van de lidstaten vereist. Mijn verwachtingen zijn daarom ook niet groot. Mocht het wel haalbaar zijn dan zou er een raamwerk gecreëerd moeten worden waarin heffingsbevoegdheden en voorrangregels over de lidstaten worden verdeeld

In het geval dat er geen verdrag is, is er de optie om het HvJ EG te laten beslissen wie de meeste schuld heeft door te refereren aan de internationale praktijk en het OESO-

---

<sup>71</sup> HvJ EG, 14 november 2006, nr. C-513/04, *Kerkhaert-Morres*

modelverdrag. Volgens Vanistendael moet in de classificatie van het OESO de bronstaat overwinnen<sup>72</sup>.

Ik ben een beetje sceptisch over deze methode omdat er een aantal problemen kunnen voorkomen. Wat als er een bepaling in het verdrag ter discussie staat? Het HvJ EG mag niet beslissen over de interpretatie van een verdrag, waardoor de schuld niet aan een lidstaat toegekend kan worden.

#### **5.4 Deelconclusies**

We hebben gezien dat er een aantal oplossingen zijn voor het opheffen van de juridische dubbele belasting waarbij het beginsel van wederzijdse erkenning of CIN mij het meeste aanspreekt. Op deze manier wordt er beter aangesloten bij het bronbeginsel en wordt de woonstaat verplicht om voorkoming te verlenen. Bovendien zijn er al uitspraken die deze methode gebruiken en hoop ik dat het een kwestie van tijd is voordat het HvJ EG, (ondanks Kerkhaert-Morres), het beginsel van wederzijdse erkenning of CIN toe gaat passen op het gebied van directe belastingen.

---

<sup>72</sup> F. Vanistendael, *The ECJ at the crossroads: balancing tax sovereignty against the imperatives of the single market*, European Taxation, 2006/9, p. 419.



## **Hoofdstuk 6: Conclusies en aanbevelingen**

Om de rechtsvraag aan het kader te kunnen toetsen en daaruit conclusies te kunnen trekken moet een aantal onderwerpen worden onderscheiden:

- De doelstellingen van de EG en belastingsoevereiniteit;
- Juridische dubbele belasting;
- De verschillende benaderingen.

### **6.1 Doelstellingen EG en belastingsoevereiniteit**

Artikel 2 van het EG-verdrag geeft de taak aan van de EG: een gemeenschappelijke markt creëren zodat de economische en sociale vooruitgang van landen wordt verzekerd. Een gemeenschappelijke markt is een markt waarin goederen, werknemers, diensten en kapitaal vrijelijk kunnen bewegen.

De lidstaten hebben bij de oprichting van de EG beschikkingsmacht over hun belastingstelsels behouden. De lidstaten moeten hun bevoegdheden daarbij conform het gemeenschapsrecht uitoefenen en moeten zich onthouden van elke vorm van discriminatie en ongerechtvaardigde belemmeringen. De grote vraag is of juridische dubbele belasting een ongerechtvaardigde belemmering kan zijn, en zo ja, wat daar dan de oplossing voor kan zijn.

### **6.2 Juridische dubbele belasting**

Er zijn twee oorzaken van juridische dubbele belasting. Ten eerste kan juridische dubbele belasting worden veroorzaakt door het gelijktijdig uitoefenen van heffingsbevoegdheden. Ten tweede kan juridische dubbele belasting veroorzaakt worden door het gelijktijdig uitoefenen van heffingsbevoegdheden waarbij één lidstaat zijn heffingsbevoegdheden niet conform het EG recht uitoefent. Het tweede geval is vaak duidelijk omdat men de discriminerende lidstaat verantwoordelijk kan stellen voor de juridische dubbele belasting. Het eerste geval is minder duidelijk vandaar dat we daar in het bijzonder in geïnteresseerd zijn.

### **6.3 Verschillende benaderingen**

Er zijn twee manieren om juridische dubbele belasting te benaderen. De eerste is de per land benadering waarbij er vanuit wordt gegaan dat dubbele belasting slechts een dispariteit is.

Juridische dubbele belasting ontstaat doordat twee lidstaten hun heffingsbevoegdheden tegelijkertijd uitoefenen, iets waar het EG recht niets aan mag veranderen volgens de voorstanders van de per land benadering.

De tweede benadering is de globale benadering waar dubbele belasting gezien wordt als een belemmering omdat in totaal meer belasting wordt geheven dan geheven zou worden in één lidstaat. Deze belemmering kan worden opgeheven door nationale wetgevingen van de betrokken lidstaten, door de relevante verdragen ter voorkoming van dubbele belasting of door de nationale wetgeving van de andere lidstaat in acht te nemen. Als er dan per saldo over de hele EG niet meer wordt geheven dan in één lidstaat, is er geen belemmering meer.

Het HvJ EG moet steeds een afweging maken door deze twee benaderingen in beschouwing te nemen. De per land benadering legt meer gewicht bij de belastingsoevereiniteit, de globale benadering daarentegen legt meer gewicht bij de doelstelling van de EG om een interne markt te creëren.

Als juridische dubbele belasting inderdaad een verboden belemmering of discriminatie oplevert, dan is het de vraag *hoe* deze belemmering weggenomen kan worden. In negen van de tien gevallen kan dit door middel van belastingverdragen, maar in de andere gevallen moet er een andere oplossing worden gezocht. Eén van deze oplossingen is het beginsel van wederzijdse erkenning of CIN. Wederzijdse erkenning en CIN zijn hier samengenomen omdat ze naar mijn idee bijna altijd tot dezelfde uitkomst zullen leiden – de bronstaat heeft het uiteindelijke heffingsrecht en de woonstaat moet een voorkoming geven. Een andere oplossing is de 50-50 verdeling waarbij de lidstaten gezamenlijk de last van de dubbel geheven juridische belasting verdelen. De derde mogelijke oplossing is die van de meest ‘schuldige’ lidstaat, wat inhoudt dat het HvJ EG moet beslissen welke lidstaat de meeste schuld heeft aan de overgebleven juridische dubbele belasting.

#### **6.4 Conclusies**

Mijn voorkeur gaat duidelijk uit naar de globale benadering. Naar mijn idee is deze benadering vooruitstrevender dan de per land benadering omdat er gekeken wordt naar de gemeenschap als één geheel. De globale benadering wil over de gehele EG gezien geen

dubbele belasting, wat de verdragsvrijheden alleen maar ten goede komt en de interne markt steeds dichterbij brengt.

Een andere reden voor mijn voorkeur is dat de globale benadering efficiënter is in het voorkomen van dubbele belasting in de gevallen waarin één lidstaat discrimineert. Het kan immers voorkomen dat een lidstaat discrimineert zonder dat volgens de globale benadering sprake is van een belemmering. In zo'n geval hoeft er bij de globale benadering in eerste instantie geen rechter bij betrokken te worden omdat er in feite geen sprake is van dubbele belasting. Bij de per land benadering komt er echter altijd een rechter aan te pas als er gediscrimineerd wordt.

Belastingsovereiniteit blijft uiteraard belangrijk, lidstaten moeten (vooralsnog) hun eigen grondslagen, aanknopingspunten, percentages e.d. kunnen bepalen. In de gevallen waarin dit dubbele belasting veroorzaakt en de globale benadering geen oplossing biedt, gaat mijn voorkeur uit naar het beginsel van wederzijdse erkenning of CIN. Op deze manier kan namelijk relatief eenvoudig dubbele belasting worden opgeheven. De bronstaat is de eerste die heft over het inkomen, de woonstaat hoeft alleen deze wijze van heffing te volgen en voorkoming te verlenen. Dit sluit naar mijn idee ook het beste aan bij de economische realiteit omdat er wordt gekeken naar de locatie van de bron van inkomsten.

Wellicht gaat een oplossing door wederzijdse erkenning er nooit komen, zeker niet na Kerkhaert-Morres en Block, waar het HvJ EG duidelijk heeft gekozen voor de per land benadering. Hopelijk komt het HvJ EG echter tot inkeer en kent het de juiste waarde toe aan de doelstellingen van de EG door te besluiten dat het creëren van een gemeenschappelijke markt voorop moet staan.

## Literatuurlijst

### Boeken:

- Bakker, C., *Europees Recht*, Pearson Education Benelux 2007
- Brood, E.A., Krebbers, J.Th., *Compendium van het Nederlands internationaal belastingrecht*, Kluwer Deventer 1992
- Hund, D., Luijckx, B.J.J.M., *Internationaal Fiscaal Memo*, Kluwer Deventer 2007
- Hurk, H.T.P.M. van den, *Europees gemeenschapsrecht en directe belastingen*, Kluwer Deventer 2001
- Lenaerts, L., Aarts, D., *Europees Procesrecht*, Maklu Antwerpen 2003
- Mens, K.L.H. van, Beukers-van Doorn, A.F.M.Q., Feenstra, S., *Belastingen in Europees perspectief*, Kluwer Deventer 1999
- Peters, B., Claes, W., *Europees Belastingrecht*, De Boeck & Larcier Brussel 2005
- Raad, C. van, Pötgens, F.P.G., *Cursus Belastingrecht (Internationaal Belastingrecht)*, Kluwer Deventer 2007
- Schenk-Geers, A.C.M., *Internationale fiscale gegevensuitwisseling en de rechtsbescherming van de belastingplichtige*, Kluwer Deventer 2007
- Vermeend, W.A., Kogels, H.A., Mees, H., *Compendium van het Europees Belastingrecht*, Kluwer Deventer 2002
- Weber, D.M., *Op zoek naar een (nieuwe) balans tussen belastingsoevereiniteit en het recht op vrij verkeer binnen de EG*, Kluwer Deventer 2006

### Artikelen:

- Geelhoed, L.A., 'De soevereiniteit van de lidstaten van de Europese Unie op het terrein van de directe belastingen' in *Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap nr. 2007-230*
- Kemmeren, E.C.C.M., 'Pending cases filed by Dutch courts I: The Amurta case in Michael Lang, Josef Schuch, & Claus Staringer (Eds.)', in *ECJ Recent Developments in Direct Taxation 2007*
- Kemmeren, E.C.C.M., 'The Internal Market Approach Should Prevail over the Single Country Approach', in *A vision of taxes within and outside European Borders*, Festschrift in honour of Prof. dr. Frans Vanistendael, Kluwer Law International 2008

- Kofler, G.W., Mason, R., *Double taxation: a European “switch in time?”*, Columbia Journal of European Law, 2007, vol. 14
- Meussen, G.T.K., *Denkavit International, The Practical Issues*, European Taxation, 2007
- Vanistendael, F., *The ECJ at the crossroads: balancing tax sovereignty against the imperatives of the single market*, European Taxation, 2006/9
- Vanistendael, F., *Denkavit Internationaal: The Balance between Fiscal Sovereignty and the Fundamental Freedoms?*, European Taxation, 2007/Denkavit Internationaal Special Issue.
- Wattel, B.J., *Eén jurisdictionele- of overall toepassing van EG-verboden op bronheffingen*, WFR 2006/847

***Overige literatuur/bronnen:***

- Richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 (*PbEG* 1988, L 178/5).

## **Jurisprudentie**

- HvJ EG, 20 februari 1979, nr. C-120/78, *Cassis de Dijon*
- HvJ EG, 15 mei 1982, nr. C-15/81, *Gaston Schul*
- HvJ EG, 13 februari 1985, nr. C-293/83, *Gravier*
- HvJ EG, 7 juli 1988, nr. C-143/87, *Stanton*
- HvJ EG, 7 mei 1991, nr. C-340/89, *Irene Vlassopoulou*.
- HvJ EG, 14 februari 1995, nr. C-279/93, *Schumacker*
- HvJ EG, 15 mei 1997, nr. C-250/95, *Futura Participations*
- HvJ EG, 12 mei 1998, nr. C-336/96, *Gilly*
- HvJ EG, 21 september 1999, nr. C-307/97, *Compagnie de Saint Gobain*
- HvJ EG, 6 juni 2000, nr. C-35/98, *Verkooijen*
- HvJ EG, 12 december 2002, nr. C-385/00, *De Groot*
- HvJ EG, 18 september 2003, nr. C-168/02, *Bosal Holding*
- HvJ EG, 7 september 2004, nr. C-319/02, *Manninen*
- HvJ EG, 5 juli 2005, nr. C-376/03, *D-zaak*
- HvJ EG, 13 december 2005, nr. C-446/03, *Marks & Spencer*
- HvJ EG, 14 november 2006, nr. C-513/04, *Kerkhaert-Morres*
- HvJ EG, 12 december 2006, nr. C-374/04, *TCC IV ACT*
- HvJ EG, 14 december 2006, nr. C-446/04, *TC FII*
- HvJ EG, 14 december 2006, nr. C-170/05, *Denkavit Internationaal*
- HvJ EG, 13 maart 2007, nr. C-524/04, *Thin Cap GLO*
- HvJ EG, 6 juli 2007, nr. C-522/04, *Commission v Belgium*
- HvJ EG, 8 november 2007, nr. C-379/05, *Amurta*
- HvJ EG, 20 mei 2008, nr. C-27/07, *Orange European Smallcap Fund NV*
- HvJ EG, 12 februari 2009, nr. C-67/08, *Block*
  
- HvJ EER, 23 november 2004, nr. E I/04, *Fokus Bank ASA*