

BUITENLANDSE FISCALE RECHTSPRAAK

Internationale dubbele belasting in de Europese Unie: wat kunnen we leren van de Verenigde Staten?

Anne Van de Vijver¹

In *Maryland / Wynne* besliste het Amerikaanse *Supreme Court* dat interstatelijke dubbele belasting ongrondwettig is, omdat het discrimineert tegen het vrij verkeer tussen de Amerikaanse staten (art. I, § 8 Amerikaanse Grondwet; d.i. de *Commerce Clause*). Het Hof van Justitie besliste daarentegen herhaaldelijk dat de Unierechtelijke fundamentele vrijheden (art. 26 en 49 VWEU) zich niet verzetten tegen internationale dubbele belasting. Deze bijdrage wil het Amerikaanse en het Unierechtelijke vrij verkeer met elkaar vergelijken, om een verklaring te zoeken voor deze twee verschillende opvattingen. Het besluit is een pleidooi voor een verfijning van de rechtspraak van het Hof van Justitie volgens het Amerikaanse voorbeeld. Meer specifiek wordt gesteld dat de Amerikaanse *Internal Consistency Test* een nuttige bijdrage kan leveren.

I. Probleemstelling: de Amerikaanse zaak *Maryland / Wynne*

1. De uitspraak van het Amerikaanse *Supreme Court* in de zaak *Maryland / Wynne*² illustreert het probleem dat in deze bijdrage aan bod komt. Het betreft de personenbelasting van de Amerikaanse staat Maryland. Deze belasting heeft twee delen: een “staatsbelasting” (*state tax*) en een “provinciale belasting” (*county tax*). Ondanks het verwarrende woordgebruik dat verwijst naar een provincie, vormen deze twee onderdelen een staatsbelasting, die wordt geïnd door de fiscus van Maryland. Maryland treft met de personenbelasting het wereldwijde inkomen van zijn inwoners. Om dubbele belasting te voorkomen, verrekenet Maryland voor inkomsten van buitenlandse oorsprong, een belastingkrediet met de staatsbelasting, maar niet met de provinciale belasting.

Wynne was een inwoner van Maryland en had inkomsten van buitenlandse oorsprong ontvangen. Hij wilde een belas-

tingkrediet verrekenen met zowel de staatsbelasting als de provinciale belasting. De fiscus van Maryland weigerde echter de verrekening met de provinciale belasting. Wynne werd daardoor dubbel belast en betwiste het standpunt van de fiscus. Het *Supreme Court* diende uiteindelijk over zijn zaak te beslissen. Volgens het *Supreme Court* was de dubbele belasting ongrondwettig. De dubbele belasting discrimineerde namelijk tegen het vrij verkeer tussen de Amerikaanse staten (art. I, § 8 Amerikaanse Grondwet; d.i. de *Commerce Clause*). Het *Supreme Court* volgde hierbij een redenering in drie delen.

2. Ten eerste verwees het *Supreme Court* naar de *Commerce Clause* (art. I, § 8 Amerikaanse Gw.). Deze grondwettelijke bepaling geeft het Amerikaanse Congres de exclusieve bevoegdheid om het (handels)verkeer tussen de Amerikaanse staten te reguleren (“*regulate Commerce (...) among the several States*”). Hoewel deze bepaling positief is geformuleerd en op het eerste gezicht louter een bevoegdheid toekent aan het Congres, heeft het *Supreme Court* in het verleden herhaaldelijk beslist dat hier ook een negatieve verplichting uit volgt voor de Amerikaanse staten. Deze laatste mogen het interstatelijke verkeer niet discrimineren of bezwaren met excessieve lasten (d.i. de zogenaamde “*Dormant Commerce Clause*”)³. Aldus verbiedt deze bepaling ook belastingheffing die het verkeer tussen de Amerikaanse staten discrimineert⁴. In *Armco Inc. / Hardesty* besliste het *Supreme Court* bijvoorbeeld dat een Amerikaanse staat “*may not tax a transaction or incident more heavily when it crosses state lines than when it occurs entirely within the State*”⁵. Voor de hier besproken problematiek is het verder van belang dat het *Supreme Court* in *Portland Cement Co / Minnesota* daarbij aansluitend ook besliste dat een staat het interstatelijke verkeer niet mag onderwerpen aan dubbele belasting. Het *Supreme Court* overwoog namelijk dat een staat geen belasting mag

1. Professor Fiscaal Recht bij Universiteit Antwerpen, Faculteit Rechten, Onderzoeksgroep Onderneming en Recht, Advocaat bij Tiberghien Advocaten.

2. *Supreme Court, Maryland / Wynne*, 135 S. Ct. 1787, 2015. Zie ook X, “Leading cases”, *Harvard Law Review* 2015, vol. 129:181, 181-190.

3. *Supreme Court, Welton / Missouri*, 91 U.S. 275, 1876; *Fulton Corp. / Faulkner*, 516 U.S. 325, 1996.

4. *Supreme Court, Hughes / Oklahoma*, 441 U.S. 322, 1979.

5. *Supreme Court, Armco Inc. / Hardesty*, 467 U.S. 638, 1984.

invoren die “*discriminates against interstate commerce either by providing a direct commercial advantage to local business, or by subjecting interstate commerce to the burden of ‘multiple taxation’*”⁶.

Voorts merkte het *Supreme Court* op dat het interstatelijke dubbele belasting in het verleden al herhaaldelijk ongrondwettig had verklaard, maar telkens in een andere context. De vorige uitspraken betroffen namelijk vennootschappen en belastingen op bruto-inkomsten⁷, terwijl in *Maryland / Wynne* een natuurlijke persoon dubbel belast werd op zijn netto-inkomsten. Niettemin ziet het *Supreme Court* geen enkele reden waarom tussen deze verschillende situaties een onderscheid zou worden gemaakt. De *Dormant Commerce Clause* biedt evenveel bescherming zowel aan natuurlijke personen als aan vennootschappen.

3. Ten tweede erkende het *Supreme Court* dat de Amerikaanse staten in beginsel het wereldwijde inkomen van hun inwoners mogen belasten. Het *Supreme Court* vindt hiertoe inderdaad een grondslag in de *Due Process Clause*, die toestaat dat staten een belasting heffen op “*all the income of its residents, even income earned outside the taxing jurisdiction*”⁸. Bijgevolg bevestigde het *Supreme Court* dat Maryland in beginsel de soevereine bevoegdheid had om de inkomsten van Wynne te belasten, ongeacht de oorsprong van zijn inkomsten. Toch stelde het *Supreme Court* dat Maryland deze soevereine bevoegdheid moest uitoefenen in overeenstemming met de “*Dormant Commerce Clause*”⁹.

4. Ten slotte beoordeelde het *Supreme Court* meer in detail of het belastingstelsel van Maryland strijdig was met de *Dormant Commerce Clause*. Het Hof gebruikte daarvoor de *Internal Consistency Test*. Deze test “*looks to the structure of the tax at issue to see whether its identical application by every State in the Union would place interstate commerce at a disadvantage as compared with intrastate commerce*”. De vraag was dus of de hypothetische, identieke toepassing van het belastingstelsel van Maryland in alle Amerikaanse staten het interstatelijke verkeer zou benadelen ten aanzien van het intrastatelijke verkeer. Volgens het *Supreme Court* beantwoordde het belastingstelsel van Maryland niet aan deze test. Aan de ene kant verrekende Maryland geen belastingkrediet met de provinciale belasting op buitenlandse inkomsten. Aan de andere kant onderwierp Maryland niet-inwoners die inkomsten hebben met bron in Maryland, zowel aan de staatsbelasting als aan de provinciale belasting of een ver-

vangende belasting voor niet-inwoners. Bij een hypothetische, identieke toepassing van dit belastingstelsel in alle Amerikaanse staten, zou het interstatelijke verkeer dus worden benadeeld ten aanzien van het intrastatelijke verkeer. Het interstatelijke verkeer zou namelijk dubbel worden belast. Bijgevolg was de dubbele belasting volgens het *Supreme Court* niet louter het gevolg van de samenloop van belastingstelsels van twee verschillende staten, maar de *Internal Consistency Test* toonde dat het belastingstelsel van Maryland inherent discrimineerde en uitwerkte als verboden uitvoerrechten.

II. Opzet en methodologie

5. Deze zaak illustreert dat de problematiek van dubbele belasting op de grens ligt van aan de ene kant fiscale soevereiniteit en aan de andere kant consistentie van belastingstelsels. In hoeverre moeten overheden rekening houden en consistent zijn met belastingen van andere overheden? Een gelijkaardige vraag rijst in de context van de Europese Unie. Tot hiertoe werd internationale dubbele belasting in de Europese rechtsleer vooral onderzocht vanuit een intern perspectief: welke bescherming geniet de belastingplichtige tegen internationale dubbele belasting op grond van de fundamentele vrijheden gewaarborgd in het verdrag houdende de werking van de Europese Unie (“VWEU”)¹⁰? Naar aanleiding van *Maryland / Wynne* vertrekt deze bijdrage van een ander perspectief: een extern perspectief. De opzet van deze bijdrage bestaat erin te onderzoeken of de Amerikaanse opvatting over dubbele belasting een bijdrage kan leveren aan de analyse van internationale dubbele belasting in de Europese Unie.

6. Deze bijdrage gebruikt de rechtsvergelijkende onderzoeksmethode¹¹. Thuronyi bevestigt het nut van deze methode als volgt: “[*the study of other systems paradoxically helps you better think about your own and can provoke insights that lead to breakthroughs in understanding*”¹². Een vergelijking met de Verenigde Staten is nuttig om minstens twee redenen. Hoewel de Europese Unie geen federale staat is, kent deze toch problemen die gelijkaardig zijn aan de problemen van federale staten, zoals de Verenigde Staten. Verder heeft interstatelijke dubbele belasting in de Verenigde Staten al een lange geschiedenis (*supra*, randnr. 2). Door middel van het rechtsvergelijkende onderzoek kan de Euro-

6. Supreme Court, *Portland Cement / Minnesota*, 358 U.S. 450, 1959.

7. Supreme Court, *J.D. Adams Manufacturing Company / Storen*, 304 U.S. 307, 1938.

8. Supreme Court, *Oklahoma / Chickasaw Nation*, 515 U.S. 450, 1995.

9. Supreme Court, *Quill Corp. / North Dakota*, 504 U.S. 298, 1992.

10. M. FALLON, “La jurisprudence européenne en matière de double imposition résultant de l’exercice parallèle des compétences fiscales: originalité et anomalies” in E. TRAVERSA *et al.* (eds.), *Les dialogues de la fiscalité*, Brussel, Larcier, 2010, 301-335; M. HELMINEN, “The Principle of Elimination of Double Taxation under EU law – does it exist?” in C. BROKELIND, *Principles of Law: Function, Status and Impact of EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, 391-412. Amerikaanse academici hebben wel al opgemerkt dat de Europese Unie lessen zou kunnen trekken uit de rechtspraak van de *Supreme Court*: R. MASON, “Made in America for European Tax: The Internal Consistency Test”, *Boston College Law Review* 2008, vol. 49, afl. 5, nr. 5, 1277-1326.

11. V.C. JACKSON, “Comparative Constitutional Law: Methodologies” in M. ROSENFELD en A. SAJÓ (eds.), *The Oxford Handbook of Comparative Constitutional Law*, Oxford, Oxford University Press, 2012, (54) 60.

12. V. THURONYI, *Comparative Tax Law*, The Hague, London, New York, Kluwer Law International, 2003, 2.

pese Unie bijgevolg lessen trekken uit de Amerikaanse ervaringen.

Deze bijdrage is opgebouwd in vier stappen. Ten eerste worden de twee te vergelijken rechtssystemen los van elkaar besproken. De fiscale soevereiniteit van de Amerikaanse staten en de grenzen die volgen uit de (*Dormant Commerce Clause*), worden toegelicht. Daarbij aansluitend wordt geanalyseerd hoe deze grenzen in de Verenigde Staten een oplossing bieden voor interstatelijke dubbele belasting (III.A.). Vervolgens wordt de fiscale soevereiniteit van de lidstaten in de Europese Unie en de grenzen die voortkomen uit de Unierechtelijke fundamentele vrijheden (art. 26 en 49 VWEU), toegelicht. Daarbij aansluitend wordt de rechtspraak van het Hof van Justitie over internationale dubbele belasting geanalyseerd (III.B.). Ten tweede worden de opvattingen over dubbele belasting in de Verenigde Staten respectievelijk de Europese Unie met elkaar vergeleken. Daarbij worden gelijkenissen en verschillen geïdentificeerd. Ten derde worden voor deze gelijkenissen en verschillen verklaringen gezocht. Ten slotte wordt onderzocht of de Europese Unie lessen kan trekken uit de Amerikaanse opvatting. Meer specifiek wordt geanalyseerd of de *Internal Consistency Test* (*supra*, randnr. 4) toepasbaar is in de juridische context van de Europese Unie. Het onderzoek besluit dat deze test inderdaad de interne consistentie van de belastingstelsels van de EU-lidstaten zou verbeteren en tegelijk een nuttige bijdrage zou leveren aan de analyse van internationale dubbele belasting in de Europese Unie. Om deze stelling te onderbouwen wordt ook een beroep gedaan op het rechtsvergelijkende onderzoek van Mason over de *Internal Consistency Test*¹³ (III.C.). In het besluit worden ten slotte een aantal concrete gevolgen van deze stelling besproken (IV).

III. Rechtsvergelijkende onderzoek: de Verenigde Staten *versus* de Europese Unie

A. Verenigde Staten

7. Vóór de oprichting van de Verenigde Staten (1787), bestonden de Amerikaanse staten autonoom als politieke entiteiten. Ze behielden nadien alle bevoegdheden die niet uitdrukkelijk in de Amerikaanse Grondwet werden toegekend aan de federale staat¹⁴. Zo behielden de staten ook alle belastingbevoegdheden die in beginsel als attribuut horen bij

staatssoevereiniteit, behalve voor zover uitdrukkelijk anders bepaald in de Grondwet¹⁵. Hellerstein licht toe dat de fiscale soevereiniteit voor de Amerikaanse staten uitermate belangrijk was. Ter illustratie citeert hij een brief van Hamilton aan de kranten van New York ten tijde van de totstandkoming van de Grondwet. Hamilton schreef deze brieven om steun te krijgen voor de ratificatie van de Amerikaanse Grondwet: “*The individual states should possess an independent and uncontrollable authority to raise their own revenues for the support of their own wants (...) I affirm that (with the sole exception of duties on imports and exports) they would retain that authority in the most absolute and unqualified sense; and that any attempt on the part of the national government to abridge them in the exercise of it would be a violent assumption of power unwarranted by any article or clause of Constitution.*”¹⁶.

Het Amerikaanse *Supreme Court* heeft doorheen de jaren onveranderlijk het belang van de fiscale soevereiniteit van de Amerikaanse staten bevestigd¹⁷. Zo herhaalde het *Supreme Court* in *National Private Truck Council Inc. / Oklahoma* (1995) nogmaals: “*It is upon taxation that the several States chiefly rely to obtain the means to carry on their respective governments, and it is of the utmost importance to all of them that the modes adopted to enforce the taxes levied should be interfered with as little as possible.*”¹⁸.

8. De fiscale soevereiniteit van de Amerikaanse staten wordt beperkt door de *Commerce Clause* (art. I, § 8 Amerikaanse Gw.) (zie ook *supra*, randnr. 2). Enerzijds geeft deze grondwettelijke bepaling aan het Amerikaanse Congres de exclusieve bevoegdheid om het (handels)verkeer tussen de Amerikaanse staten te reguleren. Volgens het *Supreme Court* omvat deze bevoegdheid ook de harmonisatie van de belastingstelsels van de staten. Het *Supreme Court* vult deze bevoegdheid bovendien zeer ruim in. Zo kan het Congres ook geharmoniseerde regels vaststellen die bij gebrek aan deze federale regelgeving strijdig zouden zijn met de *Commerce Clause*¹⁹. Hellerstein en Kaye onderstrepen evenwel dat het Amerikaanse Congres inzake belastingen uiterst zeldzaam deze (ruime) bevoegdheid heeft gebruikt²⁰. Anderzijds heeft deze grondwettelijke bepaling ook een negatieve draagwijdte. De Amerikaanse staten mogen het interstatelijke verkeer niet discrimineren of bezwaren met excessieve lasten (“*Dormant Commerce Clause*”)²¹.

13. R. MASON, “Made in America for European Tax: The Internal Consistency Test”, *Boston College Law Review* 2008, vol. 49, afl. 5, nr. 5, 1277-1326.

14. Tenth Amendment Amerikaanse Gw.

15. W. HELLERSTEIN, “Tax coordination between the US States – The Role of the Courts” in M. LANG *et al.*, *Horizontal Tax Coordination*, Amsterdam, IBFD, 2012, (245) 246.

16. W. HELLERSTEIN, “Tax coordination between the US States – The Role of the Courts” in M. LANG *et al.*, *Horizontal Tax Coordination*, Amsterdam, IBFD, 2012, (245) 246-247.

17. *Supreme Court*, *Dows / City of Chicago*, 78 U.S. 108, 1871; *Supreme Court*, *Oregon / ACF Industries Inc.*, 510 U.S. 332, 1994.

18. *Supreme Court*, *National Private Truck Council Inc. / Oklahoma*, 515 U.S. 582, 1995.

19. *Supreme Court*, *Quill Corp. / North Dakota*, 504 U.S. 298, 1992.

20. W. HELLERSTEIN, “Tax coordination between the US States – The Role of the Courts” in M. LANG *et al.*, *Horizontal Tax Coordination*, Amsterdam, IBFD, 2012, (245) 250-251; T.A. KAYE, “Tax Discrimination: A Comparative Analysis of US and EU approaches”, *Florida Tax Review* 2005, vol. 27, nr. 7, (1) 5 (geüpdatete versie: www.americantaxpolicyinstitute.org/research/).

21. *Supreme Court*, *Gibbons / Ogden*, 22 U.S. 1, 1824; *Supreme Court*, *Welton / Missouri*, 91 U.S. 275, 1876; *Supreme Court*, *Fulton Corp. / Faulkner*, 516 U.S. 325, 1996.

In *Hughes / Oklahoma* verwees het *Supreme Court* naar de achterliggende doelstelling van de *Commerce Clause*: “[the] few simple words reflected a central concern of the Framers that was an immediate reason for calling the Constitutional Convention: the conviction that in order to succeed, the new Union would have to avoid the tendencies toward economic Balkanization that had plagued relations among the Colonies and later among the States under the Articles of Association”²². In dezelfde zin legt ook Hazen uit dat deze bepaling ertoe strekt te vermijden dat staten protectionistische economische maatregelen zouden invoeren en daardoor de nationale eenheid en de stabiliteit in het gedrang zouden brengen²³. Enge merkt op dat de *Commerce Clause* een interne markt tussen de staten tot stand wil brengen, om ongewenste concurrentie tussen staten te vermijden²⁴.

9. Het *Supreme Court* beoordeelt de *Dormant Commerce Clause* met een vierledige test. Een belastingregel beantwoordt aan deze test als “(1) it applies to an activity with a substantial nexus with the taxing state; (2) is fairly apportioned; (3) is not discriminatory towards interstate or foreign commerce and (4) is fairly related to the services provided by the State”²⁵. Verder moet een belastingregel zowel intern als extern consistent zijn.

Het *Supreme Court* beslist over de *Internal Consistency Test* met de vraag of de hypothetische, identieke toepassing van het te beoordelen belastingstelsel in alle Amerikaanse staten, het interstatelijke verkeer zou benadelen ten aanzien van het intrastatelijke verkeer²⁶. In *Maryland / Wynne* besliste het *Supreme Court* dat het belastingstelsel Maryland intern niet consistent was (*supra*, randnr. 4). Het *Supreme Court* diende aldus de volgende vraag naar externe consistentie niet te beantwoorden.

Volgens de *External Consistency Test* moeten belastingen gebaseerd zijn op aanknopingsfactoren “so as to reflect a reasonable sense of how income is generated” (*Apportionment Formula Test*). Zo mag volgens het *Supreme Court* de vennootschapsbelasting niet méér belasten dan “that portion that is fairly attributable to economic activity within the taxing state”²⁷. Toch merken Hellerstein en Hazen op dat het *Supreme Court* zeer voorzichtig is. Het zal niet snel besluiten tot een ongrondwettigheid, onder meer omdat het Congres de bevoegdheid heeft om bij een ongeoorloofde discriminatie

zelf regelgevend op te treden om de situatie recht te zetten (*supra*, randnr. 2)²⁸. Fox en Swain stellen vast dat het *Supreme Court* de externe consistentie gebruikt als marginale toetsing, eerder dan om een normatieve standaard te bepalen²⁹. Volgens de rechtspraak van het *Supreme Court* mogen de aanknopingsfactoren niet inherent arbitrair zijn.

10. Hoewel het *Supreme Court* in *Moorman Manufacturing Co. / Bair* bijvoorbeeld erkende dat inzake de vennootschapsbelasting geharmoniseerde aanknopingsfactoren noodzakelijk zouden zijn om de *External Consistency Test* volledig te beantwoorden, acht het zich niet bevoegd om deze aanknopingsfactoren zelf te bepalen. Het *Supreme Court* overwoog immers dat “the Constitution has committed such policy decisions [to Congress]”³⁰. De Amerikaanse staten gebruiken bijgevolg nog steeds van elkaar afwijkende aanknopingsfactoren, met interstatelijke dubbele belasting en dubbele niet-belasting tot gevolg. Hazen beschrijft hoe in parlementaire commissies al verschillende harmonisatievoorstellen werden ingediend en besproken, evenwel zonder succes³¹. De eis inzake externe consistentie kwam nog niet aan bod bij de personenbelasting (ook niet in *Maryland / Wynne*). In de Amerikaanse rechtsleer wordt dus opgemerkt dat het nog steeds zeer onduidelijk is hoe deze test hier zou uitdraaien³².

B. Europese Unie

11. Bijna 2 eeuwen na de oprichting van de Verenigde Staten van Amerika werd in 1958 de Europese Economische Gemeenschap opgericht, intussen opgevolgd door de Europese Unie. De Europese Unie is geen “federale staat” in de gebruikelijke betekenis. De lidstaten hebben de Europese Unie opgericht met de bedoeling aan deze Unie bepaalde bevoegdheden toe te delen om hun gemeenschappelijke doelstellingen te bereiken (art. 1 VEU). De bevoegdheden die niet aan de Unie zijn toegedeeld, behoren toe aan de lidstaten (art. 4, 1. VEU). Zo hebben de EU-lidstaten ook inzake belastingen hun soevereiniteit grotendeels behouden. De Europese Raad kan alleen inzake indirecte belastingen de harmonisatie van wetgeving voorzien, voor zover deze harmonisatie noodzakelijk is voor de interne markt (art. 113 VWEU). Voorts kan de Raad ook

22. Supreme Court, *Hughes / Oklahoma*, 441 U.S. 322, 1979.

23. B.L. HAZEN, “Rethinking the Dormant Commerce Clause: the Supreme Court as Catalyst for Spurring Legislative Gridlock in State Income Tax Reform”, *Brigham Young University Law Review* 2013, Issue 4, (1021) 1027.

24. Ch.J. ENGE, “Dormant Commerce Clause Challenges to Michigan Business Tax”, *University of Detroit Mercy Law Review* 2010, vol. 87:333, (333) 345.

25. Supreme Court, *Complete Auto Transit / Brady*, 430 US 274, 1977. Zie ook T.A. KAYE, “Tax Discrimination: A Comparative Analysis of US and EU approaches”, *Florida Tax Review* 2005, Vol. 27, nr. 7, (1) 32 (geüpdatete versie: www.americantaxpolicyinstitute.org/research/).

26. Supreme Court, *Armco Inc. / Hardesty*, 467 U.S. 638, 1984; Supreme Court, *Container Corporation of America / Franchise Tax Board*, 463 U.S. 159, 1983. Zie ook W. HELLERSTEIN, “Is Internal Consistency Dead? Reflections on an Evolving Commerce Clause Restraint on State Taxation”, *Tax Law Review* 2007, (1) 2-3.

27. Supreme Court, *Oklahoma / Jefferson Lines Inc.*, 1995.

28. X, “Leading cases”, *Harvard Law Review* 2015, vol. 129:181, (181) 189; B.L. HAZEN, “Rethinking the Dormant Commerce Clause: the Supreme Court as Catalyst for Spurring Legislative Gridlock in State Income Tax Reform”, *Brigham Young University Law Review* 2013, Issue 4, (1021) 1023-1024.

29. W.F. FOX and J.A. SWAIN, “The Federal Role in State Taxation: a Normative Approach”, *National Tax Journal* 2007, vol. 60, No. 3, (611) 619.

30. Supreme Court, *Moorman Manufacturing Co. / Bair*, 437 U.S. 267, 1978.

31. B.L. HAZEN, “Rethinking the Dormant Commerce Clause: the Supreme Court as Catalyst for Spurring Legislative Gridlock in State Income Tax Reform”, *Brigham Young University Law Review* 2013, Issue 4, (1021) 1023.

32. X, “Leading cases”, *Harvard Law Review* 2015, vol. 129:181, (181) 190.

inzake directe belastingen richtlijnen vaststellen voor de onderlinge aanpassing van wetgeving, doch alleen als die rechtstreeks een invloed hebben op de interne markt (art. 115 VWEU). Bovendien is telkens de unanieme instemming van de lidstaten nodig. Het Europese Parlement heeft geen beslissingsbevoegdheid en wordt inzake belastingen slechts geraadpleegd (art. 113 en 115 VWEU). Verscheidene overheden hebben getracht deze unanimiteitsregel af te schaffen, zonder succes³³. Inzake omzetbelastingen, accijnsplicht en andere vormen van indirecte belastingheffing werd de regelgeving grotendeels geharmoniseerd. Wat directe belastingen betreft, staat de Europese Unie echter minder ver. De Europese Raad nam een aantal richtlijnen aan die specifieke situaties viseren³⁴. In 2011 stelde de Europese Unie de *common consolidated corporate tax base* (CCCTB) voor, waarbij de belastbare grondslag voor de vennootschapsbelasting op basis van geharmoniseerde aanknopingsfactoren zou worden gealloceerd aan de verschillende EU-lidstaten. In juni 2015 werd dit voorstel opnieuw gelanceerd, voorlopig echter zonder succes. Dubbele belasting en dubbele niet-belasting in de vennootschapsbelasting blijven aldus een probleem³⁵.

12. De fiscale soevereiniteit van de EU-lidstaten wordt beperkt door de fundamentele vrijheden: het vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal en het recht van vestiging (art. 26 en 49 VWEU). Volgens het Hof van Justitie zijn discriminerende belemmeringen van het vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitalen en van het recht van vestiging in beginsel verboden. Dit zijn maatregelen die een op nationaliteit gebaseerde verschillende behandeling invoeren (rechtstreekse discriminatie), of maatregelen die een verschillende behandeling invoeren op grond van een ander criterium dat evenwel een gelijke werking heeft (onrechtstreekse discriminatie). De tweede vorm van discriminatie betreft bijvoorbeeld de maatregelen die een verschillende fiscale behandeling bepalen voor inwoners en niet-inwoners die zich nochtans in een gelijke situatie bevinden³⁶. Volgens het Hof van Justitie staan daarnaast ook niet-discriminerende belemmeringen op gespannen voet met het VWEU³⁷. Aldus heeft vooral het Hof van Justitie via de interpretatie en de toepassing van deze fundamentele vrijheden de fiscale soe-

vereiniteit van de lidstaten inzake directe belastingen beperkt, met het oog op meer consistentie binnen de Europese Unie (negatieve integratie).

13. Het Hof van Justitie beoordeelt de fundamentele vrijheden in twee stappen. Ten eerste past het Hof van Justitie traditioneel de “*per country approach*” toe. Hierbij vergelijkt het Hof van Justitie het belastingregime van toepassing op het grensoverschrijdende verkeer met het regime van toepassing op het interne verkeer. Het Hof beschouwt de zwaardere belasting van het grensoverschrijdende verkeer als discriminerend of belemmerend³⁸. In sommige gevallen gaat het Hof een stap verder en houdt het ook rekening met eventuele ontlastende maatregelen in andere lidstaten (“*overall approach*”). Bammens licht toe dat het Hof alleen voor deze benadering kiest als de belemmering effectief en met voldoende zekerheid voor de belastingplichtige wordt weggenomen³⁹.

Ten tweede analyseert het Hof of de discriminatie of de belemmering kan worden verantwoord. Zo kunnen belemmeringen die voortvloeien uit de dispariteit van de belastingstelsels van de lidstaten, volgens het Hof worden verantwoord⁴⁰. In de zaak *Schempp* lichtte het Hof van Justitie het concept “dispariteit” als volgt toe: “*Het Hof heeft evenwel reeds geoordeeld dat het verdrag een burger van de Unie niet de garantie biedt dat de overbrenging van zijn werkzaamheden naar een andere lidstaat dan die waarin hij tot dan verbleef, fiscaal neutraal is. Gelet op de verschillen tussen de regelingen van de lidstaten ter zake, kan een dergelijke overbrenging naar gelang van het geval voor de burger op het vlak van de indirecte belastingen meer of minder voordelig of nadelig uitvallen.*”⁴¹. Het Hof van Justitie paste nadien dezelfde verantwoording gebaseerd op dispariteit ook toe op situaties van internationale dubbele belasting. Het Hof van Justitie heeft inderdaad herhaaldelijk beslist dat, hoewel internationale dubbele belasting het grensoverschrijdende verkeer kan belemmeren⁴², deze situatie niettemin wat betreft niet-geharmoniseerde regels kan worden verantwoord. Volgens het Hof is de internationale dubbele belasting dan immers het gevolg van de overlappende fiscale soevereiniteit van de lidstaten⁴³: “*Zoals alle regeringen die schriftelijke opmerkin-*

33. V. TIURONYI, *Comparative Tax Law*, The Hague, London, New York, Kluwer Law International, 2003, 102.

34. Richtlijn nr. 90/435/EEG van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten.

35. Zie www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/index_en.htm.

36. HvJ, C-279/93, *Finanzamt Köln-Altstadt / Roland Schumacker*, 1995. Zie hierover ook E. SCHOONVLIET, “Grensoverschrijdende tewerkstelling van werknemers en zelfstandigen: analyse Europese fiscale rechtspraak” in B. PEETERS (ed.), *Europees belastingrecht*, Gent, Larcier, 2005, (551) 565.

37. HvJ, C-371/10, *National Grid Indus BV / Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam*, 2011. Zie E.-J. NAVEZ en K. VAN DE VELDEN, “Emigratieheffingen van vennootschappen naar Europees recht: een noodzakelijke beperking om een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen”, *TFR* 2012, 329-346.

38. HvJ, C-298/05, *Columbus Container*, 2007.

39. N. BAMMENS, *The principle of non-discrimination in international and European tax law*, ICFD Doctoral Series, 2012, 940.

40. HvJ, C-318/07, *Persche*, 2009; HvJ, C-406/03, *Schempp*, 2005; HvJ, C-293/06, *Deutsche Schell*, 2008; HvJ, C-67/08, *Block*, 2009.

41. HvJ, C-406/03, *Schempp*, 2005, nr. 45.

42. HvJ, C-72/92, *Firma Herbert Scharbatke GmbH / Bondsrepubliek Duitsland*, 1993; HvJ, C-249/84, *Openbaar Ministerie en Ministerie van Financiën / Vencelas Profant*, 1985; HvJ, C-15/81, *Gaston Schul Douane Expéditeur BV / Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen te Roosendaal*, 1981. Zie ook M. FALLON, “La jurisprudence européenne en matière de double imposition résultant de l'exercice parallèle des compétences fiscales: originalité et anomalies” in E. TRAVERSA *et al.* (eds.), *Les dialogues de la fiscalité. Anno 2010*, Brussel, Larcier, 2010, (301) 303.

43. HvJ, C-67/08, *Margarete Block / Finanzamt Kaufbeuren*, 2009; HvJ, C-128/08, *Jacques Damseaux / Belgische Staat*, 2009; HvJ, C-540/11, *Daniel Levy en Carine Sebbag / Belgische Staat*, 2012.

gen bij het Hof hebben ingediend, alsook de Commissie van de Europese Gemeenschappen terecht hebben gesteld, ontstaat dit fiscale nadeel evenwel 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.”⁴⁴.

Het Hof van Justitie heeft deze rechtspraak nadien bevestigd in de zaken *Kerckhaert-Morris*⁴⁵ en *Damseaux*⁴⁶. In de beide zaken ging het om een Belgische inwoner die dividenden had ontvangen van een Franse vennootschap. Deze dividenden werden zowel in Frankrijk als in België belast. Het Hof overwoog “Community law, in its current state and in a situation such as that in the main proceedings, does not lay down any general criteria for the attribution of areas of competence between the Member States in relation to the elimination of double taxation within the Community. [...] no uniform or harmonisation measure designed to eliminate double taxation has as yet been adopted at Community law level. Consequently, it is for the Member States to take the measures necessary to prevent situations such as that at issue in the main proceedings by applying, in particular, the apportionment criteria followed in international tax practice”⁴⁷. In *Levy-Sebbag* voegde het Hof daar nog aan toe dat een lidstaat evenmin op grond van het beginsel van de gemeenschapstrouw verweten kan worden dat het een eerder ingevoerde (verdragsrechtelijke) maatregel tegen dubbele belasting vervolgens door een interne wetswijziging afschaft. Het Unierecht verzet zich niet tegen een dergelijke afschaffing⁴⁸.

C. Synthese

14. De oorzaken van interstatelijke dubbele belasting in de Verenigde Staten en internationale dubbele belasting in de Europese Unie zijn gelijkaardig. De Amerikaanse Grondwet bevestigt dat staten bevoegd zijn om het wereldwijde inkomen van hun inwoners te belasten. Bovendien zijn staten ook

bevoegd om inkomsten van niet-inwoners te belasten als er een voldoende aanknopingspunt is. Aldus kan de uitoefening van de overlappende belastingbevoegdheden leiden tot dubbele belasting (*supra*, randnr. 3 en 9). Ook het internationale territorialiteitsbeginsel vereist dat belastingen een bepaalde aanknopingspunt hebben met het grondgebied van de belastingheffende staat⁴⁹. Albrecht stelt hierover als volgt: “The inherent right of the state to tax is limited to its jurisdiction, that is with certain exceptions, to all its subjects and to all persons and things within its territorial limits. The taxation of aliens must therefore depend upon the physical presence of the alien within the territory of the taxing state or upon the existence there of some property or interest belonging to him upon which the tax may be levied.”⁵⁰. Het internationale territorialiteitsbeginsel leidt echter niet noodzakelijk tot een exclusieve verdeling van de belastbare materie: zo kunnen inkomsten een voldoende aanknopingspunt vinden met zowel de woonstaat van de genietter als met de bronstaat van de inkomsten. Ook hier kan de uitoefening van overlappende belastingbevoegdheden leiden tot dubbele belasting⁵¹.

15. Voor de rechtsvergelijking moet dit probleem van dubbele belasting eerst in een ruimere context worden geplaatst. De Verenigde Staten is in tegenstelling tot de Europese Unie immers een federale staat. Dit verschil toont zich ook op het vlak van de belastingbevoegdheden van de Amerikaanse staten respectievelijk de EU-lidstaten. Terwijl het Amerikaanse Congres op basis van de *Commerce Clause* de bevoegdheid heeft om de belastingen van de Amerikaanse staten te reguleren (*supra*, randnr. 8), heeft het Europese Parlement deze bevoegdheid niet. De Europese Raad is telkens onder bepaalde voorwaarden bevoegd inzake harmonisatie van indirecte belastingen of kan inzake belastingen richtlijnen aannemen. Dergelijke regelgeving vereist evenwel de unanieme instemming van alle EU-lidstaten (*supra*, randnr. 11)⁵².

Hoewel dit verschil zeer fundamenteel lijkt, heeft in de praktijk het Amerikaanse Congres echter zelden gebruik gemaakt van deze bevoegdheid (*supra*, randnr. 8). Ook de internationale rechtsleer merkt op dat Verenigde Staten en de Europese

44. HvJ, C-67/08, *Margarete Block / Finanzamt Kaufbeuren*, 2009, overw. 28.

45. HvJ, C-513/04, *Kerckhaert-Morris*, 2006.

46. HvJ, C-540/11, *Daniel Levy en Carine Sebbag / Belgische Staat*, 2012; HvJ, C-128/08, *Jacques Damseaux / Belgische Staat*, 2009. Over dubbele belasting en de rechtspraak van het Hof van Justitie, zie: M. DASSESE, “Double imposition des dividendes et des intérêts” in E. TRAVERSA *et al.* (eds.), *Les dialogues de la fiscalité*, Brussel, Larcier, 2010, 275-283; M. FALLON, “La jurisprudence européenne en matière de double imposition résultant de l'exercice parallèle des compétences fiscales: originalité et anomalies” in E. TRAVERSA *et al.* (eds.), *Les dialogues de la fiscalité*, Brussel, Larcier, 2010, 301-335; L. HINNEKENS, *Europese Unie en directe belastingen*, Brussel, Larcier, 2012, 1368 p.; E.J. NAVEZ, “Les droits de succession face à la double imposition dans l'espace européen” in E. TRAVERSA *et al.* (eds.), *Les dialogues de la fiscalité*, Brussel, Larcier, 2010, 285-300; M. WATHIELET, “La double imposition et le droit européen” in E. TRAVERSA *et al.* (eds.), *Les dialogues de la fiscalité*, Brussel, Larcier, 2010, 271-274.

47. HvJ, C-513/04, *Kerckhaert-Morris*, 2006, nrs. 22 en 23.

48. HvJ, C-540/11, *Levy & Sebbag*, 2012.

49. R.J. JEFFERY, *The impact of state sovereignty on global trade and international taxation*, Series on International taxation, nr. 23, Den Haag, Kluwer Law International, 1999, 44; M. LANG, *Introduction to the law of double taxation conventions*, Wenen, Linde Verlag, 2010, 23; T. WUSTENBERGHIS, *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten*, Gent, Larcier, 2005, 234.

50. Dit territorialiteitsbeginsel heeft ook indirect een grondslag in de mogelijkheid van de staten om de belastingen in te vorderen. Albrecht schrijft verder als volgt: “Indirectly, the effects of taxation may reach aliens who are far beyond the jurisdiction of the taxing state, as for example, in case of an internal tax upon exports which is passed on to foreign consumers in the form of higher prices. Nevertheless, since states do not, as a general rule, enforce the revenue laws of other states, a tax usually cannot be enforced unless it falls, at least primarily upon some person or property within the jurisdiction of the taxing state. Unless it does so, the tax is an empty gesture of sovereign power.” (A.R. ALBRECHT, “The taxation of aliens under international law”, *The British Year Book of International Law* 1959, (145) 146).

51. P.B. MUSGRAVE, “Sovereignty, Entitlement and Cooperation in International Tax”, *J. Int'l L.* 2001, (1335) 1336-1337, 1341-1342.

52. V. TIJONONI, *Comparative Tax Law*, The Hague, London, New York, Kluwer Law International, 2003, 102.

Unie wat betreft directe belastingen zeer gelijkend zijn: “[...] in both the European Union and the United States, the states’ tax autonomy is central to their very identity as sovereign states within the confines of a political and economic union. [...] Although the European Union has adopted a few directives to achieve harmonization in direct tax matters, and the US Congress has occasionally imposed national rules affecting direct taxation, the EU and US states have largely been left to their own devices regarding direct taxation”⁵³. Zoals in de Europese Unie, geldt bijvoorbeeld ook in de Verenigde Staten dat alsnog geen geharmoniseerde allocatieregels voor de verdeling van de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting werden ingevoerd (*supra*, randnr. 10 en 11). In beide rechtsstelsel werd voor dit probleem van dubbele belasting dus geen oplossing gevonden via positieve integratie (harmonisatie). De loutere vaststelling dat de Verenigde Staten in tegenstelling tot de Europese Unie een federale staat is, biedt een onvoldoende verantwoording voor de verschillende opvattingen over dubbele belasting.

16. Omgekeerd kan daarentegen worden vastgesteld dat in beide rechtsstelsels consistentie tussen verschillende belastingstelsels vooral wordt bereikt via negatieve integratie (*supra*, randnr. 8 en 12). Kaye licht toe dat zowel de Verenigde Staten als de Europese Unie werden opgericht omwille van de noodzaak een bepaalde economische eenheid tot stand te brengen. De Verenigde Staten werd gecreëerd in de hoop een oplossing te vinden voor “the mutual jealousies and aggressions of the States, taking form in customs barriers and other economic retaliation”⁵⁴. Dit oogmerk wordt gerealiseerd in de *Commerce Clause*, dat ertoe strekt een interne markt tot stand te brengen (*supra*, randnr. 8). Ook de Europese Unie wil met de fundamentele vrijheden een interne markt tot stand brengen (art. 26 VWEU). Hiertoe dienen hindernissen voor grensoverschrijdende handel, investeringen en tewerkstelling weggenomen te worden. De doelstelling van deze beginselen die de belastingbevoegdheid van respectievelijk de Amerikaanse staten en de EU-lidstaten beperken door middel van negatieve integratie, zijn dus gelijkaardig. Het *Supreme Court* respectievelijk het Hof van Justitie waken over de naleving van deze beginselen. Zoals Mason opmerkt is ook de rol van deze twee rechtscolleges in dit verband analogo: “The role of the ECJ can be seen as analogous to that of the U.S. Supreme Court, which helped forge the American Union by striking down discriminatory taxes under the *Dormant Clause*.”⁵⁵.

Zowel het *Supreme Court* als het Hof van Justitie erkennen dat dubbele belasting een impact heeft op het vrij verkeer.

Toch meent het Hof van Justitie in tegenstelling tot het *Supreme Court* dat internationale dubbele belasting kan worden verantwoord in het licht van de soevereine en disparate uitoefening van belastingbevoegdheden van de lidstaten (*supra*, randnr. 2 en 13).

17. Deze verschillende opvatting kan misschien worden verklaard door een verschil in gradatie in de beginseltoetsing. Thuronyi merkt inderdaad op dat het *Supreme Court* weliswaar doorgaans zeer terughoudend is om staatsbelastingen ongrondwettig te verklaren, omdat “in taxation, even more than in other fields, legislature possesses the greatest freedom in classification” (*supra*, randnr. 7). Toch geeft het *Supreme Court* blijk van meer doortastendheid als het gaat om de bescherming van de federale staatsstructuur in vergelijking met andere belastingzaken die aan het Hof worden voorgelegd⁵⁶. De beslissing van het *Supreme Court* in de zaak *Maryland / Wynne* sluit aan bij deze vaststelling. Omgekeerd heeft het Hof van Justitie op basis van de fundamentele vrijheden weliswaar tot op zekere hoogte bijgedragen tot meer integratie en coherentie binnen de Europese Unie. Toch merkt Engelsch op dat het Hof van Justitie in het domein van de directe belastingen terughoudender is dan in andere domeinen⁵⁷.

De vraag blijft niettemin of deze verantwoording wel voldoende bevredigt. Het valt immers op dat de juridische analyse van het *Supreme Court* daarnaast ook fijnmaziger is. Terwijl de redenering van het Hof van Justitie beperkt is tot de vaststelling dat internationale dubbele belasting het gevolg is van dispariteiten in de belastingregels van verschillende lidstaten, maakt het *Supreme Court* een onderscheid tussen twee categorieën van dispariteiten: aan de ene kant belastingsschema’s die inherent discrimineren, en aan de andere kant intern consistente belastingsschema’s die leiden tot dispariteiten zonder evenwel te discrimineren. De eerste categorie is strijdig met de Amerikaanse Grondwet, terwijl de tweede categorie dat niet is. Om de twee categorieën van elkaar te onderscheiden, past het *Supreme Court* een Kantiaans ogend universaliteitsprincipe toe: de *Internal Consistency Test* (zie *supra*, randnr. 9 en *infra*, randnr. 19). Het *Supreme Court* “looks to the structure of the tax at issue to see whether its identical application by every State in the Union would place interstate commerce at a disadvantage as compared with commerce intrastate”. De vraag luidt dus of de hypothetische, identieke toepassing van het te beoordelen belastingstelsel in alle Amerikaanse staten, het interstatelijke verkeer zou benadelen ten aanzien van het intrastatelijke verkeer.

Als het antwoord negatief is (d.i. bij universele toepassing wordt het interstatelijke verkeer niet zwaarder belast), is het

53. W. HELLERSTEIN, G.W. KOFLER en R. MASON, “Constitutional Restraints on Corporate Tax Integration”, *NYU Tax Law Review* 2008, vol. 62, (1) 57-58; T.A. KAYE, “Tax Discrimination: A Comparative Analysis of US and EU approaches”, *Florida Tax Review* 2005, vol. 27, nr. 7, (1) 5 (geüpdatete versie: www.americantaxpolicyinstitute.org/research/).

54. T.A. KAYE, “Tax Discrimination: A Comparative Analysis of US and EU approaches”, *Florida Tax Review* 2005, vol. 27, nr. 7, (1) 2 (geüpdatete versie: www.americantaxpolicyinstitute.org/research/).

55. R. MASON, “Made in America for European Tax: The Internal Consistency Test”, *Boston College Law Review* 2008, vol. 49, afl. 5, nr. 5, (1277) 1281-1282.

56. V. THURONYI, *Comparative Tax Law*, The Hague, London, New York, Kluwer Law International, 2003, 68-69, 74.

57. J. ENGLISCH, “Tax coordination between Member States in the EU – Role of the ECJ” in M. LANG *et al.* (eds.), *Horizontal Tax Coordination*, Amsterdam, IBFD, 2012, (3) 10-11.

belastingstelsel intern consistent. Zo besliste het *Supreme Court* in *Moorman Manufacturing Co. / Bair* dat de dubbele belasting ten gevolge van dispariteiten in de aanknopingsfactoren voor de allocatie van bedrijfswinsten van toepassing in de staten Iowa en Illinois, niet strijdig was met de *Commerce Clause*⁵⁸. Hierboven werd al toegelicht dat de Amerikaanse staten vooralsnog van elkaar afwijkende aanknopingsfactoren gebruiken, met interstatelijke dubbele belasting en dubbele niet-belasting tot gevolg (*supra*, randnr. 10). Deze dubbele belasting is volgens het *Supreme Court* niet strijdig met de *Internal Consistency Test*. Als de aanknopingsfactoren van ieder van deze staten afzonderlijk genomen “universeel” in de Verenigde Staten zouden worden toegepast, zou het interstatelijke verkeer niet zwaarder worden belast dan het intrastatelijke verkeer. Bijgevolg zijn deze belastingstelsels intern consistent.

Als het antwoord daarentegen positief is (bij universele toepassing wordt het interstatelijke verkeer wel zwaarder belast), is het belastingstelsel intern niet consistent. De dubbele belasting is dan strijdig met de Grondwet. In *Maryland / Wynne* stelde het *Supreme Court* vast dat als het belastingstelsel van Maryland “universeel” in de Verenigde Staten zou worden toegepast, het interstatelijke verkeer zwaarder zou worden belast (nl. dubbel zou worden belast) dan het intrastatelijke verkeer. Het *Supreme Court* illustreerde dit aan de hand van een eenvoudige casus gebaseerd op de hypothetische, identieke toepassing van het belastingstelsel van Maryland in staat A en B. Als April in staat A zou wonen en inkomsten in staat A zou verkrijgen, zou zij de county tax van staat A betalen. Als Bob in staat A zou wonen en in staat B inkomsten zou verkrijgen, zou hij dubbel worden belast: hij zou de county tax van staat A en de belasting van niet-inwoners van staat B ondergaan. De dubbele belasting volgde aldus inherent uit de interne logica van het belastingstelsel van Maryland. Het *Supreme Court* besloot: “*The internal consistency test reveals what the undisputed economic analysis shows: Maryland’s tax scheme is inherently discriminatory and operates as a tariff.*” (*supra*, randnr. 4).

18. Het Hof van Justitie maakt (nog) geen onderscheid tussen verschillende soorten dispariteiten. Met de *Internal Consistency Test* zou het Hof zijn rechtspraak verder kunnen verfijnen⁵⁹. Hieronder wordt onderzocht of de *Internal Consistency Test* binnen het Unierecht een plaats kan hebben. Vooraleer een buitenlands concept kan worden getransponeerd naar een ander rechtstelsel, dienen volgens Zweigert en Kötz twee vragen te worden beantwoord. Ten eerste moet worden bevestigd dat dit concept in het buitenland tot een bevredigende oplossing leidt. Ten tweede moet worden nagegaan of het concept past binnen het andere rechtstelsel⁶⁰. De zaak *Maryland / Wynne* toont dat de eerste vraag een positief

antwoord verdient. Hieronder wordt gesteld dat de *Internal Consistency Test* ook past binnen het Unierecht. Hiertoe worden drie juridische argumenten (randnr. 18) en een rechtsfilosofisch argument (*infra*, randnr. 19) aangereikt.

Ten eerste betreft de belemmering waarvan sprake bij internationale dubbele belasting, in tegenstelling tot wat zou kunnen worden afgeleid uit de rechtspraak van het Hof van Justitie geen loutere dispariteit waarmee een belastingplichtige wordt geconfronteerd wanneer hij zijn activiteiten verplaatst naar een lidstaat waar de belastingheffing zwaarder is. Aanvankelijk viseerde de verantwoording gebaseerd op de dispariteit van de nationale belastingstelsels dergelijke situaties (*supra*, randnr. 13). Bij internationale dubbele belasting bestaat de belemmering niet louter in verschillen tussen nationale belastingssystemen, maar is de belemmering het gevolg van de samenloop van twee belastingssystemen.

Ten tweede, en daarbij aansluitend, gebruikt het Hof van Justitie het concept dispariteit als verantwoording voor internationale dubbele belasting, omdat het zich niet geroepen voelt om te bepalen hoe internationale dubbele belasting moet worden opgelost. Dit zou immers inhouden dat het Hof discretionair aanknopingsfactoren vaststelt. Welke van de samenlopende belastingen heeft de sterkste aanknopingsmet de belastbare materie? Welke lidstaat moet omgekeerd voorkomen van internationale dubbele belasting verlenen? Volgens het Hof van Justitie komt deze bevoegdheid toe aan de lidstaten: “*In the absence of any unifying or harmonizing Community measures, member states retain the power to define, by treaty or unilaterally, the criteria for allocating their powers of taxation, particularly with a view to eliminating double taxation.*”⁶¹. De *Internal Consistency Test* van het *Supreme Court* lost dit probleem op: het *Supreme Court* kijkt naar de interne consistentie van het belastingstelsel van de staten zelf om te bepalen welke belastingheffing de voorrang krijgt en welke staat voorkoming van dubbele belasting moet verlenen: als een staat zich als bronstaat bevoegd acht inkomsten van niet-inwoners te belasten, moet deze omgekeerd voor dezelfde inkomsten die zijn inwoners ontvangen uit een buitenlandse bronstaat, consistent zijn en voorkoming van dubbele belasting verlenen. Aldus worden de aanknopingsfactoren gevonden in de belastingssystemen van de staten zelf, en niet overgelaten aan de discretionaire beoordeling van het *Supreme Court*.

Ten derde kan ook een argument worden gevonden in het Europees verdrag voor de rechten van de mens (EVRM) en de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens (EHRM). Het belang van het EVRM mag niet worden onderschat. In de internationale rechtsleer wordt inderdaad opgemerkt dat het EVRM en de rechtspraak van het EHRM in meerdere of mindere mate de rechtspraak van zowel het Hof van Justitie als de grondwettelijke hoven van de EU-lid-

58. Supreme Court, *Moorman Manufacturing Co. / Bair*, 437 U.S. 267, 1978.

59. In dezelfde zin: R. MASON, “Made in America for European Tax: The Internal Consistency Test”, *Boston College Law Review* 2008, vol. 49, afl. 5, nr. 5, 1277-1326.

60. K. ZWIGERT en H. KÖTZ, *Introduction to comparative law*, Oxford, Clarendon Press, 1998, 17.

61. HvJ, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 2006.

staten beïnvloeden⁶². Bovendien bepaalt artikel 6, 3. VEU dat: “De grondrechten, zoals zij worden gewaarborgd door het [EVRM] en zoals zij voortvloeien uit de constitutionele tradities die de lidstaten gemeen hebben, [...] als algemene beginselen deel uit[maken] van het recht van de Unie.” Voor deze bijdrage is het eerste aanvullend protocol EVRM relevant. Artikel 1 van dit protocol bepaalt dat iedere persoon in beginsel het recht heeft op het ongestoorde genot van zijn eigendom⁶³. De staten hebben weliswaar het recht om belastingen te heffen voor de financiering van hun overheidstaken. Deze belastingen mogen echter het billijke evenwicht tussen deze vereiste van het algemene belang en die van de belastingplichtige, niet verbreken⁶⁴.

Het EHRM beoordeelt dit billijke evenwicht aan de hand van een aantal criteria, zoals het lastencriterium en het zorgvuldigheidscriterium⁶⁵. Zo is volgens het lastencriterium het billijke evenwicht verbroken als de belasting op de belastingplichtige een buitensporige last doet wegen of fundamenteel afbreuk doet aan zijn financiële situatie⁶⁶. Hier is vooral het zorgvuldigheidscriterium relevant. Bij de billijkheidsbeoordeling moet volgens het EHRM namelijk rekening worden gehouden met alle relevante feiten en elementen⁶⁷. Het EHRM probeert bij de billijkheidsbeoordeling inderdaad zo volledig mogelijk te zijn. Zo houdt het Hof ook rekening met de totstandkomingsgeschiedenis van een belasting, het nominale tarief, rechtsvergelijking met andere landen, samenlopende belastingen op dezelfde inkomsten⁶⁸ en samenlopende buitenlandse belastingen op dezelfde inkomsten⁶⁹. Het EHRM heeft voorts omwille van interne inconsistenties al beslist dat een belasting strijdig was met artikel 1 eerste aanvullend protocol EVRM⁷⁰. In *Gáll / Hungary* besliste het EHRM bijvoorbeeld dat een belasting niet billijk was bij ge-

brek aan consistentie met het belastingregime van toepassing op andere inkomsten⁷¹. De Amerikaanse *Internal Consistency Test* vindt aansluiting bij deze eis van consistentie bij de analyse van de billijkheid van een belasting.

19. Ten slotte doet de *Internal Consistency Test*, zoals hierboven aangekondigd, denken aan het Kantiaans universaliteitsprincipe (*supra*, randnr. 17). Volgens dit principe moet men “[...] handle nur nach derjenigen Maxime, durch die du zugleich wollen kannst, daß sie ein allgemeines Gesetz werde”⁷². De *Internal Consistency Test* komt neer op de vraag of de hypothetische, identieke (universele, algemene) toepassing van het te beoordelen belastingstelsel zou leiden tot (ongewenste) discriminatie. Zoals Kant stelt: “[...] Es ist aber hiemit nicht gemeint: daß der Staat den Grundsätzen des Philosophen vor den Aussprüchen des Juristen (des Stellvertreters der Staatsmacht) den Vorzug einräumen müsse, sondern nur, daß man ihn höre.”⁷³. Luisterend naar het universaliteitsprincipe pleit deze bijdrage aldus voor de toepassing van de *Internal Consistency Test* als houvast voor de beoordeling van de fundamentele vrijheden in de Europese Unie en minstens als richtlijn voor de nationale wetgevers bij de invoering van maatregelen tegen internationale dubbele belasting.

IV. Besluit

20. In *Maryland / Wynne* besliste het Amerikaanse *Supreme Court* opnieuw dat interstatelijke dubbele belasting discrimineert tegen het vrij verkeer tussen de Amerikaanse staten. Het Hof van Justitie van de Europese Unie besliste daarente-

62. W.C. CHIANG and J.R. YEH, “Internationalisation of Constitutional Law” in M. ROSENFELD and A. SAJÓ (eds.), *Comparative Constitutional Law*, Oxford, Oxford University Press, 2012, (1166) 1166-1167; C. GRABENWARTER, “The Co-operation of Constitutional Courts in Europe – Current Situation and Perspectives. General Report and Outline of Main Issues”, *Conference of Constitutional European Courts*, XVIth Congress, 2014, 2, www.confconstco.org/en/common/home.html; B.D. LEPARD, “International Law and Human Rights” in T. CUSHMAN (ed.), *Handbook of Human Rights*, London, New York, Routledge, 2012, (583) 587; P.J. WATTEL, “Access to Effective Legal Remedy” in C. BROKELAND (ed.), *Principles of Law: Function, Status and Impact in EU Tax Law*, Amsterdam, IBFD, 2014, (183) 199-203.

63. Zie BR. PEETERS, “The protection of the right to property in article 1 of the First Protocol to the European Human Rights Convention limiting the fiscal power of states” in L. HINNEKENS en P.H. HINNEKENS (eds.), *A vision of taxes within and outside European borders*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008, (679) 679-701.

64. EHRM, *Sporrong and Lönnroth / Sweden*, 1982, overw. 69. Zie ook Y. HAECK, “Artikel 1 Eerste Protocol. Recht op bescherming van eigendom” in J. VANDE LANOTTE en Y. HAECK (eds.), *Handboek EVRM*, Antwerpen-Oxford, Intersentia, 2004, (295) 364.

65. EHRM, *Tardieu de Maleissye et al. / France*, 2009; EHRM, *Imbert de Tremiolles / France*, 2008; EHRM, *Dukmedjian / France*, 2006, overw. 52-54; EHRM, *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH / Netherlands*, 1995. Zie ook P. BAKER, “Some Recent Decisions on the European Court of Human Rights on tax matters”, *ET* 2008, 315-316.

66. EHRM, *Gáll / Hungary*, 2013. Zie ook A. VAN DE VIJVER, “Grondrechten en belastingen”, *TFR* 2014, 371-375.

67. EHRM, *Ismayilov / Russia*, 2009, overw. 38; EHRM, *Moon / France*, 2009, overw. 51; EHRM, *Jokela / Finland*, 2002.

68. EHRM, *Bulves AD / Bulgaria*, 2009, overw. 71. Zie ook R.C. PALMA, “An Overview of the Protection of Taxpayer Rights in Portugal”, *ET* 2010, (3) 11.

69. EHRM, *Tardieu de Maleissye et al. / France*, 2009. Zie ook A. VAN DE VIJVER, “International Double (Non-)taxation: Comparative Guidance from European Legal Principles”, *EC Tax Review* 2015, vol. 5, 240-257.

70. EHRM, *Jokela / Finland*, 2002, overw. 61-62; EHRM, *Bulves AD / Bulgaria*, 2009, overw. 68.

71. EHRM, *Gáll / Hungary*, 2013. Zie ook A. VAN DE VIJVER, “Grondrechten en belastingen”, *TFR* 2014, 371-375.

72. I. KANT, *Grundlegung zur Metaphysik der Sitten*, 1785, Zweiter Abschnitt Übergang von der populären sittlichen Weltweisheit zur Metaphysik der Sitten, nr. 50, www.zeno.org/Philosophie/M/Kant.+Immanuel/Grundlegung+zur+Metaphysik+der+Sitten/Zweiter+Abschnitt%3A+%C3%9Cbergang+von+der+popul%C3%A4ren+sittlichen+Weltweisheit+zur+Metaphysik+der+Sitten.

Vertaling: “[...] act as if the maxim of your action were to become through your will a universal law of nature” (I. KANT, *Groundwork for the Metaphysics of Morals* (1775), New Haven & Londen, Yale University Press, 2002, 37, 4:421 (vertaling: A.W. Wood)).

73. I. KANT, *Zum ewigen Frieden. Ein philosophischer Entwurf*, 1795, Zweiter Zusatz, Geheimer Artikel zum ewigen Frieden, nr. 20.662, www.homepage.univie.ac.at/benjamin.opratko/ip2010/kant.pdf.

Vertaling: “[...] It is not however meant that the State must give a preference to the principles of the philosopher over the dictates of the jurist, who is a representative of the political authority; it is only meant that the philosopher ought to be heard” (I. KANT, *On Perpetual Peace. A Philosophical Sketch*, 1795, Second Supplement (vertaling Slough Foundation, Philadelphia & the Syracuse University Humanities Center (2010)).

gen herhaaldelijk dat internationale dubbele belasting niet wordt verhinderd door de fundamentele vrijheden. Volgens het Hof van Justitie kan internationale dubbele belasting worden verantwoord op grond van de disparate uitoefening van de soevereine belastingbevoegdheden van de EU-lidstaten. In deze bijdrage wordt gewezen op de gelijkaardige, doch meer genuanceerde invulling van deze verantwoording zoals gehanteerd door het Amerikaanse *Supreme Court*. Dispariteiten in de belastingssystemen van de Amerikaanse staten kunnen een verantwoording bieden voor dubbele belasting, doch alleen als deze belastingssystemen intern consistent zijn, d.i. de Kantiaans ogende *Internal Consistency Test*. Deze test “looks to the structure of the tax at issue to see whether its identical application by every State in the Union would place interstate commerce at a disadvantage as compared with intrastate commerce”. In deze bijdrage wordt de stelling verdedigd dat de *Internal Consistency Test* toepasbaar is in de context van de Europese Unie en zou bijdragen tot een vollediger analyse van de gevolgen van dubbele belasting.

De *Internal Consistency Test* lost niet alle gevallen van dubbele belasting op (*supra*, randnr. 10). Ook binnen de Europese Unie kan dubbele belasting het gevolg zijn van verschillende aanknopingsfactoren in belastingstelsels die voor het overige wel consistent zijn. Deze test zou bijvoorbeeld voor de zaak *Block* van het Hof van Justitie geen soelaas brengen (*supra*, randnr. 13). Duitsland voorziet namelijk in hoofde van zijn inwoners voorkoming van dubbele belasting voor

materies die in hoofde van niet-inwoners worden belast (§ 21 *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz*)⁷⁴. Daarmee is het Duitse stelstel voor successierechten consistent.

Deze test biedt wel een oplossing voor situaties van dubbele belasting die gepaard gaan met een inconsistentie in het belastingstelsel. Wat betreft grensoverschrijdende dividenduitkeringen bijvoorbeeld veronderstelt de *Internal Consistency Test* twee opties. Ofwel onderwerpt een staat dividenduitkeringen door binnenlandse vennootschappen aan niet-inwoners niet aan een bronheffing. In dat geval dient deze staat omgekeerd voor zijn inwoners evenmin voorkoming van dubbele belasting te voorzien voor dividenden afkomstig van een andere staat⁷⁵. Ofwel onderwerpt een staat dividenduitkeringen door binnenlandse vennootschappen aan niet-inwoners wel aan een bronheffing. In dat geval veronderstelt de *Internal Consistency Test* dat deze staat omgekeerd aan zijn inwoners voorkoming van juridische dubbele belasting verleent voor dividenden afkomstig van een andere staat. In de context van de Europese Unie biedt de *Internal Consistency Test* aldus een nieuwe invalshoek en een oplossing voor de situaties van juridische dubbele belasting die aan het Hof van Justitie werden voorgelegd in de zaken *Kerckhaert-Morris*, *Damseaux*, *Levy-Sebbag* (*supra*, randnr. 13). Voor zover een EU-lidstaat dividenduitkeringen door binnenlandse vennootschappen aan niet-inwoners onderwerpt aan een bronheffing, pleit deze test ervoor dat omgekeerd deze lidstaten aan hun inwoners voorkoming van dubbele belasting verlenen voor dividenden afkomstig van een andere EU-lidstaat.

74. Zie ook A. PERDELWITZ, *Germany – Individual Taxation*, in IBFD Country Analyses, Deel 6, nr. 6.5, www.ibfd.org (raadpleging op 4 april 2016).

75. Dit is de optie van de staten in de Verenigde Staten: zie W. HELLERSTEIN, G.W. KOFLER en R. MASON, “Constitutional Restraints on Corporate Tax Integration”, *NYU Tax Law Review* 2008, vol. 62, (1) 42.