

KU LEUVEN

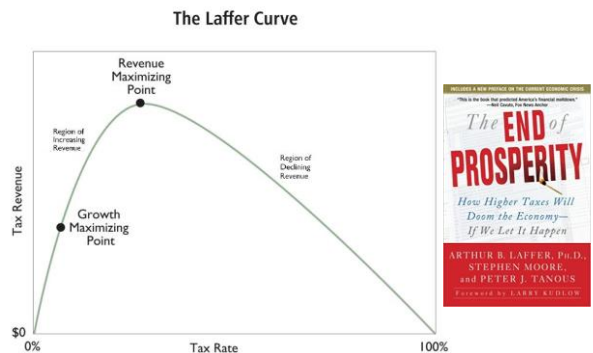
Het recht op eigendom: een nieuw wapen tegen dubbele belasting?

Filip Debelva (Gastprofessor KU Leuven, Advocaat Laga)

Internationale dubbele belasting

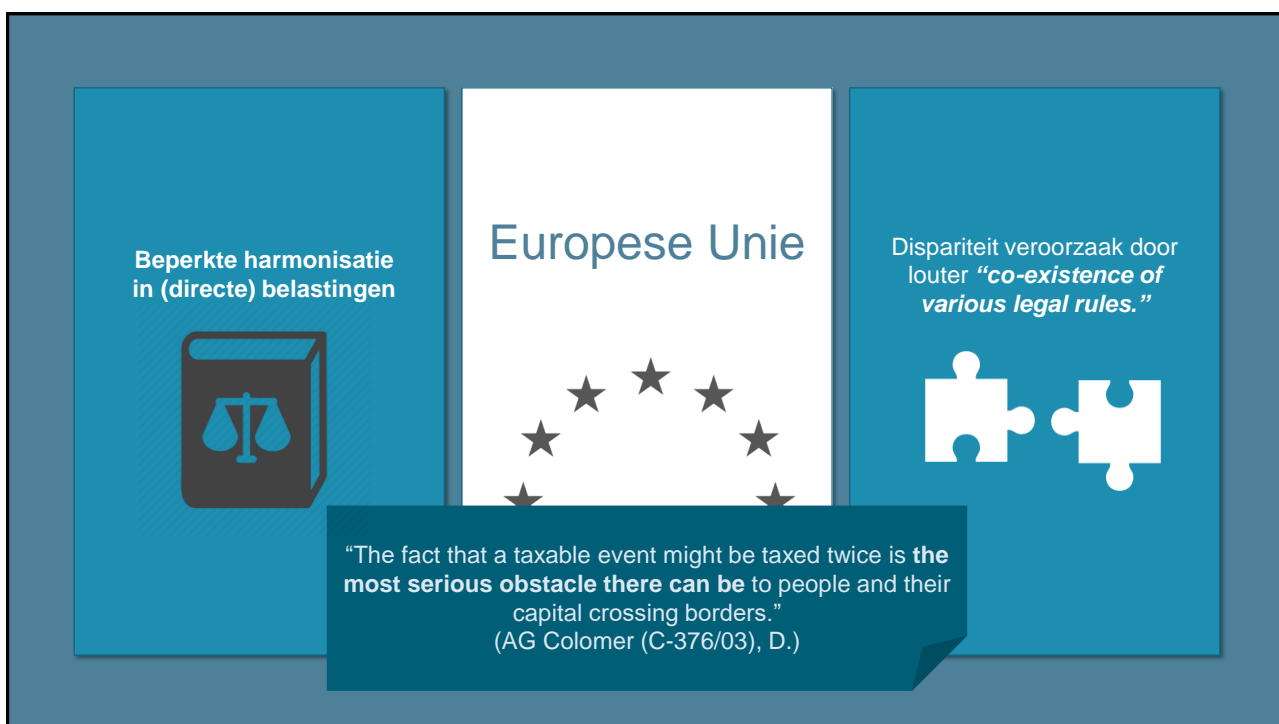
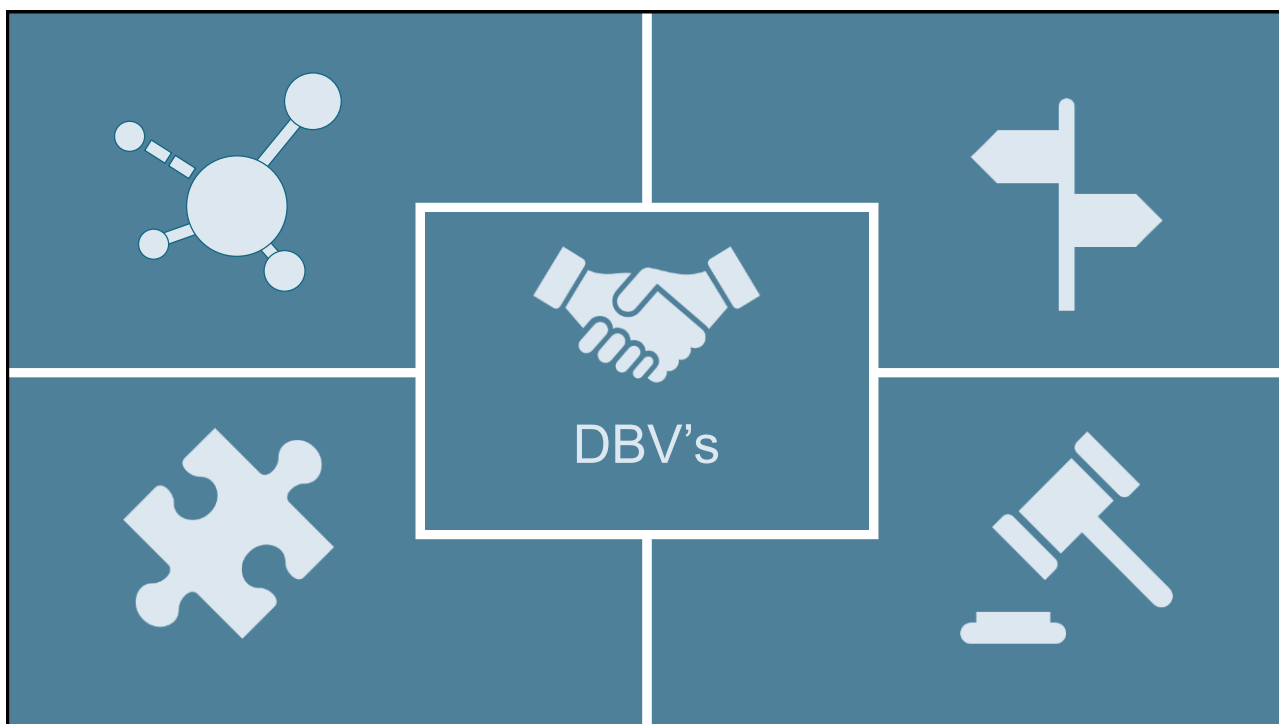
Een probleem?

- Juridisch/filosofisch
 - Normatieve doelstellingen van fiscaal recht
 - Fairness/Fair Share?
 - MNE's moeten fair share bijdragen...
 - ... maar ook niet *meer* dan hun fair share
- Economisch
 - >> efficiënte allocatie middelen
 - Laffer curve



Een probleem?

- Oorzaken
 - Klassieke (statische) analyse: overlap aanknopingspunten (*Connecting factors/Nexus*)
 - Dynamische aard probleem
 - Her(-interpretatie) aanknopingspunten
 - Belasting zonder fysieke aanwezigheid
 - Bv. COM(2018) 147 final: “*The concept of a significant digital presence is intended to establish a taxable nexus in a jurisdiction. Therefore, it should be regarded as an addition to the existing permanent establishment concept.*”
 - Ruime interpretatie aanknopingspunten: vergroting ‘toegankelijke’ belastbare basis
 - Bv. indirecte belasting MW tussen niet-inwoners: Vodafone (2012) & Sanofi (2013)
 - Ongewenste effecten strijd tegen internationale dubbele niet-belasting
 - Antimisbruikbepalingen

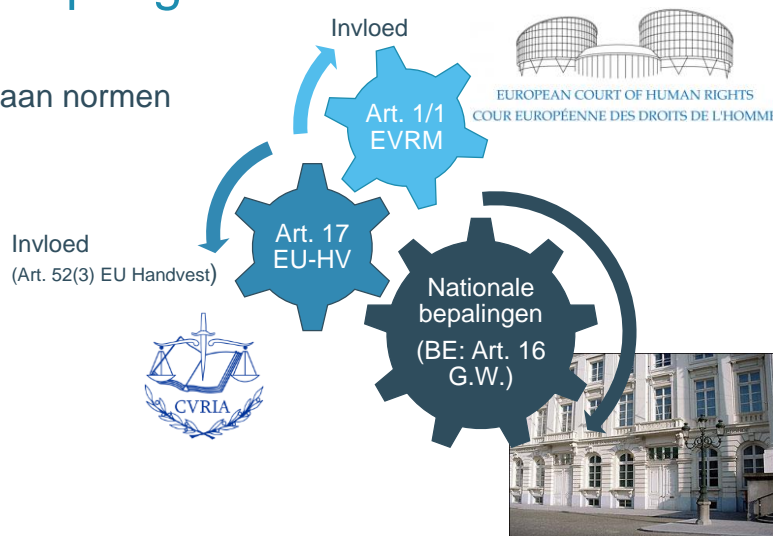


Het recht op eigendom

Filip Debelva 

Het recht op eigendom

- Veelvoud aan normen



Het recht op eigendom (Art. 1/1 ECHR)

(1) Iedere natuurlijke of rechtspersoon heeft recht op het ongestoord genot van zijn eigendom. . [...]

(2) De voorgaande bepalingen tasten echter op geen enkele wijze het recht aan, dat een Staat heeft om die wetten toe te passen, die hij noodzakelijk oordeelt [...] om **de betaling van belastingen** of andere heffingen of boeten te verzekeren.



Evolutie

- “It is undoubtedly within the *sovereign power* of a State to enact legislation for the purpose of imposing taxes or other contributions“ (EComHR, no. 511/59, *Gudmundsson t. Ijsland*, 1960)
- “The Convention is a *living instrument*” (EHRM, no. 5856/72, *Tyrer t. UK*, 1978)
- “A financial liability arising out of the raising of taxes or contributions may adversely affect the guarantee of ownership if it places an *excessive burden* on the person concerned or *fundamentally interferes with his financial position*” (CEDH, no. 11036/84, *Svenska Managementgruppen AB t. Zweden*, 1985)

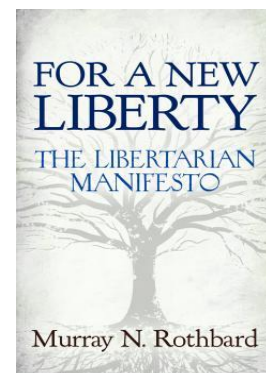
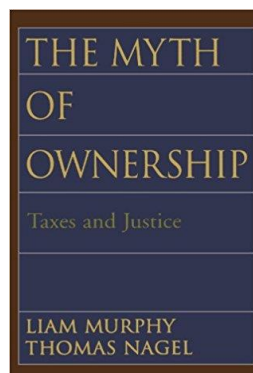
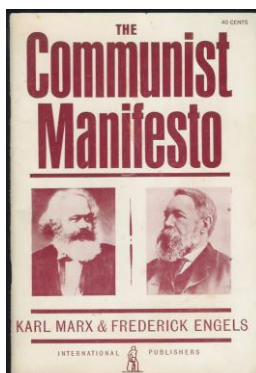
Toepassingen

- Formele waarborgen
 - Voorzienbaarheid/duidelijkheid: kwaliteit norm
 - Bv. EHRM, no. 39766/05, *Serkov t. Ukraine* (2011)
 - Procedurele bescherming
 - EHRM, no. 27227/08, *S.C. Antaras Transports t. Roemenië* (2015)
 - >< EHRM, no. 44759/98, *Ferrazzini t. Italië [GC]* (2001)
- Materiële bescherming
 - Verbod op discriminatie
 - Art. 14 + 1/1 (o.m. EHRM, no. 13378/05, *Burden t. UK [GC]* (2008))
 - **Bescherming tegen onevenredige/excessieve belastingen**
 - Fiscale boetes (o.m. CEDH, no. 35533/04, *Mamidakis t. Griekenland* (2007))
 - Te hoge belastingdruk



Confiscatoire heffing?

- Notie 'confiscatoir': straf <-> dekking publieke uitgaven
 - *Confiscare* => *cum & fiscus*



Confiscatoire heffing?

- Na ~60 jaar evolutie in rechtspraak: elke belasting is *prima facie* inbreuk op het eigendomsrecht + ruime interpretatie eigendomsrecht
 - “*La Commission estime que toute législation qui crée une sorte d'obligation fiscale prive ainsi la personne concernée d'un élément de propriété, à savoir de la somme qu'elle doit payer.*” (Comm., no. 13013/87, WASA Liv t. Zweden (1988))
 - Terugbetaling belastingkredieten (EHRM, no. 38746/97, Buffalo Srl en liquidation c. Italie (2003))
 - “*Legitimate expectation to deduct input VAT*” (EHRM, no. 3991/03, "Bulves" AD t. Bulgarije (2009), §57)
 - Onafhankelijk van wijze van heffing! (EHRM, no. 66529/11, N.K.M. t. Hongarije (2013), §32)
- Rechtvaardiging volgend driedelige test
 - 1) **Lawfulness** (rechtmatig/wettig/legaliteit)
 - 2) Public Interest
 - 3) **Proportionaliteit** (“billijk evenwicht”; “excessieve en individuele last”)

Type 1: Unlawful IDT

Één staat

Controle op
wettigheid
volstaat

Volledige
teruggave (!)

Gedragen door
één staat

- Dubbele belasting ontstaat door rechtmatige heffing staat 1 + onrechtmatige ('unlawful') heffing staat 2
 - Veroorzaakt door actie door (meestal) één staat
- Oorzaken
 - Gebrek aan duidelijkheid of consistentie van regel
 - Bv. interpretatiemethode (statisch vs. dynamisch)
 - Al dan niet opzettelijke overtreding van een regel
 - Nationaal recht
 - Contra legem, materiële vergissing, foutieve toepassing, willekeurige toepassing
 - Verdragsrecht
 - Tax treaty override, 'virtuele dubbele belasting' (e.g. unilaterale switch-over of subject-to-tax clause)
 - Niet alleen DBV's, ook andere verdragen met fiscale weerslag (Bv. investeringsverdragen)
 - Internationaal gewoonterecht
 - Nexus-vereiste, limited/unlimited tax liability

Type 2: Lawful IDT

Meerdere staten

Controle op
proportionaliteit

Gedeeltelijke
compensatie

Gedeelde
verantwoor-
delijkheid

- Meerdere 'lawful' belastingclaims
- Bijkomende moeilijkheden
 - Meerdere actoren
 - 'Collective enforcement' of fundamental rights of 'individual human beings'
 - Meerdere rechtsfeiten
 - Gezamenlijke beoordeling, zelfs bij gebrek aan juridische link!
 - Zie o.m. dubbele btw-heffing (Bulves)
 - ! Zelfs een cumulatie van feiten kan worden gerechtvaardigd => afhankelijk van excessieve en individuele last
 - >> "the Court will therefore consider the claims of the applicant societies [...] on the clear understanding that [they] had not been subjected to a double imposition and were not therefore wrongfully expropriated." (EHRM, no. 21319/93, « Building Societies » t. UK (1997), §61)

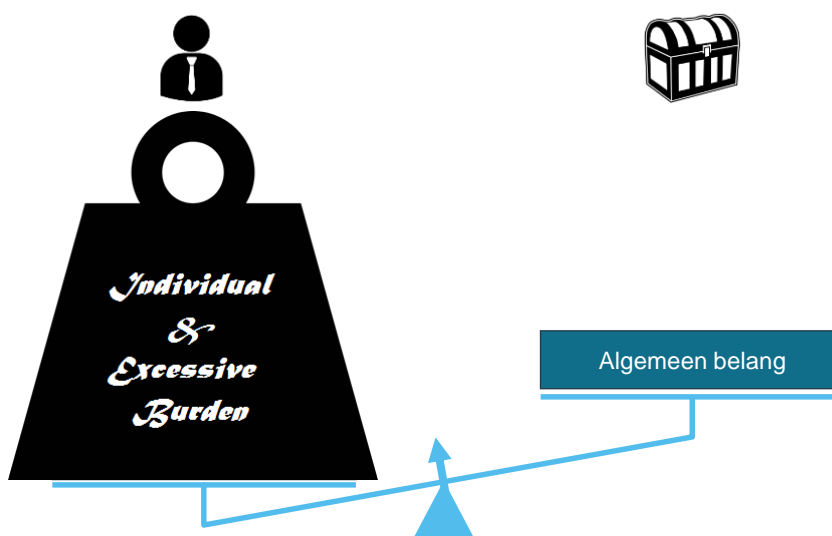
Type 2: Lawful IDT

Meerdere staten

Controle op
proportionaliteit

Gedeeltelijke
compensatie

Gedeelde
verantwoor-
delijkheid



Controle op proportionaliteit

- Tarief vs. Belastbare basis?
 - Welk tarief?
 - OK: 2% - Veilingstaks (EHRM, no. 40477/98, *Musa t. Oostenrijk* (1998))
 - OK: 8% - Apothekersheffing (Comm, no. 27109/95, *Kaira c. Finlande* (1996))
 - OK: 25% - Belasting om 'economische stabiliteit' te bekomen (Comm., no. 511/59, *Gudmundsson t. IJsland*, (1960))
 - OK: 90% (!) – Uitzonderlijke oorlogsheffing (Comm., no. 551/59, *X t. Duitsland*(1959))
 - Maar: i.v.m. Franse impôt de solidarité sur la fortune heeft het Hof gesteld dat een belasting die inkomsten overtreft problematisch is: « *le mécanisme de calcul de l'ISF, avec son plafonnement pour l'une des années concernées, n'avait pas généré pour [des requérants] des prélèvements d'ISF et d'impôt sur les revenus qui soient supérieurs aux revenus dont ils avaient disposé.* » (EHRM, no. 25834/05, *Imbert de Trémiolles t. Frankrijk* (2008))
 - Recentere zaken gunstiger voor belastingplichtige

Controle op proportionaliteit

- Illustratie: Hongaarse zaken (2013)
 - Belasting van 98% op ontslagvergoedingen ambtenaren
 - Substantieel verlies inkomsten
 - Geen andere bestaansmiddelen
 - Moeilijk om te anticiperen
 - Maar: tarief van 98% werd slechts toegepast op hoogste schijf
 - Globaal tarief:
 - 60% (EHRM, no. 49570/11, *Gáll t. Hongarije* (2013))
 - 52% (EHRM, no. 66529/11, *N.K.M. t. Hongarije* (2013))
 - 32%! (EHRM, no. 41838/11, *R.Sz. t. Hongarije* (2013))
 - Niet verkijken op nominaal tarief

Type 2: Lawful IDT

Meerdere staten

Controle op
proportionaliteit

Gedeeltelijke
compensatie

Gedeelde
verantwoor-
delijkheid

• Compensatie

- Toegekende som 'in redelijke verhouding' ('reasonably related') tot waarde van verloren eigendom
- EHRM terughoudend om specifieke berekeningen te maken bij disproportionele belastingen
- Naar billijkheid (vs. Volledige teruggave)
 - EHRM houdt rekening met feit dat er hoe dan ook belasting verschuldigd zou geweest zijn

Type 2: Lawful IDT

Meerdere staten

Controle op
proportionaliteit

Gedeeltelijke
compensatie

Gedeelde
verantwoor-
delijkheid

• Gedeelde verantwoordelijkheid

- Wie heeft een/de fout gemaakt?
 - EHRM steunt op internationaal recht, dat (ook) redelijk vaag blijft
 - 'Cumulative shared responsibility'
 - EHRM past principe toe van 'independent responsibility'
- EHRM onthoudt zich van precieze berekeningen / keuze 'rechtmatig' tarief
- Voorstel voor allocatieformule o.b.v. rechtspraak
 - 1) Elk van de heffingen is even 'wettig'
 - 2) Hoe dan ook 'ergens' belasting
 - 3) Staat met hoogste belastingdruk as benchmark >< shopping naar laagste tarief

$$C = T - \text{MAX}(T_A, T_B)$$

$$C = C_A + C_B \quad C_A = C * \frac{T_A}{T} \text{ and } C_B = C * \frac{T_B}{T}$$

Type 2: Lawful IDT

Meerdere staten

Controle op
proportionaliteit

Gedeeltelijke
compensatie

Gedeelde
verantwoor-
delijkheid

- Voorbeeld: dubbel woonplaatsconflict, belastingplichtige A wordt belast op zijn wereldwijd inkomen (100) in staat A met effectieve belastingdruk @ 65%, en in staat B @ 50%. Hij heeft geen andere bestaansmiddelen. Als het EHRM zou oordelen dat het recht op eigendom geschonden zou zijn en alle voorwaarden zouden hiertoe vervuld zijn, dan zou compensatie op basis van onderstaande formule kunnen berekend worden:
- Berekening van bedrag
 - $C = (65 + 50) - 65 = 50$
- Verdeling van deze compensatie tussen de staten
 - $C_A = 50 * \frac{65}{(65+50)}$ en $C_B = 50 * \frac{50}{(65+50)}$
- Resultaat: compensatie van 50, waarvan 28,26 gedragen wordt door staat A en 21,74 door staat B.

Type 1: Unlawful IDT

Actor

Beoordeling

Compensatie

Verdeling

Één staat

Controle op
wettigheid
volstaat

Volledige
teruggave

Gedragen door
één staat

Type 2: Lawful IDT

Meerdere staten

Controle op
proportionaliteit

Gedeeltelijke
compensatie

Gedeelde
verantwoor-
delijkheid

Conclusie: een aantal bevindingen

- Zeker van toepassing op fiscale regels => elke belasting vormt *prima facie* inbreuk op het eigendomsrecht
- Evoluerende standaard van 'good tax governance' vanuit zowel een formeel als materieel perspectief
- Proportionaliteitstest omvat zowel kwantitatieve als kwalitatieve overwegingen
 - Quid Grondwettelijk Hof? (107/2005)
 - P.M.: zelfde analyse bij beoordeling SZ-regels, en onder 'indirect expropriation' standaard bij bilaterale investeringsverdragen
- Recht op eigendom kan gebruikt worden om sommige gevallen van (internationale) dubbele belasting tegen te gaan