

Sag C-513/04

Mark Kerckhaert og Bernadette Morres

mod

Belgische Staat

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Rechtbank van eerste aanleg te Gent)

»Indkomstskat – udbytte – skattebyrden på udbytte af andele i selskaber, som er etableret i en anden medlemsstat – ikke fradrag i bopælsstaten for den indkomstskat, der opkræves som kildeskat i en anden medlemsstat«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat L.A. Geelhoed fremsat den 6. april 2006

Domstolens dom (Store Afdeling) af 14. november 2006

Sammendrag af dom

Frie kapitalbevægelser – restriktioner

(EF-traktaten, art. 73 B, stk. 1 (nu art. 56, stk. 1, EF))

Traktatens artikel 73 B, stk. 1 (nu artikel 56, stk. 1, EF), er ikke til hinder for retsfor skrifter i en medlemsstat, hvorefter der ved opkrævning af indkomstskat anvendes samme procentsats for beskatning af udbytte af aktier fra selskaber, som er etableret på den pågældende stats område, og udbytte af aktier fra selskaber, som er etableret i en anden medlemsstat, uden mulighed for indrømmelse af fradrag for kildeskat, der er opkrævet i den anden medlemsstat.

De ugunstige virkninger, som anvendelsen af en sådan ordning for indkomstbeskatning kan medføre, beror nemlig på, at to medlemsstater udøver deres beskatningskompetence sideløbende med hinanden. Der er ikke hvad angår ophævelsen af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin hvad angår en sådan situation fastsat generelle kriterier for fordelingen af medlemsstaternes kompetence. Det tilkommer derfor medlemsstaterne at træffe de nødvendige foranstaltninger til at undgå situationer, hvor der opstår dobbeltbeskatning, ved bl.a. inden for rammerne af konventioner til undgåelse af dobbeltbeskatning at anvende de kriterier for fordeling af kompetencen, som følges i praksis ved international beskatning.

(jf. præmis 20-24 og domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

14. november 2006 (*)

»Indkomstskat – udbytte – skattebyrden på udbytte af andele i selskaber, som er etableret i en

anden medlemsstat – ikke fradrag i bopælsstaten for den indkomstskat, der opkræves som kildeskat i en anden medlemsstat«

I sag C-513/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Rechtbank van eerste aanleg te Gent (Belgien) ved afgørelse af 1. december 2004, indgået til Domstolen den 15. december 2004, i sagen

Mark Kerckhaert,

Bernadette Morres

mod

Belgische Staat,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts og E. Juhász, samt dommerne J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, A. Borg Barthet og E. Levits (refererende dommer),

generaladvokat: L.A. Geelhoed

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. januar 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

- M. Kerckhaert og Morres ved advokaterne L. De Broe og P. Wytinck
- den belgiske regering ved E. Dominkovits og M. Wimmer, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved M. Lumma og U. Forsthoff, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili
- den nederlandske regering ved H.G. Sevenster, som befuldmægtiget
- Det Forenede Kongeriges regering ved C. Jackson, som befuldmægtiget, bistået af barrister S. Moore
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og W. Wils, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 6. april 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1 (nu artikel 56, stk. 1, EF).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Mark Kerckhaert og Bernadette Morres (herefter »ægteparret Kerckhaert-Morres«) og Gewestelijke Directie Antwerpen I (herefter »de belgiske skattemyndigheder«) vedrørende myndighedernes afslag på at indrømme dem det faste fradrag på 15% af den udenlandske skat, som er fastsat i artikel 19, A, stk. 1, andet afsnit, i overenskomsten af 10. marts 1964 mellem Belgien og Frankrig om undgåelse af dobbeltbeskatning og om fastsættelse af regler for gensidig administrativ og juridisk bistand vedrørende indkomstbeskatning, som ændret ved tillægget undertegnet den 15. februar 1971 (herefter »den fransk-belgiske overenskomst«).

Den belgiske skattelovgivning

Loven om indkomstskat

3 Ifølge artikel 171, stk. 3, i code des impôts sur les revenus (herefter »loven om indkomstskat«) opkræves der en skat på 25% af udbytte.

4 Ifølge den oprindelige version af artikel 187 i loven om indkomstskat blev der i den skat, som betales af udbytte af aktier eller andele og af investeret kapital, og hvoraf der opkræves indkomstskat, selskabsskat eller en skat for ikke-bosiddende i udlandet, først fradraget en fast procentdel af den udenlandske skat.

5 Efter en række lovgivningsændringer kan fysiske personer ikke længere gøre krav på et sådant skattefradrag, når de modtager udbytte fra virksomheder, som er etableret i en anden stat, og som hidrører fra indkomster, der allerede er blevet indkomstbeskattet i denne stat, hvorfor disse indkomster pålægges kildeskatten i den pågældende stat samt den skat på 25%, som er fastsat i indkomstskattelovens artikel 171, stk. 3.

Den fransk-belgiske konvention

6 Den fransk-belgiske overenskomst har bl.a. til formål at undgå, at den samme person dobbeltbeskattes i Frankrig og Belgien ved opkrævning af indkomstskat.

7 Overenskomstens artikel 15, stk. 3, bestemmer:

»Udbytte, som udbetales af et selskab, der er etableret i Frankrig, og som ville give ret til en skattegodtgørelse, såfremt det blev udbetalt til personer, der er hjemmehørende i Frankrig, giver fysiske personer, der er bosat i Belgien, ret til skattegodtgørelse efter fradrag af en kildeskat på 15% af bruttoudbyttet, som består i det udloddede udbytte forhøjet med skattegodtgørelsen.«

8 Samme konventions artikel 19, A, stk. 1, bestemmer, at når et selskab, som er hjemmehørende i Frankrig, udbetaler udbytte til en hjemmehørende i Belgien, som ikke er et selskab med pligt til at betale selskabsskat, og når der har været betalt kildeskat i Frankrig af dette udbytte, nedsættes den belgiske skat, som skal betales af nettobeløbet af denne franske kildeskat, dels med kildeskatten opkrævet til den normale sats, dels med en fast procentdel af den udenlandske skat, som kan fradrages efter gældende belgiske regler, forudsat denne procentdel ikke er lavere end 15% af nettobeløbet.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Ægteparret Kerckhaert-Morres, som er bosat i Belgien, fik i 1995 og 1996 udbetalt udbytte af

selskabet Eurofers SARL, som er etableret i Frankrig.

10 En del af de modtagne beløb svarede til den skattegodtgørelse på 50% af det udbetalte udbytte, som de franske skattemyndigheder ydede til udligning af selskabsskatten i medfør af artikel 15, stk. 3, i den fransk-belgiske overenskomst. Ifølge nævnte bestemmelse behandles denne skattegodtgørelse som en indkomst fra udbytte. Af bruttoudbyttet blev der i Frankrig opkrævet en indkomstskat i form af en kildeskat på 15%.

11 Ægteparret Kerckhaert-Morres angav at have modtaget 34 566 204 BEF (856 873,81 EUR) og 7 173 702 BEF (177 831,43 EUR) fra selskabet Eurofers SARL som indkomst for 1995 og 1996. I selvangivelsen rejste ægteparret krav om en skattegodtgørelse i henhold til artikel 19, A, stk. 1, i den fransk-belgiske overenskomst svarende til den franske kildeskat.

12 Da den belgiske lovgiver havde ophævet denne skattegodtgørelse, blev deres krav afslået.

13 Da ægteparret Kerckhaert-Morres fandt, at afslaget på deres krav om den i hovedsagen omtvistede skattegodtgørelse indebar, at der blev opkrævet en større skat af udbyttet fra franske selskaber end udbyttet fra selskaber etableret i Belgien, anlagde de sag ved Rechtbank van eerste aanleg te Gent med påstand om annullation af de belgiske skattemyndigheders afslag på deres krav bl.a. under henvisning til, at traktatens artikel 73 B, stk. 1, var tilsidesat.

14 Da Rechtbank van eerste aanleg te Gent fandt, at det var nødvendigt at fortolke fællesskabsretten for at afgøre den verserende sag, besluttede at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»Skal artikel 56, stk. 1, EF (på tidspunktet for de omtvistede faktiske omstændigheder EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1), fortolkes således, at den er til hinder for en restriktion – som følge af en bestemmelse i en medlemsstats (i dette tilfælde Belgiens) lovgivning om indkomstskat – hvorefter såvel aktieudbytte fra selskaber hjemmehørende i denne medlemsstat som aktieudbytte fra selskaber, der ikke er hjemmehørende i denne medlemsstat, hos aktionæren beskattes med den samme ensartede sats, uden at der for aktieudbytte fra selskaber, der ikke er hjemmehørende i denne medlemsstat, indrømmes fradrag for kildeskat, der er opkrævet i de andre medlemsstater?«

Det præjudicielle spørgsmål

15 Indledningsvis bemærkes, at selv om direkte beskatning ifølge Domstolens faste praksis henhører under medlemsstaternes kompetence, skal medlemsstaterne udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten (dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 32, af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 21, af 15.7.2004, sag C-315/02, Lenz, Sml. I, s. 7063, præmis 19, og af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 19).

16 I dommene i sagerne Verkooijen, Lenz og Manninen fastslog Domstolen, at de pågældende medlemsstaters lovgivning indebar en forskelsbehandling af indkomst i form af udbytte fra selskaber, der er etableret i den medlemsstat, hvor den pågældende skattepligtige har bopæl, og indkomst i form af udbytte fra selskaber, som har hjemsted i en anden medlemsstat, idet lovgivningen udelukkede, at modtagerne af det sidstnævnte udbytte fik de samme skattefordele, som gjaldt for det førstnævnte udbytte. Domstolen fastslog, at situationen for skattepligtige, der modtager udbytte fra selskaber, som er etableret i en anden medlemsstat, ikke var objektivt forskellig fra situationen for skattepligtige, der modtager udbytte fra selskaber, der er etableret i den medlemsstat, hvor de skattepligtige er bosat, og fandt derfor, at de pågældende lovgivninger indebar en hindring for traktatens friheder.

17 Den foreliggende hovedsag er imidlertid, i modsætning til, hvad der hævdes af ægteparret Kerckhaert-Morres, forskellig fra de sager, hvori der blev afsagt de førnævnte domme, da den belgiske skattelovgivning ikke gør forskel mellem udbytte fra selskaber, som er etableret i Belgien, og udbytte fra selskaber, som er etableret i en anden medlemsstat, idet et sådant udbytte ifølge belgisk lov pålægges samme indkomstskat på 25%.

18 Endvidere kan der ikke gives sagsøgeren i hovedsagen medhold i argumentet om, at aktionærer, der er bosat i Belgien, i denne sag befinder sig i en anden situation afhængig af, om de modtager udbytte fra et selskab, der er etableret i samme medlemsstat eller fra et selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, hvorfor en ensartet behandling af dem ved anvendelse af samme procentsats i indkomstbeskatningen skulle udgøre en forskelsbehandling.

19 Ganske vist kan en forskelsbehandling bestå ikke blot i anvendelsen af forskellige bestemmelser på samme situationer, men også i anvendelse af samme bestemmelser på forskellige situationer (jf. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 30, og af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 26). Den stilling, som en aktionær, der modtager udbytte, indtager i forhold til skattelovgivningen i sin bopælsstat, bliver imidlertid ikke nødvendigvis forskellig i denne domspraksis' forstand, blot fordi vedkommende modtager udbyttet fra et selskab, der er etableret i en anden medlemsstat, der i medfør af sin beskatningskompetence opkræver indkomstskat af udbyttet i form af en kildeskat.

20 Under omstændigheder som de her i sagen foreliggende beror de ugunstige virkninger, som anvendelsen af en ordning for indkomstbeskatning såsom den belgiske ordning, der er omtvistet i hovedsagen, kan medføre, på, at to medlemsstater udøver deres beskatningskompetence sideløbende med hinanden.

21 I den forbindelse bemærkes, at de dobbeltbeskatningsoverenskomster, der er omhandlet i artikel 293 EF, har til formål at fjerne eller afbøde de negative virkninger, som det har for det indre markeds funktion, at de nationale skattesystemer, som er nævnt i den foregående præmis, består side om side med hinanden.

22 Der er imidlertid ikke på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin hvad angår en situation som den i hovedsagen omhandlede fastsat generelle kriterier for fordelingen af medlemsstaternes kompetence vedrørende ophævelsen af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet. Når bortses fra Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6), konventionen af 23. juli 1990 om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EFT L 225, s. 10) og Rådets direktiv 2003/48/EF af 3. juni 2003 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetaling (EFT L 157, s. 38), er der ikke hidtil inden for rammerne af fællesskabsretten fastsat nogen foranstaltninger med henblik på vedtagelse af ensartede eller harmoniserede regler med det formål at afskaffe dobbeltbeskatning.

23 Det tilkommer følgelig medlemsstaterne at træffe de nødvendige foranstaltninger til at undgå situationer som de i hovedsagen omhandlede ved bl.a. at anvende de kriterier for fordeling af kompetencen, som følges i praksis ved international beskatning. Dette er i det væsentlige formålet med den fransk-belgiske overenskomst, som bygger på en fordeling af beskatningskompetencen mellem Den Franske Republik og Kongeriget Belgien i disse situationer. Denne overenskomst er imidlertid ikke genstand for denne præjudicielle anmodning.

24 På grundlag af det anførte må det forelagte spørgsmål besvares med, at EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1, ikke er til hinder for retsfor skrifter i en medlemsstat såsom den belgiske skattelovgivning, hvorefter der ved opkrævning af indkomstskat anvendes samme procentsats for beskatning af udbytte af aktier fra selskaber, som er etableret på den pågældende stats område, og udbytte af aktier fra selskaber, som er etableret i en anden medlemsstat, uden mulighed for indrømmelse af fradrag for kildeskat, der er opkrævet i den anden medlemsstat.

Sagens omkostninger

25 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

EF-traktatens artikel 73 B, stk. 1 (nu artikel 56, stk. 1, EF), er ikke til hinder for retsfor skrifter i en medlemsstat såsom den belgiske skattelovgivning, hvorefter der ved opkrævning af indkomstskat anvendes samme procentsats for beskatning af udbytte af aktier fra selskaber, som er etableret på den pågældende stats område, og udbytte af aktier fra selskaber, som er etableret i en anden medlemsstat, uden mulighed for indrømmelse af fradrag for kildeskat, der er opkrævet i den anden medlemsstat.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.