

Mål C-513/04

Mark Kerckhaert och Bernadette Morres

mot

Belgische Staat

(begäran om förhandsavgörande från Rechtbank van eerste aanleg te Gent)

”Inkomstskatt – Utdelning – Skatt på utdelning på andelar i bolag med hemvist i en annan medlemsstat – Ingen avräkning i bosättningsstaten av inkomstskatt som har innehållits i form av källskatt i en annan medlemsstat”

Förslag till avgörande av generaladvokat L.A. Geelhoed föredraget den 6 april 2006

Domstolens dom (stora avdelningen) av den 14 november 2006

Sammanfattning av domen

Fri rörlighet för kapital – Restriktioner

(Artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG))

Artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG) utgör inte hinder mot att en medlemsstats lagstiftning har en enhetlig skattesats när det gäller inkomstskatt på aktieutdelning från bolag med hemvist i den staten och på aktieutdelning från bolag med hemvist i en annan medlemsstat, utan möjlighet att avräkna den skatt som tagits ut som källskatt i den andra medlemsstaten.

De eventuella ofördelaktiga konsekvenserna av ett sådant system för inkomstbeskattning beror på att två medlemsstater parallellt utövar sin beskattningsrätt. Gemenskapsrätten innehåller inte, på dess nuvarande stadium och i en sådan situation, några allmänna kriterier för behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna vad gäller avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen. Det är således upp till medlemsstaterna att vidta nödvändiga åtgärder för att förhindra dubbelbeskattning, bland annat genom att inom ramen för dubbelbeskattningsavtal använda de kriterier för fördelning som praktiseras inom internationell beskattning.

(se punkterna 20–24 och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 14 november 2006 (*)

"Inkomstskatt – Utdelning – Skatt på utdelning på andelar i bolag med hemvist i en annan medlemsstat – Ingen avräkning i bosättningsstaten av inkomstskatt som har innehållits i form av källskatt i en annan medlemsstat"

I mål C-513/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Rechtbank van eerste aanleg te Gent (Belgien), genom beslut av den 1 december 2004 som inkom till domstolen den 15 december 2004, i målet

Mark Kerckhaert,

Bernadette Morres

mot

Belgische Staat (belgiska staten),

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts och E. Juhász samt domarna J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, A. Borg Barthet och E. Levits (referent),

generaladvokat: L.A. Geelhoed,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 januari 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Mark Kerckhaert och Bernadette Morres, genom L. De Broe och P. Wytinck, advocaten,
- Belgiens regering, genom E. Dominkovits och M. Wimmer, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom M. Lumma och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom C. Jackson, i egenskap av ombud, biträdd av S. Moore, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och W. Wils, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 6 april 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Mark Kerckhaert och Bernadette Morres (nedan kallade makarna Kerckhaert-Morres) och å andra sidan Gewestelijke Directie Antwerpen I (nedan kallad den belgiska skattemyndigheten), med anledning av att nämnda myndighet nekat makarna avräkning med den schablonmässigt beräknade andelen om 15 procent av den utländska skatten enligt artikel 19 A.1.2 i avtalet av den 10 mars 1964 mellan Belgien och Frankrike om undvikande av dubbelbeskattning och fastställelse av ömsesidigt administrativt och juridiskt bistånd beträffande skatter på inkomst, i dess lydelse enligt tilläggsprotokollet av den 15 februari 1971 (nedan kallat det fransk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet).

Tillämplig belgisk skattelagstiftning

Code des impôts sur les revenus

3 Enligt artikel 171.3 i Code des impôts sur les revenus (inkomstskattelagen) (nedan kallad CIR) beskattas utdelning med en skattesats på 25 procent.

4 I artikel 187 CIR föreskrevs inledningsvis att vad gäller inkomster från aktier eller andelar och från investerat kapital som utomlands varit föremål för inkomstskatt, bolagsskatt eller skatt för i landet ej bosatta personer, sänktes skatten på förhand med en schablonmässigt beräknad andel av den utländska skatten.

5 Till följd av lagändring kan fysiska personer inte längre dra nytta av denna skattegottgörelse ("avoir fiscal") när de får utdelning från företag med hemvist i en annan stat, vilken härrör från inkomster som redan har inkomstbeskattats i den staten, varför dessa inkomster är föremål för källskatt i nämnda stat jämte den skatt på 25 procent som föreskrivs i artikel 171.3 CIR.

Det fransk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet

6 Det fransk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet syftar bland annat till att undvika dubbelbeskattning avseende den inkomstskatt som åläggs en och samma person i Frankrike och i Belgien.

7 I artikel 15.3 i avtalet föreskrivs följande:

"En person med hemvist i Belgien, som uppbär utdelning från ett bolag som har hemvist i Frankrike vilken utdelning skulle ge rätt till skattegottgörelse ('avoir fiscal') om den hade uppburits av en person med hemvist i Frankrike, har rätt till betalning av ett belopp motsvarande denna skattegottgörelse ('avoir fiscal'), efter avdrag för källskatt beräknad som 15 procent av bruttoutdelningen, bestående av den utbetalade utdelningen plus skattegottgörelsen ('avoir fiscal')."

8 Enligt artikel 19 A.1 i dubbelbeskattningsavtalet gäller att när ett bolag med hemvist i Frankrike ger utdelning till en person bosatt i Belgien, som inte är ett bolagsskatteskyldigt företag, och utdelningen varit föremål för källskatt i Frankrike, skall den belgiska skatten på beloppet efter avdrag för den franska källskatten sättas ned med dels förskottsskatt ("précompte mobilier") som tagits ut enligt normal skattesats, dels en schablonmässigt beräknad andel av den utländska skatten, som är avdragsgill enligt villkor fastställda i belgisk lagstiftning, utan att nämnda andel får understiga 15 procent av nettobeloppet.

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 Makarna Kerckhaert-Morres, som är bosatta i Belgien, fick åren 1995 och 1996 utdelning från bolaget Eurofers SARL, med hemvist i Frankrike.

10 En del av de mottagna beloppen motsvarade den skattegottgörelse ("avoir fiscal"), uppgående till 50 procent av den utbetalade utdelningen, som de franska skattemyndigheterna beviljat med stöd av artikel 15.3 i det fransk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet som kompensation för bolagsskatten. Enligt ovannämnda bestämmelse betraktas denna skattegottgörelse ("avoir fiscal") som inkomst från utdelning. Bruttoutdelningen omfattades i Frankrike av 15 procent inkomstskatt som innehållits i form av källskatt.

11 Makarna Kerckhaert-Morres deklarerade att de fått utdelning från Eurofers SARL med 34 566 204 BEF (856 873,81 euro) för år 1995 och med 7 137 702 BEF (177 831,43 euro) för år 1996. De yrkade i sin inkomstdeklaration på att få erhålla den skatteförmån som föreskrivs i artikel 19 A.1 i det fransk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet, motsvarande den franska källskatten.

12 Yrkandet avslogs, eftersom den belgiska lagstiftaren hade avskaffat denna skatteförmån.

13 Makarna bedömde att avslaget på deras yrkande om skatteförmånen medförde att utdelningen från det franska bolaget kom att beskattas hårdare än vad som gäller för utdelning från bolag med hemvist i Belgien. De överklagade därför till Rechtbank van eerste aanleg te Gent och yrkade på upphävande av den belgiska skattemyndighetens beslut att avslå deras yrkande och åberopade därvid bland annat åsidosättande av artikel 73b.1 i fördraget.

14 Rechtbank van eerste aanleg te Gent fann att tvisten inför rätten krävde en uttolkning av gemenskapsrätten och beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

"Skall artikel 56.1 EG (vid tiden för de faktiska omständigheterna i tvisten artikel 73b.1 i EG-fördraget) tolkas som ett förbud mot en sådan restriktion som följer av en bestämmelse i en medlemsstats (i detta fall Belgiens) inkomstskattelagstiftning och som innebär att såväl utdelning på aktier i bolag med hemvist i den medlemsstaten som utdelning på aktier i bolag som inte har hemvist i den medlemsstaten beskattas enligt en och samma enhetliga skattesats, men där ingen avräkning medges i fråga om utdelningen på aktier i bolag som inte har hemvist i den medlemsstaten från den källskatt som tas ut i den andra medlemsstaten?"

Prövning av tolkningsfrågan

15 Även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet, skall medlemsstaterna enligt fast rättspraxis inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 16, av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 32, av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 21, av den 15 juli

2004 i mål C-315/02, Lenz, REG 2004, s. I-7063, punkt 19, och av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 19).

16 I domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, Lenz och Manninen fann domstolen att lagstiftningen i medlemsstaterna i fråga innebär att inkomster bestående av utdelning från bolag med hemvist i den medlemsstat där den skattskyldige var bosatt behandlades annorlunda än sådan som kom från bolag med säte i en annan medlemsstat. De som mottog den senare typen av utdelning nekades den skatteförmån som medgavs för den förstnämnda kategorin. Domstolen fann, efter att ha konstaterat att situationen för skattskyldiga som får utdelning från bolag med hemvist i en annan medlemsstat inte är objektivt annorlunda än den för skattskyldiga som får utdelning från bolag med hemvist i den medlemsstat där de är bosatta, att lagarna i fråga utgjorde ett hinder för de friheter som stadgas i fördraget.

17 I motsats till vad makarna Kerckhaert-Morres framfört skiljer sig målet vid den nationella domstolen emellertid från de ovannämnda målen, då den belgiska skattelagstiftningen inte gör någon åtskillnad mellan utdelning från bolag med hemvist i Belgien och från bolag med hemvist i en annan medlemsstat. I båda dessa fall tas enligt belgisk lag inkomstskatt ut med samma skattesats, på 25 procent.

18 Vidare kan inte det argumentet godtas att aktieägare bosatta i Belgien i detta fall befinner sig i olika situationer beroende på om de får utdelning från ett bolag med hemvist i samma medlemsstat eller från ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat och att det därför utgör diskriminering att behandla dessa kategorier på samma sätt, det vill säga genom att tillämpa samma skattesats på inkomsterna.

19 Det är riktigt att diskriminering kan bestå inte bara av att skilda regler tillämpas på lika situationer utan även av att samma regel tillämpas på olika situationer (se dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 30, och av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, punkt 26). En aktieägare som får utdelning befinner sig dock inte nödvändigtvis i en annan situation i den mening som avses i nämnda rättspraxis, vad gäller skattelagstiftningen i den stat där denne är bosatt, bara för att utdelningen kommer från ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat som utövar sin beskattningsrätt och därvid innehåller inkomstskatt avseende utdelningen i form av källskatt.

20 Under sådana omständigheter som i förevarande fall beror de eventuella ofördelaktiga konsekvenserna av ett sådant system för inkomstbeskattning som de här aktuella belgiska reglerna på att två medlemsstater parallellt utövar sin beskattningsrätt.

21 Domstolen erinrar därvid om att dubbelbeskattningsavtal, som nämns i artikel 293 EG, syftar till att avskaffa eller lindra de negativa effekterna för den inre marknadens funktion av att olika nationella skattesystem existerar parallellt, såsom nämns i punkten ovan.

22 Gemenskapsrätten innehåller inte, på dess nuvarande stadium och i en sådan situation som den i målet vid den nationella domstolen, några allmänna kriterier för behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna vad gäller avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen. Bortsett från rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), konventionen av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (EGT L 225, s. 10) och rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (EUT L 157, s. 38), har i nuläget inga åtgärder för att införa enhetliga eller harmoniserade bestämmelser vidtagits i syfte att avskaffa fall av dubbelbeskattning inom gemenskapsrättens ram.

23 Det är således upp till medlemsstaterna att vidta nödvändiga åtgärder för att förhindra sådana situationer som den i målet vid den nationella domstolen, bland annat genom att använda de kriterier för fördelning som praktiseras inom internationell beskattning. Det är i huvudsak syftet med det fransk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet, vari det görs en sådan fördelning av beskattningsrätten mellan Republiken Frankrike och Konungariket Belgien i dessa fall. Detta avtal är dock inte föremål för förevarande tolkningsfråga.

24 Av vad som anförts följer att den ställda tolkningsfrågan skall besvaras på följande sätt: Artikel 73b.1 i fördraget utgör inte hinder mot att en medlemsstats lagstiftning, såsom den belgiska skattelagstiftningen, har en enhetlig skattesats när det gäller inkomstskatt på aktieutdelning från bolag med hemvist i den staten och på aktieutdelning från bolag med hemvist i en annan medlemsstat utan möjlighet att avräkna den skatt som tagits ut som källskatt i den andra medlemsstaten.

Rättegångskostnader

25 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

Artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG) utgör inte hinder mot att en medlemsstats lagstiftning, såsom den belgiska skattelagstiftningen, har en enhetlig skattesats när det gäller inkomstskatt på aktieutdelning från bolag med hemvist i den staten och på aktieutdelning från bolag med hemvist i en annan medlemsstat, utan möjlighet att avräkna den skatt som tagits ut som källskatt i den andra medlemsstaten.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.