

Zaak C-513/04

Mark Kerckhaert en Bernadette Morres

tegen

Belgische Staat

(verzoek van de Rechtbank van eerste aanleg te Gent om een prejudiciële beslissing)

„Inkomstenbelasting – Dividenden – Belastingdruk op dividenden van aandelen van in andere lidstaat gevestigde vennootschappen – Ontbreken van verrekening in woonstaat van in andere lidstaat aan bron geheven inkomstenbelasting”

Conclusie van advocaat-generaal L. A. Geelhoed van 6 april 2006

Arrest van het Hof (Grote kamer) van 14 november 2006

Samenvatting van het arrest

Vrij verkeer van kapitaal – Beperkingen

[EG-Verdrag, art. 73 B, lid 1 (thans art. 56, lid 1, EG)]

Artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag (thans artikel 56, lid 1, EG) verzet zich niet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat die in het kader van de inkomstenbelasting hetzelfde uniforme belastingtarief toepast op dividenden van aandelen van in deze lidstaat gevestigde vennootschappen en op dividenden van aandelen van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen en niet voorziet in de mogelijkheid om de in die andere lidstaat aan de bron geheven belasting te verrekenen.

De nadelige gevolgen die de toepassing van een dergelijk inkomstenbelastingstelsel kan meebrengen, zijn immers het gevolg van de parallelle uitoefening van belastingbevoegdheid door twee lidstaten. Het gemeenschapsrecht voorziet in de huidige stand van ontwikkeling ervan en voor een dergelijke situatie evenwel niet in algemene criteria voor de verdeling van de bevoegdheden tussen de lidstaten ter zake van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap. Bijgevolg staat het aan de lidstaten om de maatregelen te nemen die nodig zijn om situaties van dubbele belasting te voorkomen, door met name in het kader van overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting de in de internationale belastingpraktijk gehanteerde verdelingscriteria toe te passen.

(cf. punten 20-24 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

14 november 2006 (*)

„Inkomstenbelasting – Dividenden – Belastingdruk op dividenden van aandelen van in andere lidstaat gevestigde vennootschappen – Ontbreken van verrekening in woonstaat van in andere lidstaat aan bron geheven belasting”

In zaak C-513/04,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Rechtbank van eerste aanleg te Gent (België) bij beslissing van 1 december 2004, ingekomen bij het Hof op 15 december 2004, in de procedure

Mark Kerckhaert,

Bernadette Morres

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts en E. Juhász, kamerpresidenten, J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, A. Borg Barthet en E. Levits (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: L. A. Geelhoed,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 januari 2006,

gelet op de opmerkingen van:

- M. Kerckhaert en B. Morres, vertegenwoordigd door L. De Broe en P. Wytinck, advocaten,
- de Belgische regering, vertegenwoordigd door E. Dominkovits en M. Wimmer als gemachtigden,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en U. Forsthoff als gemachtigden,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster als gemachtigde,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door C. Jackson als gemachtigde, bijgestaan door S. Moore, barrister,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en W. Wils als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 6 april 2006,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 73 B, lid 1, EG-Verdrag (thans artikel 56, lid 1, EG).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de heer Kerckhaert en mevrouw Morres (hierna: „echtpaar Kerckhaert-Morres”) en de Gewestelijke Directie Antwerpen I (hierna: „Belgische belastingadministratie”) over de weigering van deze laatste om hun de verrekening toe te staan van het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting van 15 %, bedoeld in artikel 19, A, punt 1, tweede alinea, van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk van 10 maart 1964 tot voorkoming van dubbele belasting en tot regeling van wederzijdse administratieve en juridische bijstand inzake inkomstenbelastingen, zoals gewijzigd bij het Aangangsel van 15 februari 1971 (hierna: „Overeenkomst tussen België en Frankrijk”).

De Belgische belastingwetgeving

Het Wetboek op de inkomstenbelastingen

3 Volgens artikel 171, lid 3, van het Wetboek op de inkomstenbelastingen (hierna: „belastingwetboek”) zijn dividenden belastbaar tegen een aanslagvoet van 25 %.

4 Artikel 187 van het belastingwetboek bepaalde aanvankelijk dat, met betrekking tot de inkomsten van aandelen of deelbewijzen en van belegde kapitalen die in het buitenland aan een inkomstenbelasting, een vennootschapsbelasting of een belasting van niet-verblijfhouders werden onderworpen, van de belasting vooraf een forfaitair gedeelte van deze buitenlandse belasting werd afgetrokken.

5 Als gevolg van een aantal wetswijzigingen kunnen natuurlijke personen geen aanspraak meer maken op dit belastingtegoed wanneer zij van in een andere lidstaat gevestigde ondernemingen dividenden ontvangen die afkomstig zijn van inkomsten waarover in deze staat reeds inkomstenbelasting is geheven, zodat op deze inkomsten de in deze staat aan de bron geheven belasting, alsook de in artikel 171, lid 3, van het belastingwetboek vastgestelde heffing van 25 % wordt toegepast.

De Overeenkomst tussen België en Frankrijk

6 De Overeenkomst tussen België en Frankrijk beoogt met name situaties van dubbele belasting te voorkomen waarin van eenzelfde persoon inkomstenbelasting wordt geheven in Frankrijk en België.

7 Artikel 15, lid 3, ervan luidt als volgt:

„Wanneer zij aan een natuurlijke persoon, verblijfhouder van België, worden betaald, geven dividenden, welke door een vennootschap, verblijfhouder van Frankrijk, worden betaald en waaraan een recht op een belastingtegoed zou zijn verbonden indien zij door verblijfhouders van Frankrijk waren verkregen, recht op betaling van het belastingtegoed na aftrek van de bronheffing, berekend tegen het tarief van 15 % op het brutodividend gevormd door het uitgedeelde dividend verhoogd met het belastingtegoed.”

8 Artikel 19, A, punt 1, van diezelfde overeenkomst bepaalt dat wanneer de dividenden door een in Frankrijk gevestigde vennootschap worden betaald aan een verblijfhouder van België die

niet een aan de vennootschapsbelasting onderworpen vennootschap is, en de bronheffing in Frankrijk werkelijk op deze dividenden is toegepast, de belasting in België verschuldigd op hun bedrag, netto van Franse inhouding, wordt verminderd, eensdeels, met de tegen het gewone tarief geïnde roerende voorheffing en, anderdeels, met het forfaitaire gedeelte van buitenlandse belasting dat onder de door de Belgische wetgeving vastgestelde voorwaarden aftrekbaar is, zonder dat dit gedeelte minder dan 15 % van het genoemde nettobedrag mag belopen.

Het hoofdgeding en de prejudiciële vraag

9 Het in België wonende echtpaar Kerckhaert-Morres heeft in 1995 en 1996 dividenden ontvangen van het in Frankrijk gevestigde Eurofers SARL.

10 Een gedeelte van de ontvangen bedragen kwam overeen met het belastingtegoed ten belope van 50 % van de betaalde dividenden dat de Franse fiscale autoriteiten op grond van artikel 15, lid 3, van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk hadden toegekend als compensatie voor de vennootschapsbelasting. Overeenkomstig deze bepaling wordt dit belastingtegoed gelijkgesteld met een inkomen uit dividend. Op de brutodividenden is in Frankrijk een aan de bron geheven inkomstenbelasting van 15 % toegepast.

11 Het echtpaar Kerckhaert-Morres heeft als van Eurofers SARL verkregen dividenden voor respectievelijk de inkomstenjaren 1995 en 1996 34 566 204 BEF (856 873,81 EUR) en 7 173 702 BEF (177 831,43 EUR) aangegeven. In hun inkomstenaangifte hebben zij verzocht om toepassing van het fiscale voordeel bedoeld in artikel 19, A, lid 1, van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk, dat overeenstemt met de Franse bronheffing.

12 Omdat de Belgische wetgever dit fiscale voordeel had afgeschaft, is hun verzoek afgewezen.

13 Van oordeel dat de weigering om hun het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvoordeel toe te kennen tot gevolg had dat Franse dividenden zwaarder worden belast dan dividenden van in België gevestigde vennootschappen, heeft het echtpaar Kerckhaert-Morres bij de Rechtbank van eerste aanleg te Gent een beroep ingesteld strekkende tot nietigverklaring van de beslissing van de Belgische belastingadministratie waarbij hun verzoek is afgewezen, en daartoe met name schending van artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag aangevoerd.

14 Omdat de Rechtbank van eerste aanleg te Gent van oordeel was dat voor de afdoening van het bij haar aanhangige geding uitlegging van het gemeenschapsrecht nodig was, heeft zij de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Dient artikel 56, lid 1, EG (ten tijde van de litigieuze feiten: artikel 73 B, lid 1, EG-Verdrag) aldus te worden uitgelegd dat een beperking voortvloeiend uit een bepaling in de wetgeving op de inkomstenbelasting van een lidstaat (in casu België) waardoor zowel dividenden op aandelen van in die lidstaat gevestigde vennootschappen als dividenden op aandelen van niet in die lidstaat gevestigde vennootschappen in hoofdte van de aandeelhouder worden onderworpen aan eenzelfde éénvormig tarief, doch waar ten aanzien van de dividenden op aandelen van niet in die lidstaat gevestigde vennootschappen geen verrekening wordt aanvaard van de in die andere lidstaat toegepaste bronheffing, verboden is?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

15 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak, ofschoon de directe belastingen behoren tot de bevoegdheid van de lidstaten, deze laatsten niettemin verplicht zijn die bevoegdheid met eerbiediging van het gemeenschapsrecht uit te oefenen (zie arresten van 11 augustus 1995, Wielockx, C-80/94, Jurispr. blz. I-2493, punt 16; 6 juni 2000, Verkooijen,

C-35/98, Jurispr. blz. I-4071, punt 32; 4 maart 2004, Commissie/Frankrijk, C-334/02, Jurispr. blz. I-2229, punt 21; 15 juli 2004, Lenz, C-315/02, Jurispr. blz. I-7063, punt 19, en 7 september 2004, Manninen, C-319/02, Jurispr. blz. I-7477, punt 19).

16 In de zojuist aangehaalde arresten Verkooijen, Lenz en Manninen heeft het Hof geoordeeld dat de wetgeving van de betrokken lidstaten een verschil in behandeling bevatte van inkomsten uit dividenden van vennootschappen die waren gevestigd in de lidstaat waar de betrokken belastingplichtige woonde, en inkomsten uit dividenden van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen, in die voege dat aan de verkrijgers van deze laatste dividenden de aan de anderen toegekende fiscale voordelen werden geweigerd. Na te hebben vastgesteld dat de situatie van belastingplichtigen die dividenden van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen ontvangen, niet objectief verschilde van de situatie van belastingplichtigen die dividenden ontvangen van vennootschappen die zijn gevestigd in de lidstaat waar deze belastingplichtigen wonen, heeft het Hof geoordeeld dat deze wetgevingen de in het Verdrag neergelegde vrijheden belemmerden.

17 Anders dan het echtpaar Kerckhaert-Morres heeft betoogd, verschilt de zaak in het hoofdgeding evenwel van die welke tot de aangehaalde arresten hebben geleid, aangezien de Belgische belastingwetgeving geen enkel onderscheid maakt tussen de dividenden van in België gevestigde vennootschappen en de dividenden van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen: voor beide soorten dividenden geldt volgens de Belgische wet eenzelfde inkomstenbelastingtarief van 25 %.

18 Voorts kan niet worden aanvaard het argument dat in casu de in België wonende aandeelhouders zich in een verschillende situatie bevinden naargelang zij dividenden van een in deze lidstaat gevestigde vennootschap dan wel van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap ontvangen, zodat eenzelfde behandeling van deze dividenden, te weten de toepassing van eenzelfde inkomstenbelastingtarief, discriminerend zou zijn.

19 Het is juist dat er niet alleen sprake is van discriminatie wanneer verschillende regels worden toegepast op vergelijkbare situaties, maar ook wanneer dezelfde regel wordt toegepast op verschillende situaties (zie arresten van 14 februari 1995, Schumacker, C-279/93, Jurispr. blz. I-225, punt 30, en 29 april 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Jurispr. blz. I-2651, punt 26). Met betrekking tot de belastingwetgeving van de woonstaat wordt de positie van een aandeelhouder die dividenden ontvangt, evenwel niet noodzakelijkerwijs verschillend in de zin van deze rechtspraak door de omstandigheid alleen dat hij deze dividenden van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap ontvangt, welke lidstaat bij de uitoefening van zijn belastingbevoegdheid op deze dividenden een aan de bron geheven inkomstenbelasting toepast.

20 In omstandigheden als die in casu zijn de nadelige gevolgen die de toepassing van een inkomstenbelastingstelsel zoals de Belgische regeling in het hoofdgeding kan meebrengen, het gevolg van de parallelle uitoefening van belastingbevoegdheid door twee lidstaten.

21 In dit verband zij eraan herinnerd dat overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting zoals bedoeld in artikel 293 EG, ertoe strekken de negatieve effecten voor de werking van de interne markt weg te werken of te verminderen die voortvloeien uit het in het vorige punt genoemde naast elkaar bestaan van nationale belastingstelsels.

22 Het gemeenschapsrecht voorziet in de huidige stand van ontwikkeling ervan en voor een situatie als in het hoofdgeding evenwel niet in algemene criteria voor de verdeling van de bevoegdheden tussen de lidstaten ter zake van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap. Afgezien van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit

verschillende lidstaten (PB L 225, blz. 6), het Verdrag van 23 juli 1990 tot afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (PB L 225, blz. 10), en richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling (PB L 157, blz. 38), is tot dusver in het kader van het gemeenschapsrecht immers geen enkele unificatie? of harmonisatiemaatregel tot afschaffing van dubbele belastingen vastgesteld.

23 Bijgevolg staat het aan de lidstaten om de maatregelen te nemen die nodig zijn om situaties als in het hoofdgeding te voorkomen, door met name de in de internationale belastingpraktijk gehanteerde verdelingscriteria toe te passen. Dat is in wezen het doel van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk, die de belastingbevoegdheid tussen de Franse Republiek en het Koninkrijk België in dergelijke situaties verdeelt. Deze overeenkomst is in het onderhavige prejudiciële verzoek evenwel niet aan de orde.

24 Gelet op deze overwegingen moet op de voorgelegde vraag worden geantwoord dat artikel 73 B, lid 1, van het Verdrag zich niet verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat, zoals de Belgische belastingwetgeving, die in het kader van de inkomstenbelasting hetzelfde uniforme belastingtarief toepast op dividenden van aandelen van in deze lidstaat gevestigde vennootschappen en op dividenden van aandelen van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen en niet voorziet in de mogelijkheid om de in die andere lidstaat aan de bron geheven belasting te verrekenen.

Kosten

25 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Grote kamer) verklaart voor recht:

Artikel 73 B, lid 1, EG-Verdrag (thans artikel 56, lid 1, EG) verzet zich niet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat, zoals de Belgische belastingwetgeving, die in het kader van de inkomstenbelasting hetzelfde uniforme belastingtarief toepast op dividenden van aandelen van in deze lidstaat gevestigde vennootschappen en op dividenden van aandelen van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen en niet voorziet in de mogelijkheid om de in die andere lidstaat aan de bron geheven belasting te verrekenen.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.