

Conclusions
CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
A. TIZZANO
van 23 januari 2003 (1)

Zaak C-58/01

Océ van der Grinten NV
tegen
Commissioners of Inland Revenue

[verzoek van de Special Commissioners of Income Tax, Londen (Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingen – Richtlijn 90/435 – Moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten – Gemeenschappelijke fiscale regeling – Uitkering van dividenden – Brits-Nederlandse overeenkomst ter voorkoming van dubbele belastingheffing – Belastingkrediet – Inhouding van 5 % op de waarde van de dividenden en van het belastingkrediet – Verenigbaarheid met richtlijn”

1. Bij beschikking van 12 februari 2001 heeft de voorzitter van de Commissioners for the special purposes of the Income Tax, Londen (hierna: Special Commissioner) het Hof een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (hierna: richtlijn 90/435 of richtlijn). (2) In wezen wenst de Special Commissioner van het Hof te vernemen of de belasting van 5 percent (hierna: 5 %-belasting) als bedoeld in artikel 10, lid 3, sub a, ii, van de op 7 november 1980 in Den Haag tussen het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en het Koninkrijk der Nederlanden gesloten overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten, vervolgens gewijzigd bij het protocol van Londen van 12 juli 1983 (hierna: overeenkomst inzake dubbele belasting of DTC), verenigbaar is met de richtlijn.

I ? Wettelijk kader

A ? Gemeenschapsrecht

2. Bij richtlijn 90/435 is een gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten ingevoerd, die minimumregels voor de coördinatie van de nationale belastingstelsels voorschrijft. Zoals uit de eerste drie overwegingen van de considerans blijkt, hebben zij tot doel de fiscale neutraliteit van de grensoverschrijdende winstuitkering te verzekeren en zo te vermijden dat de samenwerking tussen vennootschappen van verschillende lidstaten wordt benadeeld ten opzichte van de samenwerking tussen vennootschappen van dezelfde lidstaat.

3. Artikel 1, lid 1, van de richtlijn luidt: Elke lidstaat past deze richtlijn toe:

- op uitkeringen van winst die door vennootschappen van deze staat zijn ontvangen van hun dochterondernemingen uit andere lidstaten;
- op winst die door vennootschappen van deze staat is uitgekeerd aan vennootschappen van andere lidstaten, waarvan zij dochteronderneming zijn.

4. Artikel 5, lid 1, van de richtlijn bepaalt: De door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst wordt, althans wanneer laatstgenoemde een minimumdeelneming van 25 % bezit in het kapitaal van de dochteronderneming, van bronbelasting vrijgesteld.

5. Artikel 7 van de richtlijn luidt als volgt: 1. 'Bronbelasting' in de zin van deze richtlijn omvat niet de vervroegde betaling of vooruitbetaling (voorheffing) van de vennootschapsbelasting aan de lidstaat waarin de dochteronderneming is gevestigd, die in samenhang met een uitkering van winst aan de moedermaatschappij wordt verricht. 2. Deze richtlijn laat onverlet de toepassing van nationale of verdragsbepalingen, die gericht zijn op de afschaffing of vermindering van dubbele economische belasting van dividenden, in het bijzonder van de bepalingen betreffende de betaling van belastingkredieten aan de gerechtigde tot de dividenden.

B ? Nationaal recht

6. Het nationaal wettelijk kader, dat in de bijlage bij de verwijzingsbeschikking uitgebreid wordt omschreven, is tamelijk ingewikkeld; in de onderhavige zaak is het voldoende om de hoofdlijnen weer te geven.

7. Zoals uit de beschikking van de verwijzende rechter volgt, was volgens de op het moment van de feiten geldende Britse voorschriften, met name de Income and Corporation Taxes Act 1988 (wet van 1988 op de inkomsten- en vennootschapsbelasting; hierna: ICTA) elke in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap alsook elke vennootschap die via een filiaal of agentschap een economische activiteit uitoefent in het Verenigd Koninkrijk, belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting, die op basis van een boekjaar van twaalf maanden werd geheven.

8. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt eveneens, dat een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap die overging tot de betaling van dividenden, verplicht was om ieder kwartaal een voorheffing op de vennootschapsbelasting (advance corporation tax; hierna: ACT) te betalen op een voorlopige heffingsgrondslag die gelijk was aan de waarde van de in het laatste semester gedane uitkering. De vervroegde betalingen die op grond van de in een bepaald boekjaar uitgekeerde dividenden moesten worden verricht, werden verrekend met de belastingschuld van de vennootschap voor dat boekjaar, en moesten naar de daaropvolgende boekjaren worden overgedragen indien op grond van de volgens de berekening van de verschuldigde belasting over de definitieve heffingsgrondslag bleek, dat gezien de door de vennootschap gemaakte winsten geen belasting was verschuldigd.

9. In het kader van dit stelsel had een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap of een particulier die er zijn fiscale woonplaats had en die dividenden van een Britse vennootschap ontving, aanspraak op een belastingkrediet dat gelijk was aan de ACT die was betaald door de vennootschap die tot de uitkering van dividend overging. De vennootschap die de dividenden ontving, verrekende dit krediet met haar belastingschuld inzake de vennootschapsbelasting, en de door haar ontvangen dividenden werden uitgesloten van de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting. Wanneer de ontvanger een particulier was, moest hij over de ontvangen dividenden inkomstenbelasting betalen; hij kon het belastingkrediet echter ook met zijn eigen belastingschuld inzake de inkomstenbelasting verrekenen.

10. Tot slot is uit de prejudiciële vraag op te maken dat onder het ICTA-regime een vennootschap die niet in het Verenigd Koninkrijk is gevestigd en er niet via een filiaal of een agentschap een activiteit uitoefende, niet aan de vennootschapsbelasting was onderworpen. Niettemin was deze in het Verenigd Koninkrijk onderworpen aan een belasting op de winst van Britse oorsprong, zoals door haar ontvangen dividenden van in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschappen. Bovendien kon deze vennootschap geen aanspraak maken op enig belastingkrediet indien zij een dividend van een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap ontving, tenzij in een overeenkomst inzake dubbele belasting anders werd bepaald.

C ? De overeenkomst inzake dubbele belasting

11. Het onderhavige geval betreft in het bijzonder de overeenkomst inzake dubbele belasting tussen het Verenigd Koninkrijk en Nederland van 7 november 1980.

12. Artikel 10, lid 3, sub a, ii, DTC luidt: Indien een [vennootschap gevestigd in] Nederland krachtens letter c van dit lid ter zake van deze dividenden recht heeft op een 'tax credit', mag ook in het Verenigd Koninkrijk, overeenkomstig de wetgeving van het Verenigd Koninkrijk, belasting worden geheven over het totaal van het bedrag of de waarde van die dividenden en het bedrag van die 'tax credit' naar een tarief dat niet meer bedraagt dan 5 percent.

13. Artikel 10, lid 3, sub c, DTC luidt: [...] een lichaam dat inwoner is van Nederland en dat dividenden ontvangt van een lichaam dat inwoner is van het Verenigd Koninkrijk, [heeft] [...] recht op een 'tax credit' die gelijk is aan de helft van de 'tax credit' waarop een in het Verenigd Koninkrijk wonende natuurlijke persoon recht zou hebben gehad indien deze die dividenden zou hebben ontvangen alsmede op betaling van het bedrag waarmede deze 'tax credit' de door dat lichaam in het Verenigd Koninkrijk verschuldigde belasting overschrijdt. [...].

14. Tot slot bepaald artikel 22, lid 2, sub c, DTC het volgende: Nederland verleent [...] een aftrek op de aldus berekende Nederlandse belasting voor die bestanddelen van het inkomen die [volgens artikel 10, lid 3] van deze overeenkomst in het Verenigd Koninkrijk mogen worden belast, in zoverre deze bestanddelen in de in letter a van dit lid bedoelde grondslag zijn begrepen. Het bedrag van deze aftrek is gelijk aan de in het Verenigd Koninkrijk over deze bestanddelen van het inkomen betaalde belasting, maar bedraagt niet meer dan het bedrag van de vermindering die zou zijn verleend indien de aldus in het inkomen begrepen bestanddelen van het inkomen de enige bestanddelen van het inkomen zouden zijn geweest die uit hoofde van de bepalingen in de Nederlandse wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting van Nederlandse belasting zijn vrijgesteld.

II ? Feiten, procesverloop en prejudiciële vragen

15. De onderneming Océ van der Grinten NV (hierna: Océ NV of Océ) is gevestigd in Nederland. Zij is de moedermaatschappij van onder meer de in het Verenigd Koninkrijk gevestigde vennootschap Océ UK Limited (hierna: Océ UK).

16. In 1992 en 1993 keerde Océ UK voor een totaalbedrag van 13 miljoen GBP dividend uit aan haar moedermaatschappij en verrichtte zij hiervoor gelijktijdig de vervroegde betaling van de vennootschapsbelasting aan de Engelse fiscus. Bij beschikking van de Inland Revenue Commissioners op basis van artikel 10, lid 3, sub c, van de overeenkomst inzake dubbele belasting (DTC), kende de Britse fiscus Océ NV een belastingtegoed van ongeveer 2 174 000 GBP toe op grond van de door Océ UK verrichte vervroegde betaling van de vennootschapsbelasting. Bij dezelfde beschikking werd Océ NV krachtens artikel 10, lid 3, sub a, van de DTC een 5 %-belasting over het bedrag van het dividend en het bovengenoemde belastingkrediet ter hoogte van 761 000 GBP opgelegd. De door Océ NV verkregen terugbetaling in de zin van artikel 10, lid 3, DTC, gelijk aan het belastingkrediet verminderd met de bovengenoemde 5 %-belasting, bedraagt dus ongeveer 1,4 miljoen GBP.

17. Van mening dat de 5 %-belasting ? in strijd met artikel 5, lid 1, van de richtlijn ? een bronbelasting op het door haar dochteronderneming uitgekeerde dividend vormde, ging Océ NV tegen de beschikking van de Inland Revenue Commissioners in beroep bij de Special Commissioner. Laatstgenoemde was van oordeel dat voor de betrokken beslissing de uitlegging van een aantal bepalingen van de richtlijn noodzakelijk was, en heeft het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

1) Moet de 5 %-belasting als bedoeld in artikel 10, lid 3, sub a, ii, van de in 1980 tussen het Verenigd Koninkrijk en Nederland gesloten overeenkomst tot vermijding van dubbele belasting, in de in de verwijzingsbeschikking uiteengezette omstandigheden worden beschouwd als een bronbelasting op de door een dochteronderneming aan de moedermaatschappij uitgekeerde winst in de zin van artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990?

2) Indien de 5 %-belasting een dergelijke bronbelasting is, wordt de werking ervan dan gedekt door artikel 7, lid 2, van de richtlijn?

3) Indien de 5 %-belasting enkel wordt gedekt door artikel 7, lid 2, van de richtlijn, is deze bepaling dan wegens gebrek aan motivering of niet-raadpleging van het Economisch en Sociaal Comité en het Europees Parlement ongeldig, zodat het recht van het Verenigd Koninkrijk om de 5 %-belasting te heffen er geen steun in kan vinden?

18. Aan de procedure bij het Hof hebben naast de partijen in het hoofdgeding, de regeringen van het Verenigd Koninkrijk en Italië alsmede de Commissie en de Raad deelgenomen.

III ? Over de prejudiciële vragen

A ? De eerste vraag

19. Wat de eerste vraag betreft, moet naar mijn oordeel de aard van de op basis van artikel 10, lid 3, sub a, van de DTC toegepaste 5 %-belasting afzonderlijk worden vastgesteld, voorzover deze op de dividenden of op het belastingkrediet drukt.

1. De 5 %-belasting op de dividenden

20. Om te beginnen merk ik op dat het gedeelte van de betrokken belasting dat op het dividend drukt, naar mijn mening een bronbelasting in de zin van de richtlijn is. Net als de interveniënten in deze zaak ben ik namelijk van mening dat deze kwalificatie de enige is die strookt met de rechtspraak van het Hof.

21. In eerdere zaken waarin om uitlegging van artikel 5, lid 1, van de richtlijn is gevraagd, verklaarde het Hof dat onder bronbelasting in de zin van die bepaling wordt verstaan iedere belasting op de inkomsten ontvangen in de staat waarin de dividenden worden uitgekeerd en waarbij het belastbare feit de uitkering van dividenden of elke andere opbrengst van waardepapieren is, indien de grondslag van die belasting de opbrengst daarvan is en [...] de belastingplichtige de houder van die waardepapieren is (3) , zulks onafhankelijk van de vraag hoe de belasting in het nationale recht wordt gekwalificeerd. (4)

22. Onder het begrip bronbelasting vallen in het kader van de richtlijn aldus alle belastingen die rechtstreeks op het dividend drukken in het land waarin dit wordt ontvangen, waarbij de waarde ervan voor de houder van de deelneming vermindert. Daarom moet worden vastgesteld dat het verbod op de bronbelasting van artikel 5, lid 1, eveneens geldt voor een belasting als de onderhavige, aangezien deze belasting drukt op de door de Nederlandse moedermaatschappij ontvangen dividenden, zodat het inkomen van laatstgenoemde uit haar deelneming in het kapitaal van haar in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochteronderneming wordt verminderd.

23. Deze laatste analyse is overigens volledig in overeenstemming met het doel van de richtlijn in het algemeen, en meer in het bijzonder met het verbod in artikel 5, lid 1, ervan. Zoals bekend heeft de richtlijn, zoals blijkt uit de eerste drie overweging van de considerans, tot doel de neutraliteit van de belastingheffing van de lidstaten te garanderen wat de verhoudingen tussen de moedermaatschappijen en dochterondernemingen in de verschillende lidstaten betreft.

24. Zoals het Hof in het arrest Athinaïki Zythopoia (5) heeft verklaard, is de bronbelasting in principe een neutraal fiscaal instrument indien de moedermaatschappij is gevestigd in dezelfde staat als die waar de belasting wordt geheven, namelijk de staat waar ook de dochteronderneming is gevestigd, aangezien de fiscus bij de belasting van de inkomsten van de moedermaatschappij rekening houdt met de reeds geheven belasting. Een dergelijke belasting leidt echter tot een dubbele economische belasting indien de vennootschap die het aldus verminderde dividend ontvangt, in een andere staat is gevestigd, aangezien in die andere staat, indien een overeenkomst inzake dubbele belasting ontbreekt, bij de heffing van belasting over de inkomsten van de moedermaatschappij geen rekening wordt gehouden met de reeds geheven belasting in de lidstaat van vestiging van de dochteronderneming, zodat hetzelfde inkomen twee keer wordt belast.

25. Ik concludeer hieruit dat de in artikel 10, lid 3, sub a, DTC voorgeschreven 5 %-belasting, voor het gedeelte dat op de dividenden drukt, een bronbelasting in de zin van artikel 5, lid 1, van de richtlijn is.

2. De 5 %-belasting op het belastingkrediet

26. Ik ben daarentegen van oordeel dat de betrokken belasting, voorzover deze op het door de Engelse fiscus aan de Nederlandse moedermaatschappij toegekende belastingkrediet uit hoofde

van de inkomstenbelasting drukt, geen bronbelasting is.

27. Het tegengestelde standpunt van Océ berust op de opvatting dat een bij de uitkering van dividenden toegekend belastingkrediet een vermogensvoordeel is dat geheel overeenstemt met een winst uit een deelneming in een vennootschap, zodat de belasting erop is verboden op grond van artikel 5, lid 1, van de richtlijn. Het Hof heeft in zijn rechtspraak namelijk verklaard dat de uitkering van dividenden door een vennootschap in de zin van die bepaling alle soorten inkomsten en vermogenswinsten zijn. (6) Onder dat begrip valt ook een fiscaal voordeel zoals het onderhavige. Bovendien stemt een ruime definitie van de winsten van een vennootschap, die ook belastingkredieten als in geld waardeerbaar voordeel omvatten, overeen met die van artikel 10 van de modelovereenkomst inzake de inkomens- en vermogensbelasting van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling van 1997 (waarop de DTC is geïnspireerd), waarvan de officiële toelichting vermeldt dat het begrip dividend niet alleen de uitkering van de jaarlijks door de algemene aandeelhoudersvergadering vastgestelde winsten kan omvatten, maar ook andere in geld waardeerbare voordelen.

28. Naar mijn mening strookt deze uitlegging echter niet met de systematiek en het doel van de onderzochte richtlijn, en vooral niet met artikel 5, lid 1, ervan.

29. Zoals reeds vermeld, is het doel van deze bepaling het voorkomen of verminderen van de dubbele economische belasting van de door een dochteronderneming aan haar moederbedrijf uitgekeerde winsten, aangezien deze de oprichting van grensoverschrijdende bedrijvengroepen binnen de Gemeenschap belemmert. Daarom moet de vraag worden gesteld of de belasting op het belastingkrediet bij de moedermaatschappij in het onderhavige geval, gezien de door het Hof in het arrest Epsilon Europa gegeven criteria, een belasting van een door de dochteronderneming in haar staat van vestiging uitgekeerde winst (en dus een bronbelasting) is, waarbij de daarop volgende belastingheffing over de inkomsten van de moedermaatschappij in haar staat van vestiging tot een dubbele economische belasting zou leiden.

30. Dit is naar mijn oordeel niet het geval, en wel om twee redenen. In de eerste plaats is het belastingkrediet, gezien de kenmerken en de werking ervan, niet te beschouwen als door de dochteronderneming uitgekeerde winst; in de tweede plaats kan de gedeeltelijke vermindering van het bedrag van het genoemde krediet met de 5 % waarmee deze wordt belast, op geen enkele wijze leiden tot een dubbele economische belasting van de door de dochteronderneming gemaakte en door de moedermaatschappij ontvangen winsten.

31. Over het eerste punt merk ik op dat het belastingkrediet dat de Engelse fiscus toekent aan de moedermaatschappij die op grond van de vervroegde betaling van de ACT door de dochteronderneming het dividend ontvangt, zeker niet de opbrengst van de deelneming in het maatschappelijk kapitaal van laatstgenoemde is, maar een in geld waardeerbare bonus van het Engelse heffingssysteem van de vennootschapsbelasting; deze vormt aldus in wezen een compensatieregeling tussen de belastingplichtigen en de fiscus die, in gevallen die onder de overeenkomst inzake dubbele belasting vallen, veranderen in een in geld waardeerbare bonus die door de Britse fiscus aan de Nederlandse moedermaatschappij wordt toegekend om de uit de ontvangst van dividend resulterende inkomstenbelastingdruk in Nederland te verminderen.

32. Indien dit echter zo is, moet ook worden erkend dat dit belastingvoordeel geen opbrengst uit waardepapieren van de dochteronderneming is, maar een fiscaal instrument dat de eigenaren van die waardepapieren geen enkel nieuw inkomen verleent; het enige effect ervan is dat de negatieve gevolgen van de belastingheffing over de inkomsten uit de deelneming van de vennootschap die de waardepapieren heeft uitgegeven, enigszins worden verminderd.

33. Ik kom nu aan het tweede punt, namelijk de beoordeling van de gevolgen van de belasting op het belastingvoordeel. Bij het onderzoek van de vraag of deze gevolgen in strijd zijn met het verbod op bronbelasting van de richtlijn, moet in de eerste plaats worden opgemerkt dat dit verbod moet voorkomen dat de dividenden aan belasting worden ontworpen in de staat waar zij worden uitbetaald, aangezien dit bijdraagt aan de verhoging van de belastingdruk voor de ontvanger in zijn staat van vestiging (zie bovenstaand punt 24). Met andere woorden: het doel van het verbod is de fiscale neutraliteit van de uitkering van dividenden bij grensoverschrijdende gevallen te

garanderen.

34. De in het Verenigd Koninkrijk geheven belasting over de door de Britse fiscus aan de moedermaatschappij toegekende bonus tast echter op geen enkele wijze de fiscale neutraliteit van de uitkering van dividenden aan, aangezien zij niet op de uitkering van de dividenden van de dochteronderneming drukt en de waarde ervan niet vermindert voor degene aan wie zij worden uitgekeerd. Dit geldt te meer wanneer in aanmerking wordt genomen dat het Engelse belastingstelsel door middel van de erkenning van een belastingkrediet een verdergaand en ambitieuzer doel inzake fiscale neutraliteit nastreeft dan artikel 5, lid 1, van de richtlijn, doordat dit stelsel het mogelijk maakt om op het niveau van de bedrijvengroep de belastingdruk te beperken op de inkomsten uit de activiteiten van de dochteronderneming die aan de uitkering van de dividenden ten grondslag liggen. (7)

35. Hieruit volgt dat de belastingheffing over het belastingkrediet niet tot een dubbele economische belasting leidt en daarom niet in strijd is met het verbod op bronbelasting uit de richtlijn.

36. Deze conclusie wordt voorts ondersteund door het feit dat de in artikel 10, lid 3, sub a, van de overeenkomst voorgeschreven 5 %-belasting op het belastingtegoed in het stelsel van de overeenkomst inzake dubbele belasting op grond van artikel 22, lid 2, sub c, van de overeenkomst als tegenhanger de verplichting voor de Nederlandse fiscus heeft om toe te staan dat deze van de belastingschuld van de moedermaatschappij wordt afgetrokken. In wezen leidt de 5 %-belasting op het belastingkrediet dus niet tot een werkelijke vermindering van de fiscale bonus, maar tot een verdeling tussen de Britse en de Nederlandse fiscus van het bedrag van een deel van het belastingvoordeel.

37. Indien dit zo is, moet de belasting over dit belastingkrediet naar mijn mening niet worden beschouwd als bronbelasting op de winst uit deelname in een vennootschap, maar alleen als een ? overigens verbazend ingewikkelde ? wijze van berekening van het belastingkrediet, dat wil zeggen van een voordeel dat, zoals gezegd, vooral bedoeld is om dubbele economische belasting te verminderen, buiten hetgeen al geschiedt door het verbod op bronbelasting.

38. Ik kom tot de slotsom dat het Hof de eerste vraag aldus moet beantwoorden, dat de 5 %-belasting als bedoeld in artikel 10, lid 3, sub a, ii, van de DTC, een onder artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435 vallende bronbelasting op door een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij uitgekeerde winst is voorzover deze op dividenden drukt, maar niet voorzover deze op het belastingkrediet drukt.

B ? De tweede vraag

39. Bij de tweede vraag lopen de standpunten van de betrokkenen uiteen. Enerzijds is Océ van mening dat de 5 %-belasting van artikel 10, lid 3, sub a, van de DTC geen rechtvaardiging kan vinden, zelfs niet in artikel 7, lid 2, van de richtlijn. Anderzijds betogen het Verenigd Koninkrijk, de Italiaanse Republiek en de Commissie dat deze belasting, hoewel deze een bronbelasting is die in beginsel in strijd is met artikel 5, lid 1, niettemin verenigbaar is met het doel van de richtlijn en gerechtvaardigd is in de zin van artikel 7, lid 2, van de richtlijn als integrerend onderdeel van een verdragsregeling die bedoeld is om dubbele economische belasting te verminderen.

40. Ter ondersteuning van haar standpunt betoogt Océ vooral, dat de litigieuze belasting onder geen van de in andere bepalingen van de richtlijn uitdrukkelijk vastgestelde uitzonderingen valt en, voorzover hier relevant, ook niet gerechtvaardigd is op grond van artikel 7, lid 2. Zoals advocaat-generaal Alber in punt 41 van zijn conclusie in de reeds aangehaalde zaak C-294/99 heeft verklaard, blijft niet elke regeling van een overeenkomst inzake dubbele belasting tussen lidstaten van de Gemeenschap onverlet, maar geldt dit alleen voor de bepalingen die concreet strekken tot voorkoming van dubbele belasting. In het onderhavige geval heeft echter de 5 %-belasting, die een bronbelasting op zowel het bedrag van de dividenden als op het belastingkrediet vormt, juist tot gevolg dat deze dubbele belasting ontstaat of wordt vergroot.

41. Vervolgens stelt Océ dat zelfs indien deze belasting een neutrale werking zou hebben, voorzover het mogelijk is de betaalde Britse belasting af te trekken van de aan de Nederlandse fiscus op grond van artikel 22 van de DTC verschuldigde inkomstenbelasting, niet kan worden

gesteld dat artikel 10, lid 3, sub a, van de DTC op zichzelf tot doel heeft, een dubbele belasting tegen te gaan. Zelfs onder dit aspect vindt de bepaling geen rechtvaardiging in artikel 7 van de richtlijn.

42. Ook kan niet worden gesteld dat artikel 10, lid 3, van de DTC, in zijn geheel beschouwd [...] bepalingen betreffende de betaling van belastingkredieten aan de gerechtigde tot de dividenden in de zin van artikel 7, lid 2, van de richtlijn omvat, aangezien dit artikel, zoals reeds gezegd, niet bedoeld is om de toepassing van onverschillig welke bepaling van de overeenkomst betreffende de betaling van belastingkredieten onverlet te laten, maar alleen van die welke juist bedoeld zijn om dubbele belasting te voorkomen. Deze uitlegging strookt bovendien met het in de rechtspraak van het Hof voorgeschreven vereiste om artikel 7 strikt uit te leggen. (8)

43. Zoals ik reeds heb aangegeven, nemen het Verenigd Koninkrijk, de Commissie en de Italiaanse regering het tegenovergestelde standpunt in. Naar hun mening valt de heffing van een bronbelasting op basis van artikel 10, lid 3, sub a, ii, van de DTC in wezen onder de ontheffing van artikel 7, lid 2, van de richtlijn omdat deze belasting niet op zichzelf moet worden beschouwd, maar als een essentieel element van een systeem dat in zijn totaliteit hetzelfde doel nastreeft als de richtlijn.

44. Van deze twee voorgestelde uitleggingen van artikel 7 van de richtlijn heeft de tweede mijn uitgesproken voorkeur, en wel om de volgende redenen.

45. In de eerste plaats moet artikel 10, lid 3, van de DTC, zoals wordt opgemerkt door het Verenigd Koninkrijk, hierbij ondersteund door de Commissie, in zijn geheel worden gelezen en niet bepaling per bepaling.

46. Vooral moeten naar mijn oordeel de bepalingen sub c, die de verlening van een belastingkrediet bij de Engelse fiscus voorschrijven, en sub a, die het bedrag ervan vaststellen door het tot 5 % te beperken, in hun geheel worden bekeken. Alleen op die manier kan het doel van een regeling, zoals die welke is ingesteld door de overeenkomst, die een belastingkrediet toekent aan een buitenlandse vennootschap die anders geen aanspraak op grond van het gemeenschapsrecht zou hebben, goed worden begrepen. Het gaat om een regeling die, in overeenstemming met de doelstelling van de richtlijn op gemeenschapsniveau, juist tot doel heeft de gevolgen van een dubbele economische belasting als gevolg van verschillende belastingstelsels in twee verdragsluitende staten te verminderen.

47. Maar dat is nog niet alles. Hetzelfde artikel 10, lid 3, van de DTC moet niet op zich worden beschouwd, maar in het licht van artikel 22, lid 2, sub c, van de DTC. Zoals wij in bovenstaande punten 14 en 36 reeds hebben gezien, verplicht laatstgenoemde bepaling de Nederlandse fiscus tot het erkennen van een belastingkrediet ten gunste van de Britse moedermaatschappij, dat overeenkomt met het door haar betaalde bedrag in de zin van artikel 10, lid 3, sub a, van de DTC. Daarom is de in artikel 10, lid 3, sub a, van de DTC voorgeschreven belasting, ook voorzover zij op dividenden drukt, uit fiscaal oogpunt neutraal en leidt deze, wederom overeenkomstig de doelstellingen van de richtlijn, niet tot een dubbele economische belasting.

48. Ook moet er, afgezien van bovengenoemde bepalingen van artikel 22 van de DTC, van worden uitgegaan dat de matiging van de dubbele belasting hoger zou uitvallen indien de 5 %-belasting niet werd toegepast. Zelfs wie deze gedachtegang zou volgen, zou ? net als het Verenigd Koninkrijk en de Italiaanse regering ? toch moeten toegeven dat de richtlijn geen volledige opheffing van dubbele belasting en evenmin een matiging ervan tot een vooraf vastgesteld minimum voorschrijft, zodat de begrenzing van de positieve uitwerking van het belastingkrediet niet in strijd met de richtlijn kan worden geacht.

49. Tot slot voeg ik hieraan toe dat een opvatting zoals die door Océ naar voren is gebracht, aan artikel 7, lid 2, uiteindelijk iedere betekenis zou ontnemen. Het zou namelijk geen enkele zin hebben om de toepassing van de verdragsbepalingen die gericht zijn op de vermindering van dubbele economische belasting uitsluitend onverlet te laten indien deze volkomen voldoen aan de materiële bepalingen van de richtlijn; aldus uitgelegd zou artikel 7, lid 2, totaal overbodig zijn.

50. Om de bovenstaande redenen kom ik tot de slotsom dat het Hof de tweede vraag aldus moet beantwoorden, dat de 5 %-belasting bedoeld in artikel 10, lid 3, sub a, ii, van de DTC, op grond

van artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435 ook met die richtlijn verenigbaar is voor het deel dat als een bronbelasting moet worden aangemerkt.

C ? De derde vraag

51. Met de derde vraag, die vanzelfsprekend subsidiair wordt gesteld, wenst de verwijzende rechter te vernemen of richtlijn 90/435 ongeldig is wegens schending van een wezenlijk vormvoorschrift voorzover in artikel 7, lid 2, ervan wordt bepaald dat nationale belastingen die in beginsel in strijd zijn met het verbod op bronbelasting krachtens artikel 5, lid 1, van de richtlijn, onverlet worden gelaten.

52. Alle betrokkenen stellen een ontkennend antwoord op deze vraag voor, behalve Océ, die de richtlijn op dit punt ongeldig acht wegens gebrek aan motivering en omdat het Economisch en Sociaal Comité en het Parlement niet zijn geraadpleegd.

53. Volgens Océ vertoont de richtlijn in de eerste plaats een motiveringsgebrek ten aanzien van artikel 7, lid 2, aangezien in geen enkel punt van de considerans sprake is van een dergelijke afwijkende hypothese, hetgeen bij de andere, eveneens afwijkende bepalingen in de richtlijn wel het geval is.

54. Wat de tweede grond betreft, betoogt Océ dat artikel 7 van de richtlijn in haar oorspronkelijke versie uitsluitend doelde op de consolidatie van de winst en dat deze bepalingen in de definitieve versie zijn geschrapt. Het advies van het Parlement en het Economisch en Sociaal Comité is evenwel slechts ingewonnen over de oorspronkelijke versie en niet over de definitieve versie. Dit komt neer op een schending van wezenlijke vormvoorschriften, aangezien de tussen beide versies aangebrachte wijzigingen niet van ondergeschikt belang zijn en beide organen daarom een tweede maal hadden moeten worden geraadpleegd.

55. Hierover merk ik meteen op dat de richtlijn naar mijn oordeel geen wezenlijke vormfout vertoont die bestaat in een motiveringsgebrek of niet-raadpleging van het Parlement en het Economisch en Sociaal Comité.

56. Over het eerste element merk ik in het algemeen op dat het Hof altijd heeft verklaard dat de omvang van de motiveringsplicht afhangt van de aard van de betrokken handeling, en dat bij handelingen van algemene strekking in de motivering kan worden volstaan met een vermelding van het geheel der omstandigheden die tot de vaststelling van de handeling hebben geleid, en van de algemene doelstellingen ervan. Indien het door de instelling nagestreefde doel, wat het wezenlijke betreft, uit de betwiste handeling blijkt, zou het te ver gaan om voor elke technische keuze een specifieke motivering te verlangen. (9)

57. In het onderhavige geval komt het mij voor dat het Verenigd Koninkrijk, de Commissie en de Raad er terecht op hebben gewezen dat de richtlijn het algemene doel duidelijk weergeeft, namelijk de fiscale neutraliteit van de grensoverschrijdende uitkering van winsten, en dat deze vaststelling zich ook uitstrekt tot het voorbehoud inzake verdragsbepalingen met hetzelfde doel, namelijk artikel 7, lid 2, van de richtlijn.

58. Wat de niet-raadpleging van het Parlement en het Economisch en Sociaal Comité betreft, moet er volgens vaste rechtspraak weliswaar van uit worden gegaan dat het vereiste dat het Parlement in de door het Verdrag voorziene gevallen in de loop van de wetgevingsprocedure wordt geraadpleegd, [impliceert] dat steeds een nieuwe raadpleging moet volgen wanneer de uiteindelijk vastgestelde regeling, in haar geheel beschouwd, wezenlijk afwijkt van die waarover het Parlement reeds werd geraadpleegd. (10)

59. Net als de Commissie, de Raad en de regering van het Verenigd Koninkrijk ben ik echter van mening dat de richtlijn door de opname van artikel 7, lid 2, in de huidige versie niet wezenlijk verandert, maar dat daarmee alleen een technische aanpassing in het kader van de structuur van de richtlijn is doorgevoerd, die het mogelijk moet maken om specifieke nationale regelingen onverlet te laten voorzover zij met het doel van de richtlijn overeenkomen. Ook in het licht van de door mij voorgestelde antwoorden op de eerdere vragen, meen ik daarom te kunnen stellen dat voor een dergelijke wijziging geen tweede standpuntbepaling van het Parlement en het Economisch en Sociaal Comité nodig is.

60. Ik kom dan ook tot de slotsom dat bij onderzoek van de derde prejudiciële vraag niet is

gebleken van vorm- of procedurefouten die de geldigheid van artikel 7, lid 2, van de richtlijn kunnen aantasten.

IV ? Conclusie

61. Gezien het bovenstaande, geef ik het Hof in overweging, de door de Special Commissioner voorgelegde vragen als volgt te beantwoorden:

1) De 5 %-belasting als bedoeld in artikel 10, lid 3, sub a, ii, van de op 7 november 1980 in Den Haag tussen het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en het Koninkrijk der Nederlanden gesloten overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten, is een bronbelasting op door een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij uitgekeerde winst, die onder artikel 5, lid 1, van richtlijn 90/435 van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, valt voorzover zij op dividenden drukt, maar niet voorzover zij op het belastingkrediet drukt.

2) Een dergelijke belasting is op grond van artikel 7, lid 2, van richtlijn 90/435 ook met die richtlijn verenigbaar voor het deel dat als een bronbelasting moet worden aangemerkt.

3) Bij onderzoek van de derde prejudiciële vraag is niet gebleken van vorm- of procedurefouten die de geldigheid van artikel 7, lid 2, van de richtlijn kunnen aantasten.

1 – Oorspronkelijke taal: Italiaans.

2 – PB L 225, blz. 6.

3 – Arrest van 8 juni 2000, Epson Europe (C-375/98, Jurispr. blz. I-4243, punt 23), en in soortgelijke bewoordingen arrest van 4 oktober 2001, Athinaïki Zythopoia (C-294/99, Jurispr. blz. I-6797, punten 28 en 29).

4 – Arrest Athinaïki Zythopoia, reeds aangehaald, punt 27.

5 – Reeds aangehaald, punt 7.

6 – Volgens verzoekster in het hoofdgeding volgt dit in wezen uit het arrest Epson Europe, reeds aangehaald, punt 23, en uit de conclusie van advocaat-generaal Cosmas in die zaak, punt 48.

7 – Ik wijs erop dat in dit specifieke geval de Engelse fiscus voor een ACT-betaling van ongeveer 4,348 miljoen GBP die Océ UK aan hem heeft verricht, aan Océ NV een belastingkrediet van ongeveer 1,4 miljoen heeft toegekend, verminderd met de betwiste 5 %-belasting. De belastingdruk op de groep als gevolg van de Britse vennootschapsbelasting werd aldus met ongeveer een derde verminderd.

8 – Zie arresten van 19 november 1998, Verenigd Koninkrijk/Raad (C-150/94, Jurispr. blz. I-7235, punten 25 en 26), en 7 november 2000, Luxemburg/Parlement en Raad (C-168/98, Jurispr. blz. I-9131, punt 62).

9 – Zie arresten van 19 november 1998, Verenigd Koninkrijk/Raad (C-150/94, Jurispr. blz. I-7235, punten 25 en 26), en 7 november 2000, Luxemburg/Parlement en Raad (C-168/98, Jurispr. blz. I-9131, punt 62).

10 – Zie met name arresten van 10 juni 1997, Parlement/Raad (C-392/95, Jurispr. blz. I-3213, punt 15), en 11 november 1997, Eurotunnel (C-408/95, Jurispr. blz. I-6315, punt 46).