FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED

fremsat den 6. april 2006 [1]

I — Indledning

1. Under den foreliggende præjudicielle sag rejser Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (underretten i Gent, Belgien) spørgsmålet, om det er i strid med artikel 56 EF, at en medlemsstat som Belgien beskatter udbytte fra hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber med den samme sats uden at tage hensyn til den kildeskat, der er opkrævet i en anden medlemsstat af de sidstnævnte selskaber.

2. Dette rejser på ny spørgsmålet om anvendelsesområdet for forbuddet i artikel 56 EF mod restriktioner for kapitalbevægelser i forbindelse med beskatning af udbytte, og indirekte spørgsmålet, om forbuddet i denne traktatbestemmelse som sådan forpligter medlemsstaterne til at undgå juridisk dobbeltbeskatning (dvs. beskatning af samme indkomst to gange hos samme skattepligtige).

II — Retsforskrifter

A — *Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Frankrig og Belgien: baggrund og relevante bestemmelser*

3. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen anvendte Frankrig en ordning for beskatning af udbytte, hvorefter der blev givet et »nedslag« (»imputation«) (dvs. at den opkrævne selskabsskat blev helt eller delvis fratrukket i den indkomstskat, som aktionæren skulle betale af udbyttet, ved ydelse af en såkaldt »*avoir fiscal*« — en skattegodtgørelse — til aktionærerne). Ordningen som sådan havde til formål at nedsætte den økonomiske dobbeltbeskatning, dvs. beskatningen af samme indkomst to gange hos forskellige skattepligtige. En sådan ordning er forskellig fra systemer, der anvendes for beskatning af udbytte »efter indtægtskategori« (der opkræves selskabs-

1 — Originalsprog: engelsk.

skat af selskabets fortjeneste, men udbyttet beskattes som en særskilt indkomstkategori, hvilket indebærer en vis nedsættelse af den økonomiske dobbeltbeskatning), fra de »klassiske« systemer for beskatning af udbytte (der opkræves selskabsskat af selskabets fortjeneste, og det udloddede overskud beskattes en gang til hos aktionæren, hvilket indebærer, at den økonomiske dobbeltbeskatning ikke lempes), og fra systemer med »skattefritagelse« (indkomsten fra udbyttet fritages for indkomstskat, hvilket indebærer, at der ikke sker nogen økonomisk dobbeltbeskatning) [2].

4. Artikel 15, stk. 3, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Frankrig og Belgien af 10. marts 1964, med senere ændringer (herefter »den fransk-belgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst«), bestemmer, at udbytte, som udbetales af et selskab, der er etableret i Frankrig, og som ville give ret til en skattegodtgørelse (»*avoir fiscal*«), såfremt det tilkom hjemmehørende i Frankrig, også giver fysiske personer, der er bosat i Belgien, ret til denne skattegodtgørelse efter fradrag af en kildeskat på 15% af bruttoudbyttet, som består i det udloddede udbytte forhøjet med skattegodtgørelsen.

5. Artikel 19A, stk. 1, andet afsnit, i den belgisk-franske dobbeltbeskatningsoverenskomst bestemmer, at når et selskab, som er hjemmehørende i Frankrig, udbetaler udbytte til en hjemmehørende i Belgien, som ikke er et selskab, der har 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 kildeskat, 1) dels med den kildeskat (»*précompte mobilier*«), som opkræves til den normale sats, 2) dels en fast procentsats af den udenlandske skat (»*quotité forfaitaire d'impôt étranger*« eller »QFIE«), som kan fradrages efter de regler herfor, der gælder i belgisk ret, forudsat denne procentsats ikke er lavere end 15% af nettobeløbet.

B — *Gældende bestemmelser i den belgiske skattelovgivning*

6. På tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen anvendte Belgien et system for beskatning af udbytte »efter indtægtskategori« af den karakter, jeg har forklaret ovenfor. Således afviger artikel 171 i Code des impôts 1992 (CIR92) (den belgiske lov om indkomstbeskatning for 1992) fra den normale ordning for indkomstbeskatning af fysiske personer, der gælder i Belgien (hvorefter alle indkomster lægges sammen og beskattes progressivt) og fastsætter to forskellige skatteprocenter for bestemte indkomstgrupper. Navnlig bestemmer artikel 171, at der som hovedregel [3] opkræves en særskat på 25% af udbyttet.

2 — Se endvidere Kommissionens meddelelse til Rådet, Europa-Parlamentet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg om »beskatning af udbytte hos fysiske personer i det indre marked«, KOM(2003) 810 endelig, og mit forslag til afgørelse af 23.2.2006 i sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, der endnu verserer for Domstolen, punkt 4-7.

3 — Med undtagelse af udbytte, som er omfattet af artikel 269, stk. 2 og 3, i CIR 1992.

7. Artikel 285 i CIR92 bestemte bl.a., at hvad angår udbytte gjaldt fradraget af en bestemt procentsats af den udenlandske skat kun for udbytte, som udloddes eller tildeles af investeringsselskaber.

III — De faktiske omstændigheder og det forelagte spørgsmål

8. Ægteparret Mark Kerckhaert og Bernadette Morres var på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen bosat i Belgien og som sådan globalt skattepligtige i Belgien af alle deres indkomster, herunder indkomst fra aktieudbytte.

9. I 1995 og 1996 fik de udbetalt aktieudbytte fra selskabet Eurofers SARL, som er hjemmehørende i Frankrig, hvorved de franske skattemyndigheder godskrev dem en skattegodtgørelse (*avoir fiscal*) af dette udbytte. I overensstemmelse med artikel 15, stk. 3, i den fransk-belgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst blev denne skattegodtgørelse behandlet som en indkomst fra udbytte, hvori blev fratrukket den franske kildeskat på 15%. Efter fradraget af kildeskatten udgjorde skattegodtgørelsen 34 566 204 BEF (856 873,81 EUR) i 1995 og 7 137 702 BEF (177 831,43 EUR) i 1996. Der blev ikke opkrævet nogen *précompte mobilier* af denne indkomst.

10. Ved opgivelsen af denne indkomst i deres selvangivelse for 1996 og 1997 rejste ægteparret Kerckhaert-Morres, i et bilag til selvangivelsen, krav om fradrag af en QFIE (i henhold til artikel 19A, stk. 1 og 2, i den fransk-belgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst) på 15%.

11. Nævnte indkomst blev beskattet med en sats på 25% i henhold til artikel 171 i CIR92. Der blev ikke fradraget nogen QFIE.

12. Ægteparret Kerckhaert-Morres anfægtede den afgørelse herom, der blev truffet af de belgiske skattemyndigheder (Gewestelijke Directie Antwerpen I), ved Rechtbank van Eerste Aanleg, Gent, bl.a. med den begrundelse, at den var i strid såvel med artikel 19A, stk. 1 og 2, i den fransk-belgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst som med artikel 56 EF.

13. Ved kendelse af 1. december 2004 har Rechtbank van Eerste Aanleg forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»Skal artikel 56, stk. 1, EF (på tidspunktet for de faktiske omstændigheder EF-traktatens artikel 73B, 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, gives nedslag for kildeskat, der er opkrævet i de andre medlemsstater?«

IV — Gennemgang

14. Indledningsvis skal jeg bemærke, at den nationale rets spørgsmål kun vedrører de pågældende belgiske lovbestemmelsers forenelighed med artikel 56 EF og ikke med artikel 43 EF. Det fremgår ikke klart af forelæggelseskendelsen, hvilken karakter ægteparret Kerckhaert-Morres' aktieandel i Eurofers havde på det pågældende tidspunkt. Jeg skal dog anføre, som det fremgår af Domstolens faste praksis, at en skattepligtig, som er bosat i en medlemsstat, og som er indehaver af en kapitalandel i et selskab i en anden medlemsstat, der giver ham »en sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet, at han kan træffe afgørelse om dets drift«, udøver sin etableringsret i artikel 43 EF's forstand [4]. Det tilkommer den nationale ret at afgøre, om sagsøgerne i hovedsagen opfylder denne betingelse. Hvis ikke det er tilfældet, må alene de omtvistede lovbestemmelsers forenelighed med artikel 56 EF vurderes.

15. Efter min opfattelse bør der dog i den foreliggende sag anvendes de samme principper ved gennemgangen såvel hvad angår anvendelsen af artikel 43 EF som artikel 56 EF. Selv om jeg nedenfor hovedsagelig behandler spørgsmålet om de omtvistede belgiske lovbestemmelsers forenelighed med artikel 56 EF (som er det spørgsmål, der er rejst af den nationale ret), gælder de samme betragtninger derfor i forbindelse med artikel 43 EF.

16. Spørgsmålet er, om Belgien handler i strid med artikel 56 EF ved at anvende en ensartet skatteprocent på 25 på alle de former for udbytte, som oppebæres af personer, der er bosat i Belgien, uanset fra hvilken kilde de hidrører, hvilket i den foreliggende sag indebærer, at der gives afslag på at tage hensyn til den kildeskat på 15%, der er opkrævet i den stat, hvorfra udbyttet hidrører, nemlig Frankrig.

17. Domstolen har fulgt den faste praksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten [5]. Som jeg anførte i mit forslag til

4 — Jf. dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 22, og mit forslag til afgørelse af 23.2.2006 i sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT GroupLitigation, nævnt i fodnote 2, punkt 26-30.

5 — Jf. f.eks. dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis.

afgørelse i sagen Test Claimants in the ACT Group Litigation og Test Claimants in the FII Group Litigation [6], tilsidesættes artikel 43 EF og 56 EF, hvis den forskellige behandling, som den pågældende medlemsstat anvender over for sine skattepligtige, ikke er en direkte og logisk følge af, at der på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin kan påhvile dem andre skattemæssige forpligtelser i grænseoverskridende situationer end i rent interne situationer.

18. Med andre ord forbyder disse traktatbestemmelser restriktioner for den frie etableringsret og de frie kapitalbevægelser, såfremt de går videre end de restriktioner, som er en uundgåelig følge af, at skattesystemerne er nationale, medmindre restriktionerne er berettigede og proportionelle [7]. Det indebærer navnlig, at en ufordelagtig skattemæssig behandling kun omfattes af traktatens bestemmelser om fri bevægelighed, såfremt den beror på en direkte eller skjult forskelsbehandling som følge af bestemmelser, der gælder inden for samme retsorden og ikke alene beror på forskelle eller en fordeling af beskatningskompetencen mellem to eller flere medlemsstaters skattesystemer, eller som skyldes, at der findes flere nationale skatteforvaltninger [8].

19. Dette princip indebærer i det væsentlige, at en medlemsstat, der (som hjemstat) udøver sin kompetence til globalbeskatning, skal behandle hjemmehørende personers indkomst fra kilder i udlandet i overensstemmelse med den måde, hvorpå den har fordelt beskatningsgrundlaget. Hvis medlemsstaten har fordelt beskatningsgrundlaget således, at det omfatter udenlandsk indkomst — dvs. at denne betragtes som skattepligtig indkomst — må den ikke forskelsbehandle udenlandsk og indenlandsk indkomst [9]. Navnlig må medlemsstatens lovgivning ikke medføre, at udenlandsk indkomst behandles mindre fordelagtigt end indenlandsk indkomst. Hvis f.eks. en hjemstat vælger at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af sine hjemmehørendes udbytte, skal den indrømme samme lempelse for udenlandsk som for indenlandsk udbytte og i den forbindelse tage hensyn til den herfor i udlandet betalte selskabsskat [10].

20. I den foreliggende sag var ægteparret Kerckhaert-Morres på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen bosat i Belgien, hvorfor Belgien handlede i sin egenskab af hjemstat, da den udøvede sin beskatningskompetence over for dem.

6 — Forslag til afgørelser i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 32 ff., og forslag til afgørelse af 6.4.2006 i sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, der endnu verserer for Domstolen, punkt 37 ff.

7 — En mere indgående behandling af dette spørgsmål er givet i punkt 31-54 i mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (nævnt ovenfor i fodnote 2).

8 — Ibidem, punkt 55.

9 — Ibidem, punkt 58.

10 — Ibidem, punkt 58. Jf. dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, og af 15.7.2004, sag C-315/02, Lenz, Sml. I, s. 7063.

21. Det fremgår klart, at de omhandlede belgiske retsforskrifter ikke direkte forskelsbehandler udenlandsk og indenlandsk udbytte; ifølge artikel 171 i CIR blev der opkrævet en særlig indkomstskat på 25% af alt udbytte [11]. Jeg skal tilføje, at i modsætning til, hvad der gjaldt i Manninen-, Verkooijen- og Lenz-sagerne [12], har Belgien ikke i den foreliggende sag valgt at lempe økonomisk dobbeltbeskatning af indenlandsk udbytte uden at indrømme den samme lempelse for udenlandsk udbytte. Efter det system med beskatning af udbytte efter indtægtskategori, som anvendes af Belgien, opkræves der derimod en selskabsskat af selskabers udbytte, og udbyttet (såvel indenlandsk som udenlandsk) pålægges en ekstraskat inden for den særskilte indkomstkategori.

22. Hermed er spørgsmålet, om den belgiske lovgivning indebærer en indirekte forskelsbehandling, dog endnu ikke afgjort — altså spørgsmålet, om den på trods af, at den retligt set indeholder de samme regler for udenlandsk udbytte, dog i praksis virker diskriminerende. Sagt med andre ord er spørgsmålet, om reglerne indebærer restriktioner for de frie kapitalbevægelser, som går videre end de uundgåelige restriktioner, der beror på, at skattesystemerne er nationale.

23. På dette punkt har ægteparret Kerckhaert-Morres gjort gældende, at den samlede skat af udbytte fra Frankrig reelt er større end den tilsvarende skat af udbytte fra Belgien, da der opkræves en kildeskat på 15% af det førstnævnte udbytte (i Frankrig) og derefter den almindelige belgiske udbytteskat på 25%. Efter sagsøgerne i hovedsagens opfattelse udgør dette en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som er i strid med artikel 56 EF.

24. Af de grunde, jeg skal angive i det følgende, finder jeg ikke, at dette argument er overbevisende.

25. For det første finder jeg slet ikke, at der efter de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag er grundlag for den argumentation, at virkningen af den belgiske skatteordning, når den sammenholdes med den franske skatteordning, som den anvendes i kombination med, er, at en person, som er bosat i Belgien, og som modtager udbytte fra franske selskaber, behandles mindre fordelagtigt end en person, der er bosat i Belgien, og som modtager tilsvarende udbytte fra belgiske selskaber. Det er snarere det modsatte, der er tilfældet. Forholdet er nemlig det, at udbytte, der udbetales af et selskab, som er hjemmehørende i Frankrig, og som ville give ret til en *avoir fiscal* (en skattegodtgørelse), hvis det blev oppebåret af

11 — Hvad angår udbytte i Belgien blev den endelige skat af udbytte på 25% opkrævet i form af en *précompte mobilier*, som blev tilbageholdt af det selskab, der udbetalte udbyttet. Den endelige skatteprocent for udenlandsk og indenlandsk udbytte var dog den samme.

12 — Se f.eks. dommene i de nævnte sager (nævnt ovenfor i fodnote 10).

personer, der er bosat i Frankrig, i overensstemmelse med artikel 15, stk. 3, i den fransk-belgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst også giver ret til en sådan godtgørelse for personer, som er bosat i Belgien. Den *avoir fiscal*, som blev ydet af Frankrig, og som udgjorde en del af den franske ordning for nedslag i skatten med henblik på at nedsætte den dobbelte økonomiske beskatning af udbytte, udgjorde 50% af det udloddede udbytte. Selv om det udloddede udbytte og den pågældende *avoir fiscal* begge var underlagt en kildeskat på 15% i Frankrig, var den faktiske virkning af transaktionen efter den franske ordning derfor, at den i Belgien bosatte aktionær modtog et større beløb, når udbyttet hidrørte fra Frankrig, end når et udbytte af nøjagtig samme størrelse blev udloddet af et belgisk selskab. Dette kan illustreres på følgende måde for at anvende det eksempel, som den belgiske regering har givet:

	Udbytte fra franske selskaber	Udbytte fra belgiske selskaber
Bruttoudbytte	1 000,00	1 000,00
15% kildeskat i Frankrig	– 150,00	
	850,00	
50% avoir fiscal	500,00	
15% kildeskat i Frankrig	– 75,00	
	425,00	
Samlet beløb hvoraf opkræves en belgisk udbytteskat på 25%	1 275,00	1 000,00
Belgisk udbytteskat på 25%	– 318,75	– 250,00
Nettoudbytte efter skat	956,25	750,00

26. Det fremgår klart af denne tabel, at personer, som er bosat i Belgien, og som modtager udbytte fra franske selskaber, ikke stilles ringere end dem, som modtager udbytte fra belgiske selskaber. Tværtimod er virkningen af den kombinerede anvendelse af den franske og belgiske skatteordning, at de alt i alt stilles bedre. Der foreligger derfor ikke nogen forskelsbehandling eller restriktion i artikel 56 EF's forstand. Den foreliggende sag er snarere en god illustration af de farer, som er forbundet med kun at vurdere en privat økonomisk aktørs virksomhed på grundlag af én medlemsstats lovgivning eller kun et aspekt af denne lovgivning i forbindelse med bedømmelsen af, om en medlemsstats lovgivning er i overensstemmelse med traktatens bestemmelser om fri bevægelighed. Ved anvendelsen af en sådan fremgangsmåde risikerer man at fejlvurdere den reelle økonomiske sammenhæng, som den pågældende aktør opererer inden for, og den overordnede ligevægt, som er opnået mellem hjem- og kildestaten ved fordelingen af beskatningskompetencen [13].

27. Selv om den faktiske — og gunstige — virkning af de gældende lovbestemmelser for ægteparret Kerckhaert-Morres efter min opfattelse er afgørende efter de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, skal jeg gøre følgende supplerende bemærkning.

28. Hvis det franske system ikke havde indeholdt nogen bestemmelser om den *avoir fiscal*, som tilkommer personer, der er bosat i Belgien, og som modtager udbytte fra franske selskaber, ville dette, alt andet lige, have medført en dobbelt juridisk beskatning af sådanne bosiddende og muligvis have medført en større samlet skattebyrde for dem i forhold til personer bosat i Belgien, som modtager udbytte fra belgiske selskaber.

29. En sådan potentiel ringere stilling for personer bosat i Belgien, som modtager udbytte fra franske selskaber, ville imidlertid ikke skyldes Belgiens tilsidesættelse af traktatens bestemmelser om fri bevægelighed.

30. I denne forbindelse skal jeg minde om, at traktatens bestemmelser om fri bevægelighed ikke som sådan forpligter hjemmestater til at lempe den juridiske dobbeltbeskatning, som beror på, at beskatningsgrundlaget er opdelt mellem to medlemsstater.

31. Som jeg anførte i mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, er risikoen for juridisk dobbeltbeskatning, så længe der ikke er indgået forrangsregler mellem de pågældende stater, en uundgåelig følge af den alment accepterede metode, som gælder i international skatteret, og hvorefter beskatningskompetencen opdeles mellem staterne — hvorved der sondres mellem hjemstats-

13 — Jf. mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (nævnt ovenfor i fodnote 2), punkt 72.

beskatning (global beskatning af hjemmehørende) og kildestatsbeskatning (territorial beskatning af ikke-hjemmehørende) [14]. Ifølge fællesskabsretten henhører kompetencen til at fastsætte kriterier for beskatningskompetencen og fordelingen heraf helt og holdent hos medlemsstaterne i overensstemmelse med reguleringen heraf i den internationale skatteret. På nuværende tidspunkt findes der ingen alternative kriterier i fællesskabsretten og ikke noget grundlag for at fastsætte sådanne kriterier.

32. Således fastslog Domstolen i Gilly-dommen, efter at have udtalt, at en fordeling af den skattemæssige kompetence på grundlag af nationalitet ikke som sådan kan anses for at udgøre forskelsbehandling, at dette beror på »de kontraherende parters kompetence til med henblik på at undgå dobbeltbeskatning at fastlægge kriterierne for deres respektive beskatningsbeføjelser [under hensyn til, at] der ikke og navnlig ikke i medfør af traktatens artikel [293], andet led, på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at forene eller harmonisere reglerne. Medlemsstaterne kan hensigtsmæssigt med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen støtte sig på international praksis og på den af OECD udarbejdede modelkonvention [...]« [15]. Domstolen har siden hen bekræftet disse betragtninger, bl.a. i D-dommen [16].

14 — Jf. mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (nævnt ovenfor i fodnote 2), punkt 48 ff.

15 — Dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 30 og 31. Jf. endvidere dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain, Sml. I, s. 6161, præmis 57.

16 — Dom af 5.7.2005, sag C-376/03, D, Sml. I, s. 5821,, præmis 50-53.

33. Da den almindeligt accepterede regel i international skatteret for forrang i forbindelse med beskatningen principielt er »kildestatens ret« (dvs. at kildestaten har forrang hvad angår retten til beskatning af indkomster fra kildestaten), i det omfang den juridiske dobbeltbeskatning skal lempes, er dette generelt et spørgsmål, der henhører under hjemstaten. Det er denne stat, der må vælge, om og hvorledes den vil foretage en sådan lempelse [17] — f.eks. ved at anvende en fritagelses- eller godtgørelsesmetode [18].

34. I så henseende bemærkede Domstolen i Gilly-sagen, at traktatens bestemmelser om fri bevægelighed ikke forpligter en medlemsstat til at lempe dobbeltbeskatningen:

»Selv om afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet [...] er et af traktatens mål, må det dog fastslås, at der hidtil, når

17 — Jf. mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (nævnt ovenfor i fodnote 2), punkt 51. Se også modeldobbeltbeskatningsoverenskomst om indkomst og formue, med kommentarer til artiklerne, OECD, Paris, s. 197, i den reviderede udgave heraf.

18 — Ved anvendelsen af fritagelsesmetoden fritager den skattepligtiges bopælsstat hjemmehørende personers indkomst fra kilder i udlandet for beskatning ud fra den betragtning, at denne indkomst allerede er beskattet i kildestaten (dvs. den stat, hvor indkomsten er erhvervet). Ved anvendelsen af godtgørelsesmetoden til undgåelse af dobbeltbeskatning beskattes den udenlandske indkomst, som erhverves af den skattepligtige, derimod i dennes bopælsstat af den pågældendes globale indkomst, inklusiv udenlandsk indkomst, men den skat, der er betalt i kildestaten, kan fradrages i den skat, som hjemstaten pålægger denne udenlandske indkomst.

bortses fra konventionen af 23. juli 1990 om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud (EFT L 225, s. 10), ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på forening eller harmonisering af bestemmelserne om afskaffelse af dobbeltbeskatning, og at medlemsstaterne ikke i medfør af traktatens artikel [293] har indgået nogen multilateral overenskomst herom« [19].

35. I samme forbindelse bemærkede Domstolen, at artikel 293, andet led, EF — hvorefter medlemsstaterne i det omfang, det er nødvendigt, indleder indbyrdes forhandlinger for til fordel for deres statsborgere at sikre afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet — ikke har direkte virkning. Denne bestemmelse angiver blot, at afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet er et af traktatens mål, men indeholder ikke nogen ubetinget forpligtelse for medlemsstaterne til at nå dette mål [20].

36. Den omstændighed alene, at en hjemstat som Belgien ikke måtte have truffet beslutning om at lempe juridisk dobbeltbeskatning af udbytte, er derfor ikke i sig selv i strid med artikel 43 EF og 56 EF, så længe denne stat ved udøvelsen af sin beskatningskompetence opfylder forpligtelsen til ikke at forskelsbehandle udbytte fra udlandet og indlandet, hvilken forpligtelse jeg har beskrevet i det foregående. Enhver forvridning af den økonomiske aktivitet som følge af en sådan beslutning beror på, at der på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin findes forskellige skattesystemer, som uundgåeligt består side om side, hvilket kan indebære ulemper for økonomiske aktører i nogle tilfælde, men fordele i andre tilfælde [21].

37. Jeg skal tilføje, at den omstændighed, at Belgien muligvis har tilsidesat sine forpligtelser efter den fransk-belgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ved at afslå et fradrag på 15% af den franske kildeskat, efter min opfattelse ikke ændrer ved denne konklusion. Det tilkommer alene den nationale ret at vurdere, om de belgiske bestemmelser er forenelige med den fransk-belgiske dobbeltbeskatningsoverenskomst, og vurdere de mulige virkninger heraf for en tilsidesættelse af national ret [22]. Det turde være overflødigt at tilføje, at lovbestemmelserne i en medlemsstat ikke nødvendigvis er i overensstemmelse med traktatens bestemmelser om fri bevægelighed, alene fordi de er i overensstemmelse med betingelserne i den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst

19 — Jf. Gilly-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 15), præmis 23. Jf. også D-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 16), præmis 50 og 51.

20 — Jf. Gilly-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 15), præmis 16.

21 — Jf. mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (nævnt ovenfor i fodnote 2), præmis 38.

22 — Jf. hertil analogt forslag til afgørelse fra generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer i Gilly-sagen (nævnt ovenfor i fodnote 15), punkt 25, hvori generaladvokaten bemærkede, at Domstolen ikke kan tage stilling til, om bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst er forenelig med fællesskabsretten, eller kan fortolke sådanne bestemmelser, der indgår i en »bilateral overenskomst på [et] område [...], hvor Fællesskabet mangler kompetence, og alene medlemsstaterne har regeludstedningskompetence«.

eller de heri opstillede krav: Ifølge Domstolens faste praksis skal medlemsstaterne ved udøvelsen af deres beskatningskompetence i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomster under alle omstændigheder overholde forbuddet mod forskelsbehandling i artikel 43 EF og 56 EF [23].

38. Jeg kan heller ikke godtage ægteparret Kerckhaert-Morres' argument om, at det følger af rentebeskatningsdirektivet, at Belgiens undladelse af at lempe den juridiske dobbeltbeskatning er i strid med artikel 56 EF [24]. Dette direktiv, hvis artikel 14, stk. 1, indeholder en udtrykkelig bestemmelse, hvorefter den medlemsstat, hvor indehaveren af de opsparede renter har bopæl, skal »sikre afskaffelsen af enhver dobbeltbeskatning, som kunne følge af opkrævningen af den i [direktivets] artikel 11 omhandlede kildeskat«, er et godt eksempel på fællesskabslovgivers udtrykkelige ophævelse af, hvad jeg andetsteds har benævnt som en »kvasirestriktion« (en fordrejning, som skyldes, at der består flere forskellige skattesystemer side om side) inden for et bestemt område af den direkte beskatning. Som jeg gjorde gældende i mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, indebærer disse kvasirestriktioner på grund af deres årsager og karakter, at de kun kan fjernes ved fællesskabslovgivers indgreb, da de i mangel af et sådant indgreb må antages at falde uden for anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om fri bevægelighed [25]. Der findes ingen fællesskabsbestemmelser, der ophæver disse kvasirestriktioner inden for det foreliggende område.

39. Som et sidste punkt skal jeg bemærke, at hvis der ikke var blevet indrømmet personer bosat i Belgien nogen fransk *avoir fiscal*, ville Frankrig under alle omstændigheder i sin egenskab af kildestat have været forpligtet til at sikre, at der, såfremt udøvelsen af dens beskatningskompetence medførte en dobbelt økonomisk beskatning af udbytte til udenlandske aktieindehavere (f.eks. når kildestaten først opkræver selskabsskat af overskud og derpå indkomstbeskatter det udloddede overskud), blev indrømmet en tilsvarende skattelempelse for sådant udbytte som for udbytte udbetalt til personer bosat i Frankrig. Dette følger af princippet om, at kildestaten skal indrømme ikke-hjemmehørende samme skattemæssige fordele som dem, den indrømmer hjemmehørende, såfremt den i øvrigt udøver den samme beskatningskompetence over for de to grupper [26].

23 — Jf. f.eks. domskonklusionen i dommen af 19.1.2006, sag C-265/04, Bouanich, Sml. I, s. 923, præmis 56, og Domstolens dom af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 93 og 94, samt Saint-Gobain-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 15), præmis 57 og 58.

24 — Rådets direktiv 2003/48/EC af 3.6.2003 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger, EUT L 157, s. 38.

25 — Jf. ovenfor, fodnote 2, punkt 38.

26 — Jf. mit forslag til afgørelse i sagenTest Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (nævnt ovenfor i fodnote 2), punkt 69 og 70, Saint-Gobain-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 15); dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig (»Avoir Fiscal«), Sml. s. 273, af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, og af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471. Som jeg anførte i ACT-sagen, har en medlemsstat i Frankrigs situation efter min opfattelse mulighed for at sikre opfyldelsen af sine forpligtelser efter traktatens bestemmelser om fri bevægelighed gennem bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst (jf. nævnte forslags punkt 70 og Domstolens dom i Bouanich-sagen (nævnt ovenfor i fodnote 23), præmis 51). Det er dog ikke holdbart at argumentere, at hjemstaten har tilsidesat sine forpligtelser ifølge dobbeltbeskatningsoverenskomsten ved ikke at lempe den relevante økonomiske dobbeltbeskatning (jf. mit forslag til afgørelse i ACT-sagen, punkt 71).

V — Forslag til afgørelse

40. Af de anførte grunde er jeg af den opfattelse, at Domstolen bør besvare det spørgsmål, som er forelagt af Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (Belgien), på følgende måde:

»Artikel 56, stk. 1, EF indeholder ikke noget forbud mod en restriktion, der beror på en bestemmelse i en medlemsstats indkomstskattelovgivning som den i hovedsagen omtvistede bestemmelse i den belgiske lovgivning, hvorefter der opkræves samme ensartede skatteprocent af udbytte fra hjemmehørende selskaber og udbytte fra selskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat, uden at der i det sidstnævnte tilfælde fradrages den kildeskat, der er opkrævet i den anden medlemsstat.«