CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL L. A. GEELHOED

van 6 april 2006 [1]

I — Inleiding

1. Met het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing wenst de Rechtbank van eerste aanleg te Gent (België) te vernemen of artikel 56 EG eraan in de weg staat dat een lidstaat — in casu België — op dividenden van in België gevestigde vennootschappen hetzelfde belastingtarief toepast als op die van niet in België gevestigde vennootschappen en in dit laatste geval geen rekening houdt met de bronheffing die in de andere lidstaat is toegepast.

2. Hiermee rijst opnieuw de vraag naar de werkingssfeer van het in artikel 56 EG neergelegde verbod van beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal met betrekking tot heffingen op dividenden, en — indirect — de vraag of het in dit artikel geformuleerde verbod als zodanig eist dat de lidstaten dubbele juridische belasting (dat wil zeggen situaties waarbij van eenzelfde belastingplichtige tweemaal belasting wordt geheven op hetzelfde inkomen) voorkomen.

II — Het rechtskader

A — *De Overeenkomst tussen België en Frankrijk tot voorkoming van dubbele belasting: achtergrond en relevante bepalingen*

3. Ten tijde van de feiten hanteerde Frankrijk het zogenaamde stelsel van „verrekening" van heffingen op dividenden (waarbij de van de vennootschap geheven belasting geheel of ten dele wordt verrekend met de inkomstenbelasting die de aandeelhouder over de dividenden verschuldigd is, door de aandeelhouder een „avoir fiscal" — belastingtegoed — toe te kennen). Het systeem beoogde daarmee dubbele economische belasting, namelijk situaties waarbij dezelfde inkomsten tweemaal worden belast bij verschillende belastingbetalers, te verminderen. Naast dit stelsel bestaan er „analytische" stelsels van heffingen op dividenden (de winst van een onderneming wordt onderworpen aan vennootschapsbelasting, maar

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

de dividenden worden belast als een afzonderlijk inkomensbestanddeel, zodat de dubbele economische belasting enigszins wordt verminderd), „klassieke" stelsels van heffingen op dividenden (de winst van de vennootschap wordt onderworpen aan vennootschapsbelasting en de uitgekeerde winst wordt bij de aandeelhouder wederom als inkomen belast, waarbij de dubbele economische belasting niet wordt verlicht), en „vrijstellingsstelsels" (het dividend is vrijgesteld van inkomstenbelasting, zodat er geen economische dubbele belasting is). [2]

4. Artikel 15, lid 3, van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk van 10 maart 1964 tot voorkoming van dubbele belasting, zoals gewijzigd (hierna: „Overeenkomst tussen België en Frankrijk"), bepaalt dat dividenden die door een vennootschap, verblijfhouder van Frankrijk, worden betaald aan een natuurlijke persoon, verblijfhouder van België, en waaraan een recht op een belastingtegoed („avoir fiscal") zou zijn verbonden indien zij door verblijfhouders van Frankrijk waren verkregen, eveneens recht geven op betaling van dit belastingtegoed na aftrek van de bronheffing, berekend tegen het tarief van 15 % op het brutodividend gevormd door het uitgedeelde dividend verhoogd met het belastingtegoed.

2 — Zie voorts de Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité — „Belasting op dividend van natuurlijke personen in de interne markt" (COM(2003) 810 def.) en mijn conclusie van 23 februari 2006 in zaak C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, aanhangig bij het Hof, punten 4-7.

5. Artikel 19, A, punt 1, tweede alinea, van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk bepaalt dat wanneer de dividenden door een in Frankrijk gevestigde vennootschap worden betaald aan een inwoner 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 („quotité forfaitaire d'impôt étranger" of „QFIE") dat onder de door de Belgische wetgeving vastgestelde voorwaarden aftrekbaar is, zonder dat dit gedeelte minder dan 15 % van het genoemde nettobedrag mag belopen.

B — *De toepasselijke Belgische belastingwetgeving*

6. In het relevante tijdvak hanteerde België een „analytisch" stelsel van heffing op dividenden in de hierboven aangegeven zin. Aldus bevat artikel 171, lid 3, WIB 92 (Wetboek op de Inkomstenbelastingen 1992) een uitzondering op de algemene Belgische regeling inzake inkomstenbelasting voor natuurlijke personen (namelijk dat het volledige inkomen wordt samengevoegd en aan progressieve belastingtarieven wordt onderworpen) en voorziet het voor sommige categorieën inkomsten in twee afzonderlijke belastingtarieven. Artikel 171 bepaalt inzonderheid dat dividenden in de regel [3] belastbaar zijn tegen een bijzondere aanslagvoet van 25 %.

3 — Met uitzondering van de in artikel 269, tweede en derde alinea, WIB 1992 genoemde dividenden.

7. Artikel 285 WIB 92 bepaalde onder meer dat met betrekking tot dividenden enkel een forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting wordt verrekend wanneer het gaat om dividenden die door beleggingsvennootschappen zijn toegekend of toegewezen.

III — De feiten en de prejudiciële vraag

8. Het in België wonende echtpaar Kerckhaert-Morres was gedurende het gehele relevante tijdvak in België onderworpen aan belastingheffing op zijn volledige wereldwijde inkomen, met inbegrip van inkomsten uit dividenden.

9. In 1995 en 1996 hebben zij dividenden verkregen van de in Frankrijk gevestigde vennootschap Eurofers S.A.R.L. en hebben de Franse belastingautoriteiten hun voor deze dividenden een belastingtegoed (*avoir fiscal*) van 50 % toegekend. Overeenkomstig artikel 15, lid 3, van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk is dit belastingtegoed aangemerkt als een dividend, dat wegens de toegepaste Franse bronheffing met 15 % is verminderd. Na de aftrek van deze bronheffing bedroeg het ontvangen belastingtegoed 34 566 204 BEF (856 873,81 EUR) voor 1995 en 7 137 702 BEF (177 831,43 EUR) voor 1996. Over dit inkomen is geen Belgische roerende voorheffing geheven.

10. In zijn inkomstenaangiften voor 1996 en 1997 heeft het echtpaar Kerckhaert-Morres dit inkomen aangegeven en in een bijlage bij de aangiften heeft het verzocht om de toepassing van het QFIE van 15 %, bedoeld in artikel 19, A, lid 1, tweede alinea, van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk.

11. Overeenkomstig artikel 171 WIB 92 is dit inkomen belast tegen 25 %. Er werd geen verrekening van een QFIE toegekend.

12. Het echtpaar Kerckhaert-Morres is tegen deze beslissing van de Belgische belastingautoriteiten (Gewestelijke Directie Antwerpen I) opgekomen bij de Rechtbank van eerste aanleg te Gent, met name op grond dat deze beslissing in strijd was met artikel 19, A, lid 1, tweede alinea, van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk alsook met artikel 56 EG.

13. Bij beslissing van 1 december 2004 heeft de Rechtbank van eerste aanleg 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 hoofde 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?

IV — Analyse

14. Vooraf wijs ik erop dat de vraag van de nationale rechterlijke instantie alleen de verenigbaarheid van de betrokken Belgische wettelijke bepalingen met artikel 56 EG, en niet met artikel 43 EG, aan de orde stelt. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt niet van welke aard het aandeelhouderschap van het echtpaar Kerckhaert-Morres in Eurofers in het relevante tijdvak was. Opgemerkt zij evenwel dat volgens vaste rechtspraak van het Hof, wanneer een in een lidstaat wonende belastingplichtige een deelneming in het kapitaal van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap heeft, die hem „een zodanige invloed op de besluiten van de vennootschap verleent" dat hij „de activiteiten ervan kan bepalen", er sprake is van de uitoefening van het recht van vestiging in de zin van artikel 43 EG. [4] Het staat aan de nationale rechterlijke instantie te beslissen of dat volgens dit criterium het geval is voor verzoekers in het hoofdgeding. Is dit niet het geval, dan moet alleen de verenigbaarheid van de betrokken wettelijke regeling met artikel 56 EG worden onderzocht.

15. In casu gelden mijns inziens voor de toepassing van de artikelen 43 EG en 56 EG evenwel dezelfde analysebeginselen. Ofschoon ik hieronder vooral de verenigbaarheid van de betrokken Belgische wettelijke regeling met artikel 56 EG zal onderzoeken (waarover de vraag van de nationale rechterlijke instantie gaat), geldt dan ook dezelfde redenering voor de toepassing van artikel 43 EG.

16. De vraag is of artikel 56 EG eraan in de weg staat dat België een algemeen belastingtarief van 25 % toepast op alle door Belgische inwoners ontvangen dividenden, ongeacht de bron ervan, en derhalve in casu weigert om de bronheffing van 15 % die in bronstaat Frankrijk op de dividenden is toegepast, in aanmerking te nemen.

17. Volgens vaste rechtspraak van het Hof behoren de directe belastingen weliswaar tot de bevoegdheid van de lidstaten, doch zijn deze niettemin verplicht, die bevoegdheid in overeenstemming met het gemeenschapsrecht uit te oefenen. [5] Zoals ik in mijn

4 — Zie arrest van 13 april 2000, Baars (C-251/98, Jurispr. blz. I-2787, punt 22), en mijn conclusie in de zaak Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, aangehaald in voetnoot 2, punten 26-30.

5 — Zie bijvoorbeeld arrest van 13 december 2005, Marks & Spencer (C-446/03, Jurispr. blz. I-10837, punt 29, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

conclusies in zaken Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation en Test Claimants in the FII Group Litigation [6] heb opgemerkt, wordt er inbreuk gemaakt op de artikelen 43 EG en 56 EG wanneer de verschillende behandeling door de betrokken lidstaat van zijn belastingplichtigen niet een rechtstreeks en logisch gevolg is van het feit dat, bij de huidige stand van ontwikkeling van het gemeenschapsrecht, verschillende fiscale verplichtingen voor personen kunnen gelden voor grensoverschrijdende en voor louter nationale situaties.

18. Met andere woorden, deze artikelen verbieden beperkingen van de vrijheid van vestiging en van het vrije verkeer van kapitaal die verder gaan dan die welke het onvermijdelijke gevolg zijn van de omstandigheid dat de belastingstelsels nationaal zijn, tenzij deze beperkingen gerechtvaardigd en evenredig zijn. [7] Dit betekent inzonderheid dat, om onder de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer te vallen, een nadelige fiscale behandeling het gevolg moet zijn van openlijke of verborgen discriminatie als gevolg van de regels van één bevoegdheid, en niet alleen van dispariteit of verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de belastingstelsels van twee of meer lidstaten of van het naast elkaar bestaan van nationale belastingdiensten. [8]

19. Ingeval een lidstaat (als woonstaat) heffingsbevoegdheid over het wereldinkomen uitoefent, impliceert dit beginsel in wezen dat deze staat het inkomen uit buitenlandse bron van zijn inwoners dient te behandelen overeenkomstig de wijze waarop de lidstaten hun heffingsgrondslag hebben verdeeld. Voor zover een lidstaat hieronder dit inkomen uit buitenlandse bron heeft opgenomen — dat wil zeggen dit als belastbaar inkomen behandelt — mag hij geen onderscheid maken tussen inkomen uit buitenlandse en uit binnenlandse bron. [9] Meer bepaald mag de wettelijke regeling van deze staat niet tot gevolg hebben dat inkomen uit buitenlandse bron minder gunstig wordt behandeld dan inkomen uit binnenlandse bron. Bijvoorbeeld, voor zover een woonstaat ervoor kiest ter zake van de dividenden van zijn inwoners verlichting van economische dubbele belasting te geven, moet hij ervoor zorgen dat dezelfde verlichting geldt voor inkomende dividenden uit buitenlandse bron als voor binnenlandse dividenden, en moet hij hierbij rekening houden met betaalde buitenlandse vennootschapsbelasting. [10]

20. Aangezien het echtpaar Kerckhaert-Morres in het relevante tijdvak in België woonde, handelde België in casu bij de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid jegens hen in zijn hoedanigheid van woonstaat.

6 — Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, aangehaald in voetnoot 2, punt 32 e.v., en conclusie van 6 april 2006 in zaak C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, arrest van 12 december 2006, aanhangig bij het Hof, punt 37 e.v.

7 — Zie voor een omstandige uiteenzetting hierover de punten 31-54 van mijn conclusie in zaak Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, aangehaald in voetnoot 2.

8 — Ibidem, punt 55.

9 — Ibidem, punt 58.

10 — Ibidem, punt 58. Zie arresten van 7 september 2004, Manninen (C-319/02, Jurispr. blz. I-7477); 6 juni 2000, Verkooijen (C-35/98, Jurispr. blz. I-4071), en 15 juli 2004, Lenz (C-315/02, Jurispr. blz. I-7063).

21. Het is duidelijk dat de betrokken Belgische bepalingen geen rechtstreekse discriminatie bevatten tussen dividenden uit buitenlandse bron en dividenden uit binnenlandse bron: overeenkomstig artikel 171 WIB gold voor alle dividenden het bijzondere inkomstenbelastingtarief van 25 %. [11] Ik voeg hieraan toe dat, anders dan in zaken zoals Manninen, Verkooijen en Lenz [12], België in dit geval niet heeft gekozen om dubbele economische belasting op dividenden uit binnenlandse bron te verlichten zonder een soortgelijke verlichting voor dividenden uit buitenlandse bron toe te kennen. Veeleer zijn onder het door België gehanteerde analytische stelsel van heffingen op dividenden de vennootschapswinsten onderworpen aan vennootschapsbelasting en de (binnenlandse en buitenlandse) dividenden als afzonderlijke inkomstencategorie onderworpen aan een aanvullende heffing.

22. Daarmee blijft evenwel de vraag open of de Belgische wettelijke regeling op een indirecte discriminatie neerkomt, namelijk of zij in de praktijk discriminerende gevolgen heeft, niettegenstaande zij rechtens op dezelfde wijze van toepassing is op dividenden uit buitenlandse bron. Met andere woorden, bevatten deze bepalingen beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal die verder gaan dan die welke het onvermijdelijke gevolg zijn van de omstandigheid dat de belastingstelsels nationaal zijn?

23. In dit verband betoogt het echtpaar Kerckhaert-Morres dat de totale belastingdruk op dividenden uit Franse bron in de praktijk groter is dan die welke op dividenden uit Belgische bron rust, aangezien op eerstgenoemde dividenden een heffing van 15 % aan de bron (in Frankrijk) is geheven, en daar bovenop de gebruikelijke Belgische heffing op dividenden van 25 % is toegepast. Zij zijn van mening dat dit een beperking van het vrije verkeer van kapitaal oplevert die in strijd is met artikel 56 EG.

24. Ik vind dit argument niet overtuigend om de hiernavolgende redenen.

25. In de eerste plaats kan ik mij — op basis van de feiten die in casu voor ons zijn aangedragen — niet voorstellen op welke wijze zou kunnen worden gesteld dat de Belgische belastingregeling in de context van de onderliggende Franse belastingregeling tot gevolg heeft dat een inwoner van België die dividenden uit Franse bron ontvangt, minder gunstig wordt behandeld dan een inwoner van België die soortgelijke dividenden uit Belgische bron ontvangt. Het tegendeel is veeleer waar. Overeenkomstig artikel 15, lid 3, van de Overeenkomst tussen België en Frankrijk geven dividenden die door een in Frankrijk gevestigde vennootschap worden betaald, en waaraan een recht op een *avoir fiscal* zou zijn verbonden indien zij door inwoners van Frankrijk zouden zijn verkregen, immers eveneens recht op dit tegoed voor personen die in België wonen. Het door Frankrijk toegekende *avoir fiscal* — als element van het Franse stelsel van verrekening met het oog op vermindering van dubbele economische belasting op dividenden — bedroeg 50 % van het uitgekeerde dividend. Hoewel het uitgekeerde dividend

11 — In het geval van dividenden uit Belgische bron werd het uiteindelijke belastingtarief van 25 % op dividenden geheven in de vorm van een roerende voorheffing die door de uitkerende vennootschap werd ingehouden. Het uiteindelijke tarief voor dividenden uit buitenlandse en uit binnenlandse bron was evenwel hetzelfde.

12 — Zie de arresten Manninen, Verkooijen en Lenz, aangehaald in voetnoot 10.

en het *avoir fiscal* door Frankrijk dus elk aan een bronheffing van 15 % zijn onderworpen, was het daadwerkelijke gevolg van de verlichting volgens het Franse stelsel dat in België wonende aandeelhouders een hoger bedrag verkregen in geval van dividenden uit Franse bron dan in geval van precies hetzelfde bedrag aan dividenden die door een Belgische vennootschap zouden zijn uitgekeerd. Dit kan als volgt worden toegelicht aan de hand van het door de Belgische regering gegeven voorbeeld.

	Dividend uit Franse bron	Dividend uit Belgische bron
Brutodividend	1 000,00	1 000, 00
15 % Franse bronheffing	– 150,00 850,00	
50 % avoir fiscal	500,00	
15 % Franse bronheffing	– 75,00 425,00	
Totaalbedrag dat aan de Belgische heffing van 25 % op dividenden is onderworpen	1 275,00	1 000,00
25 % Belgische heffing op dividenden	– 318,75	– 250,00
Nettodividend na belasting	956,25	750,00

26. Uit dit voorbeeld blijkt duidelijk dat inwoners van België die dividenden uit Frankrijk ontvangen, niet slechter af zijn in vergelijking met degenen die dividenden uit België ontvangen; het gecombineerde effect van de Franse en Belgische belastingregelingen brengt integendeel mee dat zij uiteindelijk beter af zijn. Derhalve is er geen sprake van een discriminatie of beperking in de zin van artikel 56 EG. Veeleer is het onderhavige geval een goed voorbeeld van de gevaren die kunnen ontstaan bij de beoordeling of de wettelijke regeling van een lidstaat in overeenstemming is met de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer, wanneer de situatie van een individuele marktdeelnemer in het kader van de wettelijke regeling van één staat, of in het kader van slechts één aspect van deze wettelijke regeling, wordt onderzocht. Bij een dergelijke benadering bestaat het risico dat wordt voorbijgegaan aan de economische context waarin deze marktdeelnemer actief is, en aan het globale evenwicht dat tussen de woonstaat en de bronstaat inzake de verdeling van de heffingsbevoegdheid is bereikt. [13]

27. Hoewel het reële (gunstige) effect van het wettelijke kader voor het echtpaar Kerckhaert-Morres mijns inziens doorslaggevend is voor de feiten van de onderhavige zaak, wil ik de volgende aanvullende opmerking maken.

28. Ingeval het Franse stelsel niet zou hebben voorzien in de betaling van een *avoir fiscal* aan inwoners van België die dividenden uit Frankrijk ontvangen, zou dit — *ceteris paribus* — een dubbele juridische belasting van deze inwoners tot gevolg hebben gehad, in die zin dat dit mogelijkerwijs voor hen een grotere totale belastingdruk zou hebben meegebracht ten opzichte van inwoners van België die dividenden uit België ontvangen.

29. Een dergelijk mogelijk nadeel voor inwoners van België die dividenden uit Frankrijk verkrijgen, zou evenwel niet het gevolg zijn van een schending door België van de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer.

30. In dit verband herinner ik eraan dat de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer op zichzelf de woonstaten niet verplichten om de dubbele juridische belasting te verlichten die het gevolg is van de verdeling van de belastinggrondslag over twee lidstaten.

31. Zoals ik in mijn conclusie in de zaak Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation heb opgemerkt, is een mogelijke dubbele juridische belasting, bij gebreke van voorrangregels tussen de betrokken staten, het onvermijdelijke gevolg van de in het internationale belastingrecht algemeen aanvaarde methode van de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen staten, te weten het onderscheid tussen heffing door de

13 — Zie mijn conclusie in zaak Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, aangehaald in voetnoot 2, punt 72.

woonstaat (belastingheffing over het wereldinkomen van inwoners) en heffing door de bronstaat (territoriale belastingheffing van niet-inwoners). [14] Volgens het gemeenschapsrecht ligt het recht om de heffingsbevoegdheid te verdelen en daarvoor criteria te kiezen alleen bij de lidstaten, die op dit punt het internationale belastingrecht in acht moeten nemen. Bij zijn huidige stand bevat het gemeenschapsrecht geen andere mogelijke criteria en evenmin een rechtsgrondslag om dergelijke criteria vast te stellen.

32. Aldus heeft het Hof in het arrest Gilly erkend, na erop te hebben gewezen dat de verdeling van de fiscale bevoegdheid op basis van de nationaliteit niet kan worden geacht op zichzelf een discriminatie op te leveren, dat een en ander, „[n]u tot dusver op het niveau van de Gemeenschap geen unificatie- of harmonisatiemaatregelen, met name ter uitvoering van artikel [293], tweede streepje, van het Verdrag, zijn vastgesteld, [...] immers een uitvloeisel [is] van de bevoegdheid van de overeenkomstsluitende partijen om, teneinde dubbele belastingen af te schaffen, de criteria ter verdeling van de heffingsbevoegdheid vast te stellen. Met het oog op die verdeling van de fiscale bevoegdheid is het ook niet onredelijk, dat de lidstaten zich laten leiden door de internationale praktijk en het door de OESO opgestelde modelverdrag [...]." [15] Het Hof heeft deze redenering met name bevestigd in zijn arrest D. [16]

33. Aangezien de in het internationale belastingrecht algemeen aanvaarde regel in beginsel het „recht van de bronstaat" poneert (dat wil zeggen, de bronstaat mag bij voorrang belasting heffen over het inkomen uit de bronstaat) voor zover er verlichting van dubbele juridische belasting wordt gegeven, is dit laatste in de regel dus een zaak van de woonstaat. Deze staat kan kiezen of en hoe hij in een dergelijke verlichting wil voorzien [17], bijvoorbeeld door een vrijstellings- of een creditmethode te gebruiken [18].

34. Dienaangaande heeft het Hof in het arrest Gilly geoordeeld dat de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer een lidstaat niet verplichten om dubbele belasting te verlichten:

„Ofschoon de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap [...] tot de doelstellingen van het Verdrag behoort, is tot

14 — Zie mijn conclusie in zaak Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, aangehaald in voetnoot 2, punt 48 e.v.

15 — Arrest van 12 mei 1998, Gilly (C-336/96, Jurispr. blz. I-2793, punten 30 en 31). Zie ook arrest van 21 september 1999, Saint-Gobain (C-307/97, Jurispr. blz. I-6161, punt 57).

16 — Zie arrest van 5 juli 2005, D. (C-376/03, Jurispr. blz. I-5821, punten 50-53).

17 — Zie mijn conclusie in zaak Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, aangehaald in voetnoot 2, punt 51. Zie eveneens het OESO-modelverdrag inzake dubbele heffing van inkomsten- en vermogensbelasting, met toelichting op de artikelen, OESO, Parijs, 1977, zoals gewijzigd.

18 — In het geval van de vrijstellingsmethode stelt de woonstaat van de belastingbetaler het inkomen uit buitenlandse bron van zijn inwoner vrij van belasting, op grond dat dit inkomen in de bronstaat (dat wil zeggen de staat waar het inkomen werd verdiend) reeds is belast. In het geval van de creditmethode ter voorkoming van dubbele belasting worden belastingbetalers met inkomsten uit buitenlandse bron in hun woonstaat belast over hun wereldinkomen, met inbegrip van het inkomen uit buitenlandse bron, maar mogen zij de in de bronstaat betaalde belasting in aftrek brengen op de in de woonstaat aan dat buitenlandse inkomen toe te rekenen belasting.

dusver, afgezien van het verdrag van 23 juli 1990 tot afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (PB L 225, blz. 10), op het niveau van de Gemeenschap geen enkele unificatie- of harmonisatiemaatregel tot afschaffing van dubbele belastingen vastgesteld; evenmin hebben de lidstaten ter uitvoering van artikel [293] van het Verdrag enige multilaterale overeenkomst met dat oogmerk gesloten." [19]

35. Steeds in dit verband heeft het Hof erop gewezen dat het tweede streepje van artikel 293 EG, dat bepaalt dat de lidstaten, voor zover nodig, met elkaar in onderhandeling treden ter verzekering, voor hun onderdanen, van de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap, geen rechtstreekse werking heeft. Deze bepaling noemt de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap slechts als een doelstelling van het Verdrag, die voor de lidstaten geen absolute verplichting inhoudt om dit doel te bereiken. [20]

36. Bijgevolg is de omstandigheid alleen dat een woonstaat — zoals België — niet ervoor heeft gekozen om dubbele juridische belasting op dividenden te verlichten, op zichzelf niet in strijd met de artikelen 43 EG en 56 EG, voor zover deze staat bij de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid de hierboven genoemde verplichting in acht heeft genomen, namelijk niet te discrimineren tussen buitenlandse en binnenlandse dividenden. Elke uit deze keuze voortvloeiende verstoring van de economische activiteit is het gevolg van het feit dat — bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht — verschillende belastingstelsels naast elkaar moeten bestaan, hetgeen in bepaalde gevallen nadelen voor de deelnemers aan het economisch verkeer kan meebrengen, en in andere gevallen voordelen. [21]

37. De omstandigheid dat België, door de verrekening van de Franse bronheffing van 15 % te weigeren, zijn verplichtingen krachtens de Overeenkomst tussen België en Frankrijk mogelijkerwijs niet is nagekomen, laat deze conclusie mijns inziens onverlet. De toetsing van de verenigbaarheid van de Belgische bepalingen met de Overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting en de mogelijke gevolgen van een inbreuk volgens het nationale recht, zijn louter een zaak voor de nationale rechtelijke instantie. [22] Het hoeft geen betoog dat de omstandigheid dat de wettelijke regeling van een lidstaat in overeenstemming is met, of wordt geëist door, de bepalingen van de toepasselijke overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting, op zichzelf niet betekent dat deze handelwijze in overeenstemming is met de

19 — Zie arrest Gilly, aangehaald in voetnoot 15, punt 23. Zie ook arrest D., aangehaald in voetnoot 16, punten 50 en 51.

20 — Zie arrest Gilly, aangehaald in voetnoot 15, punt 16.

21 — Zie mijn conclusie in de zaak Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, aangehaald in voetnoot 2, punt 38.

22 — Zie mutatis mutandis de opmerking van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in zijn conclusie bij het arrest Gilly, aangehaald in voetnoot 15, punt 25, dat het Hof niet bevoegd is uitspraak te doen over de verenigbaarheid met het gemeenschapsrecht van bepalingen van een verdrag tot voorkoming dubbele belasting, en dergelijke bepalingen evenmin mag uitleggen als elementen van „een bilaterale overeenkomst die is gesloten op een gebied [...] dat buiten de bevoegdheidssfeer van de Gemeenschap valt en ten aanzien waarvan de lidstaten bij uitsluiting bevoegd zijn".

verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer: volgens vaste rechtspraak van het Hof moeten de lidstaten zich bij de uitoefening van de volgens de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting verdeelde heffingsbevoegdheid niettemin houden aan het in de artikelen 43 EG en 56 EG vervatte discriminatieverbod. [23]

38. Aanvaarden kan ik evenmin het argument van het echtpaar Kerckhaert-Morres dat uit de spaarrichtlijn volgt dat het verzuim van België om dubbele juridische belasting te verhelpen, indruist tegen artikel 56 EG. [24] Deze richtlijn, waarvan artikel 14, lid 1, uitdrukkelijk eist dat de lidstaat waar de uiteindelijk gerechtigde van de spaarinkomsten woont, „ervoor [zorgt] dat het heffen van bronbelasting als bedoeld in artikel 11 [van de richtlijn] niet tot dubbele belasting [leidt]", is een goed voorbeeld van de uitdrukkelijke eliminatie door de gemeenschapswetgever, op een specifiek gebied van de directe belastingen, van wat ik elders een „quasi-beperking" heb genoemd (een distortie als gevolg van het feit dat verschillende belastingstelsels naast elkaar bestaan). Zoals ik in mijn conclusie in de zaak Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation heb opgemerkt, impliceren de oorzaken en de aard van deze quasi-beperkingen dat zij alleen kunnen worden weggenomen door inmenging van de gemeenschapswetgever, en moet bij gebreke van een dergelijke inmenging ervan worden uitgegaan dat die quasi-beperkingen buiten de werkingssfeer van de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer vallen. [25] In het onderhavige geval bestaat er geen relevante gemeenschapsregeling die quasi-beperkingen wegwerkt.

39. Ten slotte wil ik erop wijzen dat, indien het Franse *avoir fiscal* niet aan de inwoners van België zou zijn toegekend, op Frankrijk als bronstaat hoe dan ook de verplichting zou rusten, ervoor te zorgen dat voor zover de dubbele economische belasting van aan buitenlanders uitgekeerde dividenden het resultaat is van de uitoefening van zijn heffingsbevoegdheid (bijvoorbeeld indien de bronstaat ondernemingswinsten eerst aan de vennootschapsbelasting onderwerpt en vervolgens, bij uitkering, aan de inkomstenbelasting), voor deze dividenden dezelfde verlichting wordt verleend als die welke wordt verleend voor aan inwoners van Frankrijk betaalde dividenden. Dit volgt uit het beginsel dat belastingvoordelen die de bronstaat aan niet-inwoners verleent, dezelfde moeten zijn als die welke aan inwoners worden verleend voor zover de bronstaat overigens dezelfde heffingsbevoegdheid over beide groepen uitoefent. [26]

23 — Zie bijvoorbeeld de slotoverweging van het Hof in arrest van 19 januari 2006, Bouanich (C-265/04, Jurispr. blz. I-923, punt 56), en de overwegingen van het Hof in arrest van 12 december 2002, De Groot (C-385/00, Jurispr. blz. I-11819, punten 93 en 94), alsook in het arrest Saint-Gobain, aangehaald in voetnoot 15, punten 57 en 58.

24 — 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).

25 — Zie voetnoot 2, punt 38.

26 — Zie mijn conclusie in zaak Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, aangehaald in voetnoot 2, punten 69 en 70; arrest Saint-Gobain, aangehaald in voetnoot 15; arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk „Avoir Fiscal" (270/83, Jurispr. blz. 273); 13 juli 1993, Commerzbank (C-330/91, Jurispr. blz. I-4017), en 15 mei 1997, Futura (C-250/95, Jurispr. blz. I-2471). Zoals ik in zaak ACT heb verklaard, staat het een lidstaat — in de positie van Frankrijk — mijns inziens evenwel vrij om ervoor te zorgen dat hij aan de krachtens de verdragsbepalingen betreffende het vrije verkeer op hem rustende verplichtingen voldoet door middel van bepalingen die in een belastingverdrag zijn opgenomen (zie punt 70 van die conclusie en het arrest van het Hof in de zaak Bouanich, aangehaald in voetnoot 23 hierboven, punt 51). Niettemin kan niet als verweer worden aangevoerd dat de woonstaat niet voldeed aan zijn uit het belastingverdrag voortvloeiende verplichtingen door geen verlichting van de relevante dubbele economische belasting te geven (zie mijn conclusie in de zaak ACT, punt 71).

V — Conclusie

40. Mitsdien geef ik het Hof in overweging aan de Rechtbank van eerste aanleg te Gent te antwoorden als volgt:

Artikel 56, lid 1, EG staat niet in de weg aan een beperking die voortvloeit uit een wettelijke bepaling inzake inkomstenbelasting van een lidstaat, zoals de Belgische wettelijke regeling die in casu aan de orde is, waarbij op dividenden van in die lidstaat gevestigde vennootschappen en op dividenden van in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen hetzelfde uniforme tarief wordt toegepast en voor dit laatste geval niet wordt voorzien in verrekening van de in die andere lidstaat aan de bron geheven belasting.