DE BELASTINGHARMONISATIE IN DE EUROPESE GEMEENSCHAPPEN (1)

F. VANISTENDAEL (2)

INLEIDING

In art. 13 van de Europese Akte van 17 februari 1986 wordt gesteld dat de Gemeenschap de maatregelen vaststelt "die ertoe bestemd zijn de interne markt geleidelijk tot stand te brengen in de loop van een periode die eindigt op 31 december 1992. De interne markt omvat een ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrij verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd volgens de bepalingen van dit Verdrag."

Het is deze bepaling die de beweging Europa 1992 op gang heeft getrokken en die ook verstrekkende gevolgen heeft voor de belastingwetgeving van de lidstaten.
De doelstellingen die hierbij worden gesteld zijn tweevoudig: (a) enerzijds het tot stand brengen van een gebied waarbinnen er geen (fiscale) grenscontroles meer bestaan en (b) het tot stand brengen van een gemeenschappelijke markt waarin de vrije concurrentie volledig kan spelen d.w.z. met uitschakeling van iedere concurrentiële scheeftrekking die haar oorsprong vindt in de nationale (fiscale) wetgevingen.

Alhoewel het geheel van de fiscaliteit en de parafiscaliteit met deze doelstellingen te maken heeft, wordt algemeen aangenomen dat er drie domeinen in het bijzonder belangrijk zijn voor het tot stand brengen van een interne markt met vrije concurrentie: de BTW, de accijnzen en de vennootschapsbelasting met inbegrip van bronheffingen op interesten en dividenden.

Bij de discussie van de moeilijkheden die rijzen op fiscaal vlak bij het tot stand brengen van de interne markt met vrije concurrentie moet eerst worden uitgegaan van het economisch en juridisch kader waarbinnen de vragen rijzen. Vervolgens zullen twee wegen van oplossingen besproken worden: (a) het openstellen van de grenzen voor vrije concurrentie zonder harmonisatie en (b) de voorstellen van de Europese Commissie tot harmonisatie van de belastingwetgeving van de lidstaten.

(1) Deze bijdrage verschijnt in de leergangen Delva.
(2) Gewoon hoogleraar Fiscaal Recht aan de K.U.Leuven.

I. HET ECONOMISCH KADER

1. De algemene evolutie van de belastingdruk

Sinds de oprichting van de Europese Gemeenschap is er in alle lidstaten een duidelijke beweging naar boven toe van de belastingdruk zoals wordt aangegeven door de onderstaande tabel (3).

EC: total tax revenues as percentage of gross domestic product

Country[a]	1983	1975	1965	1955[b]	Tax Buoyancy Ratio[c]	Marginal Tax Ratio[d]
European Community[e]	*39.7*	*34.7*	*30.4*	*28.9*	*1.37*	*41.9*
Netherlands	47.3	43.6	33.6	26.3	1.50	50.5
Denmark	46.2	41.4	29.9	23.4	1.63	48.8
Belgium	45.4	41.1	30.8	24.0	1.59	49.1
France	44.6	37.4	35.0	32.4	1.31	45.9
Luxembourg	42.5	36.7	30.5	...	1.47	45.0
Italy	40.6	29.0	27.3	30.5	1.53	41.6
Ireland	39.2	31.6	26.0	22.5	1.54	40.1
United Kingdom	37.8	35.5	30.6	29.8	1.27	38.8
Germany	37.4	36.0	31.6	30.8	1.25	39.6
Greece	32.9	24.6	20.6	18.6	1.63	33.7
Portugal	32.9	24.7	18.4	15.4	1.83	33.6
Spain	27.2	19.6	14.7	...	1.91	28.0
United States	*29.0*	*29.6*	*26.3*	*23.6*	*1.13*	*29.7*

Notes: a. Listed in descending order of total tax revenue to GDP ratio in 1983.
b. Provisional estimates.
c. Percentage increase in taxes divided by percentage increase in GDP for the period 1965-83.
d. Increase in taxes divided by increase in GDP, expressed in percent for the period 1965-83.
e. Weighted averages.

Sources: Organisation for Economic Co-operation and Development (1985), Tables 3 and 113; 1955 figures for France and Greece: *idem* (1966).

(3) CNOSSEN, S., *Tax coordination in the European Community, Tax structure development*, Kluwer, Deventer, 1987, p. 21.

2. Verhouding directe - indirecte belastingen

Inzake de verhouding tussen directe en indirecte belastingen is er eveneens een vrij eenvormige evolutie in alle lidstaten. Op het ogenblik dat de Gemeenschap werd opgericht vormden de indirecte belastingen het hoofdbestanddeel van de budgettaire middelen. Alhoewel het aandeel van de indirecte belastingen uitgedrukt in een percentage van het B.B.P over een periode van dertig jaar nagenoeg constant is gebleven, is tijdens dezelfde periode het aandeel van de inkomstenbelasting en de sociale zekerheidsbijdragen in relatieve termen ongeveer met vijftig procent toegenomen, zoals blijkt uit onderstaande tabel (4).

EC: composition of total tax revenues

Country[a]	Product Taxes			Income Taxes			Social Security Contributions			Property and Other Taxes		
	1983	1975	1965	1983	1975	1965	1983	1975	1965	1983	1975	1965
	As Percentage of Gross Domestic Product											
European Community[b]	*11.1*	*9.9*	*10.8*	*12.4*	*10.7*	*8.4*	*13.6*	*11.8*	*8.1*	*2.6*	*2.3*	*3.1*
Netherlands	11.4	10.5	9.6	13.0	15.2	12.0	21.3	16.7	10.3	1.6	1.2	1.7
Denmark	16.5	13.9	12.2	25.4	24.4	13.7	1.8	1.0	1.6	2.5	2.1	2.4
Belgium	12.0	10.9	11.4	18.6	16.1	8.5	13.9	13.1	9.7	0.9	1.0	1.2
France	12.9	12.3	13.4	7.9	6.6	5.6	19.6	15.3	11.9	4.2	3.2	4.1
Luxembourg	10.1	7.6	7.6	18.9	15.8	10.9	10.6	11.1	9.9	2.9	2.2	2.1
Italy	9.5	8.5	10.8	14.9	6.2	4.9	14.6	13.3	9.3	1.6	1.0	2.3
Ireland	18.1	14.7	13.7	13.0	9.5	6.7	5.8	4.4	1.7	2.3	3.0	3.9
United Kingdom	11.3	9.0	10.1	14.6	15.8	11.3	6.7	6.2	4.7	5.2	4.5	4.5
Germany	10.3	9.7	10.4	12.5	12.4	10.7	13.3	12.3	8.5	1.3	1.6	2.0
Greece	14.3	11.9	10.7	5.4	3.4	2.0	11.7	6.7	5.5	1.5	2.6	2.4
Portugal	14.4	10.1	8.2	8.1	4.3	4.5	8.5	8.5	4.0	1.9	1.8	1.7
Spain	6.5	4.7	6.0	7.1	4.3	3.6	12.2	9.3	4.2	1.4	1.3	0.9
United States	*5.2*	*5.5*	*5.8*	*12.4*	*13.0*	*12.2*	*8.3*	*7.3*	*4.3*	*3.1*	*3.8*	*4.0*

Notes: a. Listed in descending order of total tax revenue to GDP ratio in 1983.
b. Weighted averages.

Source: Organisation for Economic Co-operation and Development (1985): Table 24 (heading 5000); Table 8 (heading 1000); Table 14 (heading 2000); and the difference between the figures shown in Table 1.1 of this paper and the sum of the figures shown in this table for product taxes, income taxes and social security contributions.

(4) CNOSSEN, S., *o.c.*, p. 24.

3. Verhouding binnen de indirecte belastingen

Binnen de indirecte belastingen heeft zich evenwel een verschuiving voorgedaan "ten voordele" van de B.T.W. Voor de hele Gemeenschap liep het belang van de douanerechten terug van 1,1% van het B.B.P. in 1965 tot 0,5% van het B.B.P. in 1983, terwijl de accijnzen als geheel terugliepen van 4,7% tot 3,2%. De relatieve verhoging van het belang van B.T.W. wordt weergegeven door de onderstaande tabel, waarbij opvalt dat de invoering van de B.T.W. in de meeste lidstaten aanleiding heeft gegeven tot een vrij aanzienlijke verhoging van de belastingopbrengst, alhoewel meestal werd vooropgezet dat de invoering van de B.T.W. een budgettair neutrale operatie moest zijn (5).

EC: role of value-added taxes

Country[a]	Year VAT Introduced	Standard VAT Rate[b]		Receipts as Percent of Gross Domestic Product			
		1986	Year VAT Introduced	1983	Year VAT+1	Year VAT-1	1965
European Community[c]	–	*17.1*	*12.6*	*6.6*	–	–	*4.6*
Denmark	1967	22	10	9.8	6.8	3.0	2.7
France	1968	18.6	16.7	9.1	9.7	8.2	8.1
Ireland	1972	23	16.4	8.3	5.1	4.3	1.5
Belgium	1971	19	16	7.6	6.9	7.4	6.5
Netherlands	1969	19	12	7.0	5.5	5.5	4.2
Germany	1968	14	10	6.4	5.7	5.0	5.2
Italy	1973	18	12	6.1	4.9	3.2	3.5
United Kingdom	1973	15	10	5.2	3.2	2.2	1.8
Luxembourg	1970	12	8	5.1	4.1	3.0	3.8
Greece[d]	–	–	–	5.0	–	–	2.3
Portugal[e]	1986	16	16	4.7	–	...	...
Spain[f]	1986	12	12	3.3	–	...	3.3
United States[g]	–	*4.8*	–	*2.0*	–	–	*1.2*

Notes: a. Listed in descending order of value-added tax revenue to GDP ratio in 1983.
b. Rates are exclusive of value-added tax.
c. Weighted averages for GDP ratios.
d. Revenue figures refer to turnover and manufacturers sales taxes.
e. Revenue figures refer to previously imposed wholesale tax.
f. Revenue figures refer to previously imposed turnover tax.
g. Refers to retail sales taxes levied by 45 states and the District of Columbia.

Source: Organisation for Economic Co-operation and Development, *Revenue Statistics*, various years, Table 28 (heading 5100).

(5) CNOSSEN, S., *o.c.*, p. 29.

4. Recente belastinghervormingen

De recent doorgevoerde belastinghervormingen of de plannen tot belastinghervorming in de meeste lidstaten hebben de tarieven inzake personenbelasting min of meer tot elkaar gebracht. De marginale tarieven in de personenbelasting bewegen zich nu in een band van 50 tot 60 procent. Globaal is er eveneens een beter evenwicht tussen de tarieven op uitgekeerde winsten in de vennootschapsbelasting en de hoogste tarieven in de personenbelasting. Alleen in België zorgen de niet geplafonneerde bijdragen in de sociale zekerheid voor een blijvend onevenwicht zoals aangeduid in tabel 4 en 5.
De tarieven inzake vennootschapsbelasting vertonen een minder gelijklopend patroon. Het maximumtarief varieert van 56 procent in de Bondsrepubliek tot een laag tarief van ongeveer 35 procent in Groot-Brittannië, Spanje, Italië en Luxemburg. De hervormingsvoorstellen in Duitsland wijzigen deze toestand nauwelijks, zoals blijkt uit tabel 6(8).

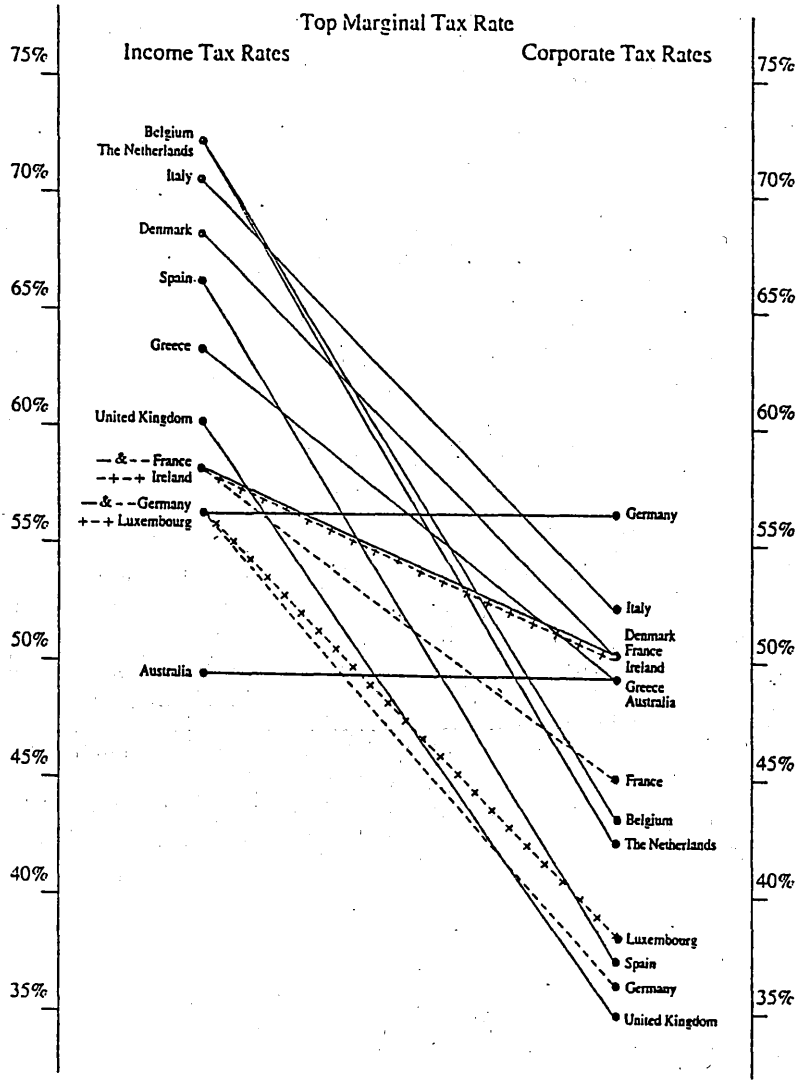
II. HET JURIDISCH KADER

1. Het Verdrag

Het E.G.-Verdrag bevat een aantal specifieke bepalingen met betrekking tot de indirecte belastingen(9), daarnaast een aantal algemene bepalingen die ook van toepassing zijn op belastingen in het algemeen(10) en tenslotte een aantal bepalingen die specifiek zijn voor alle belastingen(11). Deze belangstelling voor indirecte belastingen (vnl. invoerrechten, verbruiksbelasting en omzetbelastingen) door de stichters van de Gemeenschap is zeer begrijpelijk omdat in de jaren vijftig de indirecte belastingen in de toekomstige lidstaten over het algemeen veel belangrijker waren dan de directe belastingen en omdat de indirecte belastingen toen geacht werden een veel onmiddellijker weerslag te hebben op de prijs van de goederen en bijgevolg ook op het goederenverkeer.

(6) VANISTENDAEL, F., "Trends of tax reform in Europe", *Australian Tax Forum*, volume 5, nr. 2, 1988, p. 172.
(7) VANISTENDAEL, F., *l.c.*, p. 179.
(8) *The taxation of Companies in Europe*, Bureau of International Fiscal Documentation, Amsterdam, 1987, losbladig.
(9) Art. 9 tot en met 37 met betrekking tot de douane unie en art. 95 tot en met 99 met betrekking tot de indirecte belastingen.
(10) Art. 100 en 101 (oud) betreffende de aanpassing van wetgeving in het algemeen.
(11) Art. 220 betreffende de afschafing van de dubbele belasting in de Gemeenschap.

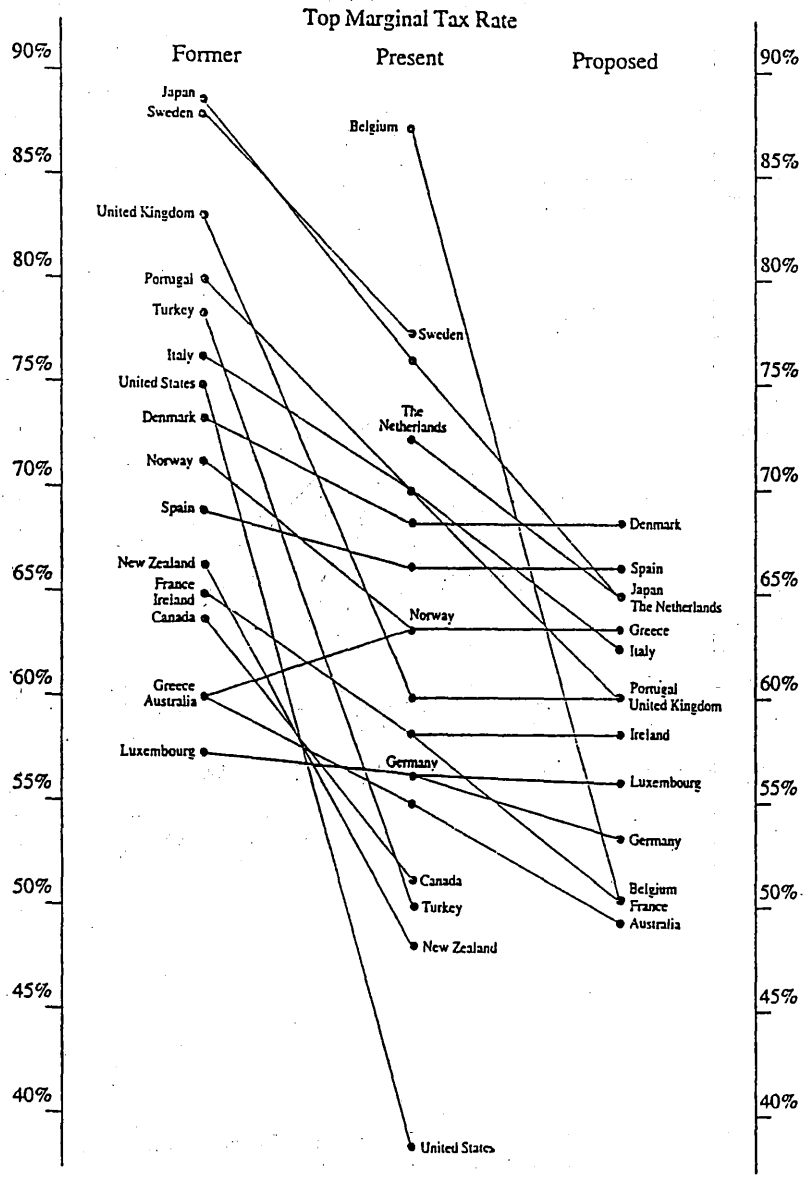
A Comparison of Top Marginal Personal Income and Corporate Income Tax Rates (6)



Source: OECD, 'Tax Reform in OECD Countries: Economic Rationale and Consequences', Working Paper nr 40 (Paris: 1987).
Calculations by Afdeling Economisch Recht, K.U. Leuven (Belgium).

Tabel 4.

Decline in Marginal Personal Tax Burden in OECD Member States (7)



Source: OECD, 'Tax Reform in OECD Countries: Economic Rationale and Consequences', Working Paper nr 40 (Paris: 1987).
Calculations by Afdeling Economisch Recht, K.U. Leuven (Belgium).

Tabel 5.

Corporate Tax Rates in EC Member States

Belgium	43 per cent.
Denmark	50 per cent.
France	45 per cent non-distributed and on special reserve; 50 per cent distributed or not distributed but not on special reserve.
Germany	56 per cent non-distributed; 36 per cent distributed.
Greece	49 per cent.
Ireland	50 per cent.
Italy	36 per cent (plus local income tax of 16.2 per cent).
Luxembourg	38 per cent [This rate is increased by a five per cent surcharge: thus the effective maximum rate is 39.9 per cent. For 1988 and subsequent years the rates will be further reduced to a maximum rate of 34.6 per cent (plus surcharge)].
Netherlands	42 per cent.
Spain	35 per cent (plus two per cent surcharge for the local Chamber of Commerce and Industry).
United Kingdom	35 per cent; Advance corporation tax 27 per cent.

Source: Bureau of International Fiscal Documentation, Amsterdam, *The Taxation of Companies in Europe.*

Tabel 6.

a. Bepalingen terzake van indirecte belastingen.

Art. 3a van het E.G.-Verdrag schrijft de afschaffing voor van alle douanerechten, van de heffingen met gelijke werking evenals de invoering van een gemeenschappelijk douanetarief. Zowel het eerste als het laatste zijn behoudens voor enkele pas toegetreden lidstaten voltooid.
Het uitschakelen van heffingen die eenzelfde werking hebben als douanerechten en kwantitatieve invoerbeperkingen is een voortdurend proces, waarover het Hof van Justitie een waakzaam oog houdt (12).

Daarnaast bevatten de art. 95 tot en met 99 een reeks bepalingen inzake indirecte belastingen. Zij hebben betrekking op het verbod van subsidies bij uitvoer, maar voornamelijk op het verbod tot het heffen van hogere belastingen op ingevoerde produkten in vergelijking met binnenlandse produkten (art. 95) en de harmonisering van indirecte belastingen door de Commissie in het belang van de gemeenschappelijke markt (oud art. 99). De voorstellen tot harmonisering moeten door de Raad eenparig worden goedgekeurd. Het is op basis van deze bepalingen dat de BTW-richtlijnen werden aangenomen.

b. Algemene bepalingen.

Art. 100 laat de Commissie toe richtlijnen vast te stellen voor de harmonisering van wetgeving die van invloed is op de instelling en werking van de Gemeenschappelijke markt. Deze zeer algemene bepaling geldt in alle domeinen van wetgeving met inbegrip van alle belastingen en met name ook de directe belastingen. De richtlijnen moeten eenparig door de Raad worden goedgekeurd. In art. 101 wordt een bijzondere procedure vastgesteld voor de distorsie van de concurrentie. De Raad kan met gekwalificeerde meerderheid maatregelen vaststellen. Theoretisch is dit artikel ook van toepassing op concurrentieverstoringen die ontstaan door directe belastingen bv. heffingen op interesten of dividenden, aangezien in het rapport Spaak wordt gesteld dat een distorsie betekent dat een bedrijfstak lichter of zwaarder belast wordt dan het gemiddelde, zonder dat dit het geval is voor concurrerende bedrijfstakken in de partnerlanden (13).
Tenslotte bepaalt art. 220 E.G.-Verdrag, dat de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap kan uitgeschakeld worden door onderhandelingen tussen de lidstaten. Het begrip dubbele belasting is als zodanig niet bepaald, zodat het zowel dubbele internationale belasting als dub-

(12) Zie hierover een interessante analyse van buiten Europa door EASSON A., "Fiscal discrimination: new perspectives on art. 95 of the EEC treaty", *C.M.L.Rev.*, 1981, p. 521-551 ; zie eveneens BARENTS R., "Het fiscale discriminatieverbod van art. 95 E.E.G.", *S.E.W.*, 1981, p. 279.
(13) Rapport Spaak, p. 61-63.

bele economische belasting zou kunnen betekenen. De procedure om dergelijke dubbele belasting uit te schakelen is evenwel de internationale onderhandeling tussen lidstaten.

2. De Europese akte van 1986

Het E.G.-Verdrag is op enkele fundamentele punten gewijzigd door de Europese akte. Eerst en vooral werd een tijdschema vastgesteld waarbinnen de interne markt moet verwezenlijkt worden. De interne markt wordt daarbij bepaald als markt zonder binnengrenzen, maar niet noodzakelijk als een markt waarbinnen de vrije concurrentie speelt. Men kan wel veronderstellen dat een markt zonder binnengrenzen een vrije concurrentiële markt is, maar dit blijkt niet uit de tekst. De begrippen gemeenschappelijke en interne markt worden nu in het verdrag naast elkaar gebruikt en dekken op het eerste zicht niet dezelfde lading(14).

De belangrijkste wijziging betreft evenwel art. 99 dat vervangen wordt door een nieuwe tekst waarbij de Raad met eenparigheid van stemmen, de harmoniseringsmaatregelen kan vaststellen terzake van indirecte belastingen met het oog op de werking van de interne markt.
Hierbij zijn er twee belangrijke wijzigingen: (a) het belang van de gemeenschappelijke markt (die een markt van vrije concurrentie is) wordt vervangen door een interne markt (die een markt is zonder grenzen) en (b) de vrijwaring van de uitdrukkelijke toepassing van de algemene harmonisatiemaatregel onder art. 100 en 101 van indirecte en andere belastingen in het oude artikel 99 wordt geschrapt.

Art. 100 A wordt toegevoegd waardoor de harmonisering van wetgeving nodig in de werking van de interne markt, met een gekwalificeerde meerderheid kan worden goedgekeurd door de Raad van Ministers en niet meer met eenparigheid zoals voorheen. Nochtans wordt deze gekwalificeerde meerderheid uitdrukkelijk uitgesloten voor fiscale bepalingen.

Het is nog niet heel duidelijk welke conclusies t.a.v. deze wijzigingen moeten getrokken worden. De doelstelling van de harmonisering zowel inzake indirecte als inzake directe belastingen lijkt wel de interne markt te zijn geworden en niet meer de gemeenschappelijke markt. De interne markt is in ieder geval een markt zonder grenzen. Evenwel is ook het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal gewaarborgd volgens de bepalingen van het Verdrag(15). Het Verdrag als zodanig streeft vrije con-

(14) Zie hierover de commentaar bij KAPTEYN P. en VERLOREN VAN THEMAAT P., *Inleiding tot het recht van de Europese Gemeenschappen*, Kluwer, Deventer 1987, p.74 en 309.
(15) Art. 8 A van het aangevulde E.G.-Verdrag in fine.

currentie na binnen een gemeenschappelijke markt met afschaffing van iedere discriminatie gesteund op nationaliteit. Indien deze verwijzing naar het E.G.-Verdrag enige betekenis wil hebben betekent dit een verwijzing naar de vrije en concurrentiële markt die in het Verdrag wordt nagestreefd. De interne markt moet bijgevolg geïnterpreteerd worden als een vrije en concurrentiële markt die bovendien geen binnengrenzen heeft.

Door het wegvallen van de verwijzing naar de artikelen 100 en 101 vervalt op het eerste zicht de mogelijkheid tot algemene harmonisering van indirecte belasting onder deze artikelen. Evenwel stelt het tweede lid van het nieuwe art. 100 A uitdrukkelijk dat de gekwalificeerde meerderheidsregel die geldt voor de harmonisering met het oog op de interne markt, niet van toepassing is op fiscale bepalingen en dit in afwijking met art. 100. Dit kan niet anders betekenen dan dat harmonisering van fiscale bepalingen (zowel inzake directe als inzake indirecte belastingen) wel mogelijk blijft onder art. 100, maar dan enkel mits eenparige goedkeuring van de Raad. M.a.w. in fiscale zaken blijft de nationale soevereniteit onaangetast.

3. Het Hof van Justitie

Naast de instrumenten tot het verwezenlijken van de interne markt, die in E.G.-Verdrag worden vastgesteld, heeft het Hof van Justitie de algemene beginselen en de regels van het Verdrag herhaaldelijk toegepast. De recente uitspraken van het Hof in belastingzaken hebben van het Verdrag zelf een instrument gemaakt waarbij fiscale bepalingen die de gemeenschappelijke markt hinderen vaak op een verrassende manier worden weggeruimd.

Het basisartikel is art. 95 dat verbiedt rechtstreeks of onrechtstreeks hogere binnenlandse belastingen te heffen op produkten van andere lidstaten, dan die welke op gelijksoortige binnenlandse produkten werd geheven. Een dubbele evolutie heeft zich hier voorgedaan : eerst is het begrip gelijke omstandigheden (gelijke lasten en gelijke produkten) zeer ruim toegepast, nadien heeft het begrip binnenlandse belasting een volstrekt nieuwe betekenis gekregen.

Het toepassen van een hoger belastingtarief op ingevoerde produkten is duidelijk strijdig met art. 95 van het Verdrag, evenals het belasten van ingevoerde produkten op een fictieve hogere aanslagbasis dan binnenlandse produkten. Ook ongelijke betalingsvoorwaarden kunnen een ongelijke heffing met zich brengen. In Ierland t. Commissie (16) werden de invoerders verplicht op het ogenblik van de invoer te betalen, terwijl voor binnenlandse produkten de betaling kon worden uitgesteld. Het financie-

(16) Commissie t. Ierland, 55°, *E.C.R.*, 1980, 481, p. 172.

ringsvoordeel door het uitstel bij het betalen van de belasting werd als een belemmering beschouwd die strijdig is met art. 95. Ook inzake de gelijkaardigheid van de produkten die door verschillende belastingen werden getroffen, werd het begrip gelijkaardigheid uitgebreid tot produkten die met elkaar in competitie waren, of die konden gesubstitueerd worden. Alhoewel geïmporteerde sterke dranken in Denemarken niet zwaarder werden belast dan binnenlands geleverde likeuren, werd er een schending van art. 95 vastgesteld omdat de Denen hun inheemse likeur, Akvavit, aan een lagere belasting hadden onderworpen dan andere sterke dranken. Het Hof meende dat Akvavit ondanks zijn specificiteit gelijkaardig was aan andere sterke dranken en bijgevolg ook aan dezelfde (hogere) belasting moest onderworpen worden (17).

Een laatste belangrijke evolutie is de uitbreiding van het begrip buitenlandse belasting. In Gaston Schul besliste het Hof dat: "De BTW welke door een lidstaat wordt geheven bij invoer van produkten uit een andere lidstaat die door een particulier zijn geleverd, terwijl deze belasting niet wordt geheven terzake van de levering van een particulier van gelijksoortige goederen binnen de lidstaat van invoer, vormt een hogere binnenlandse belasting dan die welke op gelijksoortige nationale produkten wordt geheven" (18). Het Hof besliste evenwel dat de BTW die eerder in het buitenland werd geheven mee in rekening moet gebracht worden om de totale belastingdruk op de invoer te meten en niet alleen de binnenlandse BTW die alleen bij invoer werd geheven. Hierdoor werd de cumulatie van BTW betaald in binnen- en buitenland door de particulier eindverbruiker in principe uitgeschakeld (19).

III. AFSCHAFFING VAN GRENZEN ZONDER HARMONISERING

1. De theorie van de vrije concurrentie

Een van de oplossingen om de fiscale hinderpalen uit de weg te ruimen is de afschaffing van de grenscontroles zonder harmonisering. In de optiek van deze oplossing zouden de onderscheiden belastingtakken van de lidstaten onder druk van de vrije concurrentie vanzelf aan elkaar aangepast worden. De tarieven van BTW en accijnzen voor dezelfde produkten zouden naar elkaar toegedreven worden, evenals de bronheffingen op verschillende vormen van vermogensinkomsten (interesten en dividenden) en

(17) HANS JUST, 68°, *E.C.R.*, 1980, 501, p. 175.
(18) GASTON SCHUL, 15°, *E.C.R.*, 1982, 1409, p. 219.
(19) CLAEYS BOUUAERT I. en de BRABANDERE A., "DE BTW-heffingen en de verkoop tussen particulieren in de E.E.G.", *S.E.W.*, 1986, p. 174; SIMONS A., "Een doorbraak in de internationale BTW", *Weekblad voor Fiscaal Recht*, nr. 5550, 1982, p. 684.

tenslotte de tarieven inzake vennootschapsbelasting, zowel op gereserveerde als op uitgekeerde winsten (20).

Het bovenstaande scenario is evenwel niets anders dan een reusachtige overschatting van de ordenende kracht van de vrije concurrentie. Vrije concurrentie vermag wel het marktgedrag van ondernemingen te ordenen, maar niet het gedrag van de overheid op de politieke markt. En dit is de essentie van de vraag: hoe wordt het gedrag van de overheid als heffer van belastingen herordend op de politieke markt binnen de Europese Gemeenschap?

2. Gevolgen voor ondernemingen

De ondernemingen zouden bij de gewone afschaffing van de grenscontrole wellicht aan hun trekken komen. Inzake BTW zou de heffing bij invoer verdwijnen (bij gebrek aan grenscontrole) en vervangen worden door een algemene toepassing van BTW aan verschillende tarieven binnen de Europese ruimte. Aangezien de voorbelasting in de aangifte aftrekbaar is zouden de ondernemingen weinig merken, behoudens een probleem van voorfinanciering van de belasting.

Het grote verschil ligt bij de niet-belastingplichtigen: de particulieren en de overheid. De particulieren zullen vrij aankopen kunnen doen in het land met de laagste BTW-tarieven. Alhoewel taalbarrières, afstanden en koopgewoonten de vrije concurrentie wel aanzienlijk zullen beperken, zal zij toch binnen de zones van het grensverkeer sterk spelen en ongeveer veertig miljoen consumenten betreffen (21).

De overheid komt in de landen met hoog BTW-tarief tussen hamer en aambeeld te zitten. De overheid zal aan zo laag mogelijke prijzen willen kopen, maar door aan de laagste prijs te kopen ondergraaft zij meteen haar eigen inkomsten. Wenst zij de eigen schatkist te steunen, dan moet zij een hoger binnenlands BTW-tarief en bijgevolg ook een hogere prijs in de koop nemen.

De grote onbekende hierbij is hoe de ondernemingen zullen reageren bij hun prijszetting. Van de kleinere ondernemingen die niet multinationaal zijn ingeplant, zou de toegenomen vraag wellicht tot opwaartse prijsaanpassingen kunnen leiden, waardoor het belastingvoordeel van de lage tarieflanden gaandeweg zou afnemen. Grote ondernemingen die nu reeds in

(20) Dit scenario wordt vooropgesteld in bepaalde Britse regeringskringen. Aldus wenst men, mede in belastingzaken, zoveel mogelijk Europese regulering te vermijden.
(21) CNOSSEN, S., "Tax harmonisation in the European Community", *Bulletin of the International Bureau of Fiscal Documentation*, 1986, p. 553.

alle lidstaten opereren, zullen hun afdelingen in hoge belastinglanden zo maar niet kunnen sluiten, omdat sociale overwegingen dit zouden kunnen beletten. Dit houdt in dat zelfs t.a.v. particulieren en de overheid de prijsverschillen die voortspruiten uit tariefverschillen inzake BTW gaandeweg en zonder al te grote schokken zouden opgeslorpt worden.
Hetzelfde geldt voor de bronheffing op vermogensinkomsten: de financiële markten zouden zich oriënteren naar de landen met de laagste belastingdruk en het hele Europese bedrijfsleven zou zich eventueel via tussenpersonen op die markten kunnen financieren.

3. Gevolgen voor de overheid

Het meest fundamentele probleem is het probleem van de overheid. De budgettaire stromen zouden zich aanzienlijk verleggen: landen met bronheffing zouden hun inkomsten zien verdwijnen en landen met hoge BTW- en accijnstarieven zouden hun inkomsten aanzienlijk zien verminderen, terwijl omgekeerd landen met lage BTW-tarieven, hun inkomsten zouden zien verhogen. Het probleem is dat onderwijs, defensie, infrastructuur en sociale uitkeringen nog allemaal (althans wat de financiering betreft) nationale materies blijven, zodat er grote onevenwichten zullen ontstaan tussen de nationale behoeften van de overheid enerzijds en haar middelen anderzijds. Dit is de grondreden waarom het openstellen van de grenzen en het laten spelen van de vrije concurrentie ondenkbaar is. De lidstaten zullen zich budgettair slechts geleidelijk wensen aan te passen en daarom moet de openstelling van grenzen gepaard gaan met fiscale harmonisatiemaatregelen die de budgettaire weerslag van het openstellen van de grenzen beperken.

IV. HARMONISERINGSVOORSTELLEN VAN DE COMMISSIE INZAKE BTW

Inzake BTW zijn er drie afzonderlijke voorstellen voor verdere harmonisering van het toepassingsgebied van BTW ter voltooiing van de zesde richtlijn van 17 mei 1977. Aanpassing van de tarieven. Vervanging van de belasting bij invoer aan het binnenlands tarief door een belasting bij uitvoer aan het buitenlands tarief, met verrekening van de bij export geheven belasting tussen de lidstaten door een zogenaamd "clearingsmechanisme".

1. Verdere harmonisering van het toepassingsgebied van de BTW

In de zesde richtlijn werden een aantal uitzonderingen toegestaan op de definitieve regeling, waardoor een aantal goederen en diensten, buiten het toepassingsgebied van de BTW vielen. Het toepassen van de volledige

BTW zou leiden tot de volgende aanpassingen in de Belgische wetgeving (22):

- afschaffing van het nultarief dat thans van toepassing is op invalidewagens en (zonder enige wettelijke grondslag) dag- en weekbladen.
- onderwerping aan belasting van juridische diensten (advokaten, notarissen en gerechtsdeurwaarders) en van diensten van auteurs en dierenartsen.
- onderwerping aan BTW van bouwgronden met uitsluiting van registratierechten.
- onderwerping aan BTW van handelingen met betrekking tot vliegtuigen gebruikt door de overheid en met betrekkingtot oorlogsschepen.
- vrijstelling van tandtechnici (gezondheidssector) en reisbureaus.

Daarnaast zijn er nog de ontwerpen van richtlijnen over de toepassing van BTW op antiek en tweedehandse goederen (23), over de uitgaven waarvoor geen recht op aftrek in de BTW bestaat en de voorstellen met betrekking tot de regeling van kleine ondernemingen (24).

Alhoewel deze voorstellen voor bepaalde bedrijfssectoren wat aanpassing zouden vergen, zullen deze aanpassingen in België niet de interne markt in de weg staan. Zij geven geen aanleiding tot fundamentele economische of sociale moeilijkheden. Voor de vastgoedmarkt zou de invoering van BTW de markt moeten ontspannen, vermits het registratierecht in cascade wordt opgeheven. De pers ziet de prijs aan de eindverbruiker stijgen, maar thans wordt de politieke prijs betaald die reeds in 1971 had moeten betaald worden (25). De onderwerping van de Belgische pers aan de BTW is overigens vrij onbelangrijk in vergelijking met de aardverschuivingen die zich thans op de informatiemarkt voordoen in het vooruitzicht van de interne markt. De grote advokatenkantoren zullen met genoegen de toepassing van de BTW tegemoetzien omdat hun activiteit ontlast wordt van BTW. De advokaten met particulier cliënteel daarentegen zullen de toepassing van BTW moeten verhalen in een reële tariefverhoging.

(22) Voorstel van 18° Richtlijn door de Commissie bij de Raad ingediend op 4 december 1984, *P.B.*, nr. C. 347/3, van 29 december 1984; DELODDERE E., "De voltooiing van de interne markt", *Documentatieblad van het Ministerie van Economische Zaken*, 1988, nr. 7-8, p. 36.

(23) Voorstel van 7° Richtlijn door de Commissie bij de Raad ingediend op 11 januari 1978, *P.B.*, nr. C. 26/2 van 1 februari 1978.

(24) Voorstel van 12° Richtlijn door de Commissie bij de Raad ingediend op 25 januari 1983, *P.B.*, nr. C. 37/8 van 10 februari 1983.

(25) Zoals de pers zelf inderdaad niet schijnt te weten, steunt deze vrijstelling op geen enkele wettelijke bepaling, maar slechts op een administratieve tolerantie.

2. Aanpassing van tarieven

De Europese Commissie stelt eenvormige BTW-tarieven binnen twee banden: (a) 4% tot 9% voor het verlaagd tarief en 14% tot 20% voor het verhoogd tarief(26). Ondanks het feit dat België met een nultarief, een bijzonder tarief voor goudtransacties en nog eens andere tarieven gaande van 6% tot 25% met nog een luxebelasting aan 33% geen voorbeeld van eenvoud is, vormt het minimum van deze nieuwe tarieven geen onoverkomelijke hinderpaal. Het nultarief en het bijzonder tarief van goudtransacties kunnen zonder bezwaar worden geschrapt. Drie tarieven liggen binnen de grenzen die de Commissie voorstelt. De twee toptarieven kunnen in opeenvolgende stadia worden afgebouwd. Het licht optrekken van de basistarieven naar bijvoorbeeld 7% en 20% zou de operatie budgettair nog zelfs nagenoeg neutraal kunnen doen verlopen,indien men dit zou wensen.

Een tarief van 20% zou wel moeilijkheden opleveren in het grensverkeer met Luxemburg en Duitsland. Nederland en Frankrijk zullen zowel verhoogde als normale tarieven hanteren die zeer dicht bij de Belgische zullen liggen. De normale tarieven van Luxemburg en Duitsland zouden wel eens op 14% kunnen liggen. Dit tariefverschil van 6 procentpunten ligt evenwel veel lager dan de huidige tariefverschillen die t.a.v. Luxemburg tot 21 (!) procentpunten kunnen oplopen. Weliswaar valt de thans bestaande grenscontrole weg, maar t.a.v. particulieren rijst de vraag of de huidige grenscontrole wel doeltreffend is. Een 6% tariefverschil zou evenwel de doorslag kunnen geven bij grote overheidsbestellingen.

Het belangrijkste gevolg van deze tariefaanpassing zijn de budgettaire verschuivingen in landen met een tariefstructuur die minder gunstig is dan België, zoals Denemarken (één tarief van 22%) en Italië (9%, 18%, 38%). Deze landen zouden tot een pijnlijke budgettaire operatie kunnen worden gedwongen. Landen met een omvangrijk nultarief op voedingswaren staan bovendien voor de pijnlijke operatie dat prijzen van levensnoodzakelijke produkten zullen stijgen. Voedselprijzen zijn niet alleen in ontwikkelingslanden een politiek bijzonder gevoelige factor.

3. Vervanging van import- door exportheffing

Het meest ingrijpende voorstel van de Commissie is het afschaffen van de import-heffing inzake BTW. Het principe is zeer eenvoudig: de BTW tussen leverancier en afnemer wordt binnen de Europese Gemeenschap

(26) Voorstel van Richtlijn van de Raad tot bewerkstelliging van convergentie van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde, ingediend op 7 augustus 1987, Com(87) 324 def., *P.B.*, nr. C. 250/3 van 18 september 1987.

gewoon toegepast alsof de nationale grenzen niet bestonden. Dit betekent dat zowel de heffing bij invoer als de vrijstelling bij uitvoer worden afgeschaft, waardoor een leverancier die uitvoert, gewoon BTW aanrekent aan zijn afnemer volgens het tarief dat de exporterende leverancier moet toepassen krachtens zijn eigen nationale wetgeving. Door het wegvallen van de heffing bij invoer wordt de grenscontrole in principe overbodig. De belasting die de invoerder betaalt aan zijn exporteur trekt hij gewoon af als voorbelasting in het land waarin hij gevestigd is.

Het afschaffen van de invoerheffing betekent dat het principe dat de BTW een eindheffing is die geheven wordt aan het tarief in het land van de eindgebruiker, wordt verlaten voor de stelling dat de BTW een belasting is die wordt toegepast volgens het tarief van de leverancier ongeacht waar de eindgebruiker in de Gemeenschap gevestigd is.

4. Invoering van clearingsysteem

De verlegging van de heffing van de invoer naar de uitvoer binnen de Gemeenschap heeft verscheidene budgettaire gevolgen. De landen die thans BTW verwerven bij invoer verliezen deze ontvangsten. De landen die thans export vrijstellen van BTW verkrijgen immers aanzienlijke meerinkomsten. Bovendien wordt de belasting die de importeur betaalt ook nog als voorbelasting afgetrokken zoals thans ook bij de belasting voor invoer het geval is. De belangrijkste verliezers zouden Frankrijk, het Verenigd Koninkrijk, Denemarken en Griekenland zijn en de drie enige winnaars Duitsland, Nederland en België. Voor België gaat het over een bedrag in de orde van grootte van ongeveer 30 miljard frank(27).

Teneinde deze winsten en verliezen uit te vlakken stelt de Commissie een clearingsysteem voor, waarbij landen de BTW verschuldigd op export zouden storten en de landen die een belastingkrediet hebben moeten toestaan op geïmporteerde goederen BTW kunnen terugtrekken uit het clearingstelsel. Zowel de stortingen als de terugtrekkingen moeten steunen op werkelijke geleverde bedragen. De rekeningen worden geglobaliseerd in de zin dat iedere lidstaat per periode berekent wat hij verschuldigd is of wat hij moet trekken, op basis van het verschil tussen het totale bedrag gefactureerd aan andere E.G. lidstaten bij invoer en het bedrag dat als aftrek van voorbelasting werd geclaimd bij invoer(28).

(27) X., "E.C.: Completing the internal market - The introduction of a VAT clearing mechanism for intra-communitysales", *Intertax*, 1988/1, p. 26.
(28) Zie X., *l.c.*, *Intertax*, 1988/1, p. 19; VAN DER ZANDEN, J.B., TERRA, B., "E.C.: the removal of tax barriers; the White Paper from the Commission to the European Council", *Intertax*, 1987/6, P. 130.

Omdat er eveneens belasting wordt geheven bij uitvoer van particulieren, zonder dat die belasting evenwel door die particulieren wordt afgetrokken in de staat van import, zal er een permanent overschot zijn van stortingen over trekkingen in het clearingsysteem. Hoe dit overschot moet verdeeld worden tussen de lidstaten is op dit ogenblik niet vastgesteld.

V. HARMONISERING VAN ACCIJNZEN

De voorstellen inzake accijnzen van de Commissie zijn eerder beperkt : het behoud van de grote accijnzen op alcohol, tabak en petroleumprodukten en de harmonisering van tarieven. De grote discussie is hier tussen de keuze van een accijns volgens volume dan wel volgens waarde.

Voor België brengen de voorstellen van de Commissie een substantiële verhoging mee van de accijnzen op petroleumprodukten met name huisbrandolie en enkele kleinere aanpassingen inzake alcohol en tabak. Ook deze voorstellen zijn voor ons land niet onoverkomelijk (29).

VI. HARMONISERING VAN VENNOOTSCHAPSBELASTING

Bij de elementen die in aanmerking komen voor de harmonisering van de vennootschapsbelasting in de gemeenschap kan men vijf verschillende bestanddelen onderscheiden :

a. het tarief van de vennootschapsbelasting
b. de grondslag van de vennootschapsbelasting
c. de mechanismen waardoor dubbele belasting vermeden of uitgeschakeld wordt
d. de belastingvoordelen of zgn. "tax incentives" die de activiteit van het bedrijfsleven in één of andere zin moeten richten
e. de harmonisering van de bron- of voorheffingen.

1. De belastingtarieven

Het meest in het oog springende zijn natuurlijk de verschillende belastingtarieven die variëren van + 35% in Groot-Britanië en Spanje tot op dit ogenblik nog 56% in de Duitse Bondsrepubliek, met allerlei mogelijke schakeringen daar tussenin.

(29) DELODDERE, E., *l.c.*, *Documentatieblad van het Ministerie van Financiën*, 1988, nr. 7-8, bijlage 2.

Nochtans zijn deze tarieven op zichzelf niet zo belangrijk omdat twee andere belangrijke elementen spelen die het nominale tarief veel lager of veel hoger kunnen doen schijnen dan het in werkelijkheid is.

Het is namelijk zo dat het tarief steeds wordt toegepast op een bepaalde belastbare grondslag. Deze belastbare grondslag is ruimer of nauwer, al naar gelang de vrijstelling en aftrekposten die aan vennootschappen worden toegestaan. Men kan zich bv. bepaalde vragen stellen ten aanzien van het hoge Duitse tarief in de vennootschapsbelasting (56%) tegenover het lagere tarief in België (43%), dan wanneer uitgedrukt in aandeel van het binnenlands nationaal produkt de Duitse vennootschapsbelasting (1,9% in 1983) minder opbrengt dan de Belgische vennootschapsbelasting (2,7% in 1983)(30). Dit heeft ongetwijfeld te maken met het feit dat er in Duitsland meer vrijstellingen zijn voorzien (met name zeer ruime aftrekmogelijkheden voor het aanleggen van pensioenvoorzieningen) die de belastbare grondslag vernauwen. Ook in België is het algemeen geweten dat het effectieve tarief in de vennootschapsbelasting veel lager ligt dan het nominale tarief van 43% en verschilt naargelang de ramingen tussen een effectieve druk in de vennootschapsbelasting gaande van 28% tot 34% (31).

Bovendien wordt de effectieve belastingdruk in belangrijke mate bepaald door de maatregelen die men neemt ter vermijding van dubbele belasting. Een voorbeeld hiervan is het systeem van de vennootschapsbelasting in Nederland, waar de vennootschapsbelasting, die weliswaar verlaagd zal worden tot 35% moet gevoegd worden bij de personenbelasting op de uitgekeerde dividenden, zonder enige vorm van vermindering of tegemoetkoming voor dubbele belasting. Ook de dubbele belasting tussen vennootschappen, waarbij de ene vennootschap dividenden ontvangt van de andere vennootschap is bepalend voor de globale belastingdruk.

Ondanks deze relativering blijft het nominale tarief van de belasting nochtans zeer belangrijk voor wat men zou kunnen noemen kleine en middelgrote ondernemingen. Het percentage van de belasting die drukt op de gereserveerde winsten is één van de sleutelvariabelen voor de totale financiële lastendruk van een K.M.O.
K.M.O.'s financieren zich immers op twee manieren: door leningen en kredieten aan de ene kant en door het reserveren van winsten aan de andere kant. De reservering van eigen middelen is voor de kleine Belgische

(30) DELODDERE, E., *l.c.*, *Documentatieblad van het Ministerie van Financiën*, 1988, nr. 7/8, bijlage 2.
(31) Hoge Raad voor Financiën, Werkgroep "Hervorming van de fiscaliteit en van de parafiscaliteit", *Verslag over de vennootschapsbelasting*, Ministerie van Financiën, 1987, p. 22 e.v. en *Aanvullend Verslag over de vennootschapsbelasting*, Ministerie van Financiën, november 1987, p. 23 e.v.

onderneming één van de hoofdbronnen van haar financiering. Vandaar dat moet gewaakt worden dat afgezien van de verschillen in grondslag van de belasting, de tariefdruk op de gereserveerde winsten van ondernemingen en in het bijzonder kleine ondernemingen min of meer competitief blijft met het algemeen belastingniveau in de andere lidstaten van de gemeenschap.

2. De belastbare grondslag

Alhoewel de meeste systemen van vennootschapsbelasting de belasting heffen op een approximatief winstbegrip dat in principe vergelijkbaar is en bestaat in de winst zoals die in de rekeningen tot uiting komen, bestaan er bij het bepalen van de netto-belastbare grondslag toch aanzienlijke verschillen, afwijkende regels inzake voorzieningen voor verliezen en waarschijnlijke lasten en bovenal afwijkende regels ter vermijding van dubbele belasting op dividenden die tussen vennootschappen worden uitgekeerd. Tenslotte zijn er natuurlijk aanzienlijke verschillen bij de aftrekposten en verschillende fiscale gunstmaatregelen die aan ondernemingen worden toegestaan.De vraag is in welke mate al deze bepalingen van de grondslag van de vennootschapsbelasting in de verschillende lidstaten dienen geharmoniseerd te worden. De verschillen in keuze van belastbare grondslag maken immers de essentiële beleidslijnen uit van de nationale fiscale politiek. Indien men aan de fiscale soevereiniteit van de lidstaten nog enige inhoud zou wensen te geven is het precies op deze gebieden dat de lidstaten een eigen keuze moeten kunnen maken, omdat er anders van hun fiscale soevereiniteit weinig overblijft. Het is in dit domein dat er politieke arbitrage zou moeten gebeuren en dat men duidelijk zou moeten maken binnen welke domeinen de lidstaten nog eigen en onafhankelijke beslissingen kunnen nemen en op welke domeinen deze beslissingen eenvormig dienen te zijn.
De voornaamste componenten van de belastbare grondslag zoals de stelsels van afschrijvingen, de regels inzake voorzieningen voor aftrekken van verliezen en lasten, de regels inzake de overdracht van bedrijfsverliezen en de criteria inzake de aftrek van bedrijfslasten, moeten volgens min of meer geharmoniseerde regels kunnen worden vastgesteld. Specifieke aanmoedigingsmaatregelen zoals bv. de investeringsaftrek of allerlei vormen van sociale provisies zouden moeten deel kunnen blijven uitmaken van wat men zou kunnen noemen de specifieke nationale fiscale politiek.

3. Maatregelen ter vermijding van dubbele belasting

Technisch en politiek het moeilijkste probleem vormen wellicht de mechanismen ter vermijding van dubbele belasting. Grosso modo bestaan er twee manieren om de dubbele belasting op dividenden tussen vennootschappen en aandeelhouders te vermijden:

ofwel worden de uitgekeerde dividenden geheel of gedeeltelijk vrijgesteld (het Belgische systeem van de definitief belaste inkomsten), ofwel wordt de vennootschapsbelasting op de uitgekeerde dividenden in mindering geheel of gedeeltelijk in mindering gebracht van de belasting die verschuldigd is door de aandeelhouders (het vroegere Belgische systeem van belastingkrediet).

Tussen de vennootschappen en de aandeelhouders natuurlijke personen moet een keuze gemaakt worden over het al dan niet vermijden van de dubbele belasting. Bepaalde landen, met name Nederland handhaven een volledige dubbele belasting van de vennootschap en hun aandeelhouders - natuurlijke personen. (klassiek stelsel)
Andere landen zoals Duitsland hebben een stelsel waarbij de belasting die drukt op de dividenden in hoofde van de vennootschap volledig verrekend wordt met de belasting die door de aandeelhouder verschuldigd is (belastingkrediet aan 100% eventueel terugbetaalbaar). Nog andere landen, met name België en Frankrijk hebben een stelsel tussenin waarin een gedeeltelijk belastingkrediet wordt toegekend. Hierbij valt op te merken dat door het afschaffen van het belastingkrediet in België op de uitgekeerde dividenden, ons land een weg opgaat die ingaat tegen de algemene tendens op Europees vlak.
Deze keuze van belastingsysteem is een duidelijke politieke keuze omdat hij samenhangt met prioriteiten die verleend worden in de personenbelasting. Landen die een progressieve belasting voorstaan op het globale inkomen zullen over het algemeen voorstander zijn van één of andere vorm van verrekening van de vennootschapsbelasting met de personenbelasting die verschuldigd is door de aandeelhouder. Landen die daarentegen een afzonderijke belasting voorstaan van verschillende soorten van inkomsten, kunnen volstaan met een dubbele belasting tussen vennootschappen en aandeelhouders.
Aangezien beide systemen evenwel zeer uiteenlopende gevolgen hebben t.a.v. de belastingdruk op de dividenden die aan de aandeelhouders worden uitgekeerd, is het absoluut noodzakelijk indien men die belastingdruk enigszins wenst te harmoniseren, dat in Europees verband een keuze wordt gedaan van een belastingsysteem. De enig mogelijke keuze lijkt hier, gezien de feitelijke situatie in de Gemeenschap, dat men zou overgaan tot een gedeeltelijk belastingkrediet waarbij de lidstaten nog de keuze zouden hebben over het percentage dat wordt toegekend en waarbij de maximum

en minimum percentages in de loop van de tijd geleidelijk dichter bij elkaar zouden worden gebracht (32).

Een gelijkaardig probleem doet zich voor terzake van de dividenden die tussen vennootschappen worden uitgekeerd. Ofwel worden deze dividenden geheel of gedeeltelijk vrijgesteld, ofwel wordt de vennootschapsbelasting die op de dividenden drukt geheel of gedeeltelijk verrekend met de vennootschapsbelasting die verschuldigd is door de vennootschap die het dividend ontvangt. Ook hier dringt een keuze tussen de twee systemen zich op en lijkt de aangewezen keuze deze van een gedeeltelijk belastingkrediet met variabele maximum- en minimumpercentages.
Deze problematiek wordt doorkruist door het feit dat binnen de Europese Gemeenschap veel dividenden worden uitgekeerd over de landsgrenzen heen en daardoor van het ene fiscale systeem in het andere terechtkomen. Een eerste moeilijkheid hierbij is dat wanneer men kiest voor een stelsel waarbij een belastingkrediet wordt toegekend aan aandeelhouders - natuurlijke personen, de vraag rijst in welke mate men ook een belastingkrediet zal moeten toekennen aan niet ingezetenen van de eigen staat waarin het dividend wordt uitgekeerd. M.a.w. de vraag is of wanneer een belastingkrediet in Duitsland wordt toegekend aan aandeelhouders, dit Duitse belastingkrediet eveneens zal moeten worden toegekend aan aandeelhouders die woonachtig zijn in Frankrijk of in België en in welke mate kunnen die aandeelhouders dit Duitse belastingkrediet met hun Franse of hun Belgische personenbelasting verrekenen. Op dit ogenblik is dit uitgesloten althans t.a.v. Duitse dividenden. De vraag is dan nog of, indien het belastingkrediet niet kan verrekend worden met de eigen nationale belasting, de staat waarin het dividend wordt uitgekeerd, dus de bronstaat, eventueel het belastingkrediet moet terugbetalen aan de niet ingezetenen (33).

Een gelijkaardig probleem doet zich voor op dividenden die uitgekeerd worden tussen vennootschappen. Wanneer een Belgische vennootschap een dividend ontvangt van een Duitse vennootschap is in ons huidige belastingsysteem dit dividend nagenoeg volledig d.w.z. ten belope van 90 of 95% vrijgesteld als definitief belaste inkomsten. Deze vrijstelling geldt ongeacht of het dividend in Duitsland effectief belast is geweest.

(32) In die zin is het oude voorstel van richtlijn van de Raad inzake de harmonisatie van de stelsels van vennootschapsbelasting en van de bronheffing op dividenden, ingediend door de Commissie op 1 augustus 1975, *P.B.*, nr. C. 253/2 van 5 november 1975. De band die daarin door de Commissie werd voorgesteld is veel te nauw (45% - 55%). Om te beginnen zou een veel ruimere band moeten worden voorgesteld (bijvoorbeeld 10% - 90%) die gaandeweg zou worden vernauwd.
(33) Frankrijk kent onder bepaalde voorwaarden reeds een "avoir fiscal" toe voor dividenden betaald aan niet-verblijfhouders.

Indien de regel zou gehanteerd worden dat dubbele belasting van dividenden moet vermeden worden door de aanrekening van de effectief geheven belasting, is het duidelijk dat de situatie zich totaal anders zou voordoen. In dat geval zou België bij gebrek aan enige belasting die geheven is op de Duitse dividenden de belasting in feite volledig recupereren. Inderdaad de Duitse dividenden zouden gewoon onderworpen worden aan Belgische belasting zonder enige afrek van belastingkrediet, vermits in Duitsland geen effectieve belasting heeft plaatsgevonden.

Bij de bespreking van de maatregelen ter vermijding van dubbele belasting, rijst er een dubbel probleem, nl. dat van de actieve en passieve investeringsneutraliteit over de landsgrenzen heen (34). Actieve investeringsneutraliteit betekent dat het voor een ingezetene van een bepaald land fiscaal totaal onverschillig is in welk land hij effectief investeert. Dit houdt in dat de belastingdruk ongeacht de geografische oorsprong van zijn dividenden steeds dezelfde zal blijven. Dergelijke investeringsneutraliteit veronderstelt noodzakelijkerwijze het aanwenden van de techniek van een belastingkrediet om de dubbele belasting te vermijden.

Inderdaad op dit ogenblik heerst er in het Belgische belastingsysteem geen neutraliteit. Iemand zal aangetrokken worden om te investeren in deze landen waarin geen belasting of lage belasting wordt geheven. Een Belgische vennootschap zal er belang bij hebben te investeren in een land met lage belastingdruk, aangezien de dividenden uit het buitenland in ieder geval worden vrijgesteld, ongeacht welke de effectieve belastingdruk in het buitenland is geweest. Indien daarentegen het systeem van het belastingkrediet wordt toegepast ten belope van de effectief geheven belasting, is het duidelijk dat wanneer de belasting in het buitenland onbestaande is geweest, deze belasting in België zal gerecupereerd worden door de effectieve belasting van de dividenden van buitenlandse oorsprong aan een voet van 43% wegens het ontbreken van enige aftrek van enig buitenlands belastingkrediet. Het enige probleem dat dan nog kan rijzen en dat de neutraliteit tussen de investeringsmogelijkheden kan verstoren bestaat erin dat de buitenlandse belasting meer zou bedragen dan de binnenlandse belasting want in dat geval krijgt men geen terugbetaling van het buitenlandse belastingkrediet en blijft de belastingdruk op de dividenden van buitenlandse oorsprong hoger dan op de dividenden van Belgische oorsprong.

(34) Zie hierover MUSGRAVE, P., "Interjurisdictional coordination of taxes on capital income", in CNOSSEN, S. (ed.), *Tax Coordination in the European Community*, p. 202 e.v.

De passieve investeringsneutraliteit bestaat erin dat het voor een onderneming die gevestigd is in een bepaald land om het even is welke de geografische oorsprong is van haar financiering. M.a.w. het maakt geen verschil of haar aandeelhouders in het eigen land gevestigd zijn dan wel in het buitenland.

Ook hier rijst er een probleem. In de veronderstelling dat een bepaald land het systeem van het belastingkrediet hanteert om de dubbele economische belasting te vermijden is het duidelijk dat dit belastingkrediet meestal slechts toegekend zal worden aan de ingezetenen van het eigen land die een dividendinkomen aangeven. M.a.w. een buitenlander zal geen krediet krijgen voor de belasting die betaald is op de dividenden die in het land van oorsprong werden uitgekeerd.
De enige mogelijkheid om in dergelijk geval de belastingdruk min of meer gelijk te schakelen tussen eigen ingezetenen en buitenlanders is een relatief lagere vennootschapsbelasting toe te passen en een relatief hoge bronheffing op dividenden. Vermits de bronheffing op die dividenden in de vorm van een voorheffing altijd kan verrekend worden door de aandeelhouders vormt de hoge bronheffing voor de eigen ingezetenen geen onoverkomelijk probleem. T.a.v. buitenlanders voorzien de meeste belastingverdragen dat deze bronheffing verminderd wordt of zelfs volledig uitgeschakeld. Of het dividend uitgekeerd op het kapitaal dus een hogere belastingdruk zal ondergaan bij de binnenlandse aandeelhouder dan wel bij de buitenlandse aandeelhouder wordt in dergelijke omstandigheden uitsluitend bepaald door het systeem van de persoonlijke inkomstenbelasting waaraan de aandeelhouder natuurlijke persoon onderworpen is.

Het is duidelijk dat het zelfs in een Europese context niet mogelijk is van deze systemen van personenbelasting te harmoniseren en dat dergelijke verschillen in fiscale druk althans voor de voorzienbare toekomst zullen blijven bestaan.

4. Bijzondere maatregelen

Bepaalde belastingsystemen hebben bijzondere fiscale maatregelen getroffen met het oog op het aanmoedigen van bepaalde economische activiteiten. Alhoewel de Europese Commissie hier reeds een lange traditie heeft in het corrigeren van de concurrentieeffecten van dergelijke bijzondere fiscale maatregelen, zijn deze maatregelen in het verleden altijd in ruime mate toegestaan geweest. Een schoolvoorbeeld hiervan betreft de Belgische wetgeving inzake coördinatiecentra waarbij aanzienlijke fiscale voordelen worden toegekend die duidelijk bepaalde financiële stromen verleggen, en waartegen de Europese Commissie tegen de wetgeving althans in haar laatste vorm, geen bezwaar heeft geuit.

Wanneer men toestaat dat op nationaal vlak de gewesten en onderafdelingen van de staat een eigen regionale economische politiek voeren door middel o.a. van fiscale maatregelen, moet men ook in een eengemaakt Europa zeker tolereren dat de nationale staten nog een minimale eigen economische politiek voeren door het toekennen van specifieke fiscale gunstmaatregelen. Wat de gunstmaatregelen betreft kan bijgevolg het beleid van de Commissie zoals dit in het verleden bestond doorgetrokken worden. Dit betekent dat de aanmelding van fiscale gunstmaatregelen bij de Commissie zou kunnen gebruikt worden als een controlemiddel. De Commissie zou dan, zoals in het geval van de coördinatiecentra kunnen oordelen dat bepaalde kenmerken van de maatregelen te ver gaan en inderdaad in strijd zijn met het vrije goederen, diensten en personenverkeer. Aan de andere kant is het duidelijk dat ook binnen het geheel van de gemeenschap bepaalde landen zoals bv. Ierland, Portugal of Griekenland een eigen regionale, economische, fiscale politiek moeten kunnen voeren en bijgevolg gunstmaatregelen moeten kunnen toestaan.

5. Voorheffingen

De huidige uiteenlopende regimes inzake voorheffingen kunnen bij een vrije kapitaalmarkt niet gehandhaafd blijven, zonder enorme verschuivingen teweeg te brengen. Dit is met name het geval voor bron- of voorheffingen op interesten, en minder voor dividenden in de mate de vennootschapsbelasting en de voorheffing op dividenden allebei verrekend worden in de personenbelasting.
Op interesten betekent de voorheffing vaak de enige belasting op dit soort inkomen voor natuurlijke personen. Een harmonisering van de tarieven dringt zich dus op. Terzelfdertijd moet voor vennootschappen een verrekeningsmechanisme worden ontworpen, waarbij ook buitenlandse vennootschappen recht krijgen op verrekening van de bronheffing.
Een alternatief is een Europese voorheffing die niet naar de nationale schatkist vloeit, maar wel naar de Europese schatkist en die aftrekbaar of verrekenbaar zou zijn in het nationale belastingsysteem.

VII. CONCLUSIE

Uit het voorgaande blijkt dat de harmonisering van de belastingen binnen de Gemeenschap niet onmogelijk wordt gemaakt door technische problemen. Afgezien van het vrij ingewikkelde clearingsysteem voor de B.T.W. beperkt de harmonisering zich tot tarieven en delen van grondslagen van belasting. Het fundamentele probleem blijkt een politiek probleem te zijn: (a) omwille van de budgettaire verschuivingen die het openstellen van de grenzen tot gevolg zou hebben en (b) omwille van de effectieve fiscale controle die door een orgaan of administratie van de Gemeenschappen zou

moeten worden waargenomen. Dit zijn twee belangrijke beperkingen van de nationale soevereiniteit, die van dezelfde aard zijn als het aanvaarden van het meerderheidsbeginsel voor de harmoniseringsrichtlijnen op andere domeinen dan de fiscaliteit. Vandaar dat het uit de weg ruimen van deze twee politieke obstakels eenzelfde soort beslissing vergt als deze die in 1986 aanleiding heeft gegeven tot de Europese akte.