FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT LEENDERT A. GEELHOED

föredraget den 6 april 2006 [1]

I — Inledning

1. I förevarande mål om förhandsavgörande har Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (underrätten i Gent, Belgien) frågat huruvida det strider mot artikel 56 EG om en medlemsstat, såsom Konungariket Belgien, beskattar aktieutdelning enligt samma skattesats oavsett om bolaget i fråga har säte i den medlemsstaten eller i en annan stat och i det senare fallet inte medger avräkning från den källskatt som tas ut i den andra medlemsstaten.

2. Detta aktualiserar åter frågorna om räckvidden av förbudet i artikel 56 EG mot restriktioner för kapitalrörelser vad gäller utdelningsbeskattning och, indirekt, huruvida detta förbud i sig innebär att medlemsstaterna måste undvika juridisk dubbelbeskattning (det vill säga att samma skattesubjekt beskattas två gånger för samma inkomst).

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Det fransk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet: Bakgrund och relevanta bestämmelser*

3. Vid den relevanta tidpunkten tillämpade Republiken Frankrike ett så kallat avräkningssystem för utdelningsbeskattning (bolagsskatten på företagsnivå avräknades helt eller delvis från den inkomstskatt som skulle betalas på utdelningen på aktieägarnivå genom att aktieägarna beviljades en *"avoir fiscal"* — ett skattetillgodohavande). Systemet syftade till att minska den ekonomiska dubbelbeskattningen, det vill säga att samma inkomst beskattas två gånger hos olika skattesubjekt. Detta kan jämföras med "kategoribeskattning" av utdelning (bolagsskatt tas ut på företagens vinster medan utdelning beskattas som en separat inkomst-

1 — Originalspråk: engelska.

kategori, vilket medför en viss minskning av den ekonomiska dubbelbeskattningen), "klassiska" system för utdelningsbeskattning (bolagsskatt tas ut på företagens vinster och utdelad vinst beskattas igen på ägarnivå — den ekonomiska dubbelbeskattningen lindras därmed inte alls) och undantag från skatteplikt (utdelning undantas från inkomstskatt, så att ekonomisk dubbelbeskattning undviks helt). [2]

5. I artikel 19A.1.2 i det fransk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet föreskrivs att när ett bolag med säte i Frankrike ger utdelning till en person bosatt i Belgien, som inte är ett bolagsskatteskyldigt företag, och utdelningen varit föremål för källskatt i Frankrike, skall den belgiska skatten på beloppet efter avdrag för källskatten sättas ned med dels all källskatt (*précompte mobilier*) som tagits ut enligt normal skattesats, dels en bestämd procentsats utländsk skatt (*quotité forfaitaire d'impôt étranger* eller "QFIE"), som är avdragsgill enligt villkor fastställda i belgisk rätt, förutsatt att nämnda procentsats inte understiger 15 procent av nettobeloppet.

B — *Tillämplig belgisk skattelagstiftning*

4. Enligt artikel 15.3 i dubbelbeskattningsavtalet som ingicks mellan Republiken Frankrike och Konungariket Belgien den 10 mars 1964, i ändrad lydelse (nedan kallat det fransk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet), skall utdelning från ett bolag med säte i Frankrike som skulle medföra rätt till avräkning av skatt (*avoir fiscal*) om mottagaren är bosatt i Frankrike även ge rätt till avräkning för fysiska personer bosatta i Belgien efter avdrag för källskatt beräknad som 15 procent av bruttoutdelningen, bestående av den utbetalade utdelningen plus avräkningsbeloppet.

6. Konungariket Belgien tillämpade vid den aktuella tidpunkten "kategoribeskattning" av utdelning i ovan beskrivna mening. Artikel 171 CIR 92 (1992 års belgiska inkomstskattelag) utgör ett undantag från de normala belgiska inkomstskattereglerna för fysiska personer (det vill säga att alla inkomster räknas samman och beskattas progressivt) och innehåller två olika skattesatser för vissa inkomstkategorier. I artikel 171 föreskrivs särskilt att utdelning i allmänhet [3] omfattas av en speciell skattesats på 25 procent.

2 — Se vidare Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén — Beskattning av utdelning till fysiska personer på den inre marknaden, KOM (2003) 810 slutlig, och mitt förslag till avgörande av den 23 februari 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (anhängigt vid domstolen), punkterna 4–7.

3 — Med undantag för den som omfattas av artikel 269.2 och 269.3 i CIR 1992.

7. I artikel 285 CIR 92 stadgades bland annat att avräkning av en bestämd andel av utländsk skatt endast, beträffande utdelning, skulle ske för sådan utdelning som utdelades av investmentbolag.

III — Bakgrund och tolkningsfrågor

8. Makarna Mark Kerckhaert och Bernadette Morres var under hela den relevanta tidsperioden bosatta i Belgien och obegränsat skattskyldiga där avseende alla sina inkomster, inklusive aktieutdelningar.

9. Åren 1995 och 1996 fick de utdelning från bolaget Eurofers S.A.R.L., med säte i Frankrike. Den franska skattemyndigheten beviljade dem avräkning (*avoir fiscal*) avseende denna utdelning. Enligt artikel 15.3 i det fransk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet räknades denna avräkning som inkomst från utdelning och fransk källskatt på 15 procent drogs av från denna. Efter avdrag för källskatt uppgick avräkningsbeloppet till 34 566 204 BEF (856 873,81 euro) för år 1995 och 7 137 702 BEF (177 831,43 euro) för år 1996. Det togs inte ut någon belgisk *précompte mobilier* på denna inkomst.

10. I en bilaga till sina deklarationer för åren 1996 och 1997, där dessa inkomster angavs, yrkade makarna Kerckhaert-Morres avräkning avseende QFIE (enligt artikel 19A.1.2 i det fransk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet) med 15 procent.

11. Enligt artikel 171 CIR 92 var skatten på denna inkoms. 25 procent. Ingen avräkning beviljades avseende QFIE.

12. Makarna Kerckhaert-Morres väckte talan mot den belgiska skattemyndighetens (Gewestelijke Directie Antwerpen I) beslut vid Rechtbank van Eerste Aanleg, Gent, bland annat på den grunden att beslutet stred mot såväl artikel 19A.1.2 i det fransk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet som artikel 56 EG.

13. Genom beslut av den 1 december 2004 ställde Rechtbank van Eerste Aanleg följande tolkningsfråga till domstolen:

Skall artikel 56.1 EG (vid tiden för de omtvistade händelserna artikel 73b.1 i EG-fördraget) tolkas som ett förbud mot en sådan restriktion som följer av en bestäm-

melse i en medlemsstats inkomstskattelagstiftning (i detta fall Belgiens) och som innebär att såväl utdelning på aktier i bolag med säte i den medlemsstaten som utdelning på aktier i bolag som inte har säte i den medlemsstaten omfattas av en och samma enhetliga skattesats, men där ingen avräkning medges i fråga om utdelningen på aktier i bolag som inte har säte i den medlemsstaten från den källskatt som tas ut i den andra medlemsstaten?

IV — Bedömning

14. Jag noterar inledningsvis att den nationella domstolen i sin tolkningsfråga endast har ifrågasatt huruvida de aktuella bestämmelserna i den belgiska lagstiftningen är förenliga med artikel 56 EG, inte huruvida de är förenliga med artikel 43 EG. Det framgår inte klart av beslutet om hänskjutande vilken karaktär makarna Kerckhaert-Morres delägarskap i Eurofers hade vid den relevanta tidpunkten. Jag noterar dock att en skattskyldig person som är bosatt i en medlemsstat och delägare i ett bolag med säte i en annan medlemsstat och som därigenom har ett "betydande inflytande över bolagets beslut" och kan "bestämma över bolagets verksamhet" enligt fast rättspraxis därigenom utnyttjar sin etableringsrätt i den mening som avses i artikel 43 EG. [4] Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra huruvida det kriteriet är uppfyllt i sökandenas fall. Om så inte är fallet aktualiseras frågan huruvida den aktuella lagstiftningen är förenlig med artikel 56 EG.

15. Icke desto mindre är som jag ser det bedömningsprinciperna i detta fall desamma oavsett om artikel 43 EG eller artikel 56 EG tillämpas. Även om jag nedan huvudsakligen kommer att hänvisa till frågan huruvida artikel 56 EG är förenlig med den aktuella belgiska lagstiftningen (vilket är den fråga som den nationella domstolen ställt), gäller samma resonemang i förhållande till artikel 43 EG.

16. Frågan är huruvida Konungariket Belgien åsidosätter artikel 56 EG genom att tillämpa en generell skattesats på 25 procent på all utdelning till personer bosatta i Belgien, oavsett var utdelningen kommer ifrån, och därigenom i förevarande fall inte beakta den källskatt på 15 procent som tas ut på utdelning i källstaten, Frankrike.

17. Även om direkta skatter hör till medlemsstaternas kompetensområde, skall denna kompetens enligt fast rättspraxis utövas i enlighet med gemenskapsrätten. [5] Som jag påpekade i mina förslag till avgöranden i målen Test Claimants in the ACT

4 — Se dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkt 22, och mitt förslag till avgörande av den 23 februari 2006 i det ovan i fotnot 2 nämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkterna 26–30.

5 — Se exempelvis dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837), punkt 29 och där angiven rättspraxis.

Group Litigation och Test Claimants in the FII Group Litigation, [6] åsidosätts artiklarna 43 EG och 56 EG om den relevanta medlemsstaten behandlar sina skattesubjekt olika och detta inte är en direkt, logisk följd av att skatteförpliktelser på gemenskapsrättens nuvarande utvecklingsstadium kan skilja sig åt mellan gränsöverskridande och rent interna situationer.

18. Dessa artiklar innebär med andra ord ett förbud mot inskränkningar av den fria etableringsrätten och den fria rörligheten för kapital utöver vad som oundvikligen följer av att skattesystemen är nationella, såvida inte dessa inskränkningar är motiverade och proportionella. [7] Det betyder mer specifikt att en ofördelaktig behandling i skattehänseende skall vara en följd av direkt eller dold diskriminering på grund av reglerna i en viss jurisdiktion för att omfattas av fördragets bestämmelser om fri rörlighet. Det räcker inte att den beror på skillnader mellan två eller fler medlemsstaters skattesystem eller uppdelning av beskattningsmakten mellan dessa eller på att det existerar olika nationella skattemyndigheter sida vid sida. [8]

19. I det fallet att en medlemsstat (hemviststat) beskattar inkomster från hela världen betyder denna princip väsentligen att en sådan stat måste behandla sådana inkomster som personer bosatta i staten får från utlandet i enlighet med hur den har delat upp sin skattebas. I den mån den har delat upp sin skattebas så, att dessa utländska inkomster räknas in — det vill säga genom att behandla dem som skattepliktig inkomst — får den inte behandla utländska och inhemska inkomster olika. [9] Lagstiftningen får i synnerhet inte leda till att utländska inkomster behandlas mindre förmånligt än inhemska inkomster. Exempelvis måste en hemviststat, i den mån den väljer att lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelning till personer bosatta där, erbjuda samma lindring vad gäller utdelning från utländska som från inhemska bolag och måste därvid beakta erlagd utländsk bolagsskatt. [10]

20. I förevarande mål handlade Konungariket Belgien i egenskap av hemviststat när den utövade sin beskattningsrätt över makarna Kerckhaert-Morres, eftersom de vid den relevanta tidpunkten var bosatta i Belgien.

6 — Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 32 och följande punkter, och förslag till avgörande av den 6 april 2006 i mål C-446/04, dom av den 12 december 2006, ännu ej offentliggjort i rättsfallssamlingen, Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 37 och följande punkter.

7 — Se, för ett utökat resonemang om detta, punkterna 31–54 i mitt förslag till avgörande i det ovan i fotnot 2 nämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation.

8 — Ibidem, punkt 55.

9 — Ibidem, punkt 58.

10 — Ibidem, punkt 58. Se dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), och av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz (REG 2004, s. I-7063).

21. Det står klart att de belgiska bestämmelserna i fråga inte direkt diskriminerar mellan utdelning från utländska och inhemska bolag. Enligt artikel 171 CIR omfattades all utdelning av den speciella skattesatsen på 25 procent. [11] Jag skulle vilja tillägga att detta, till skillnad från mål såsom Manninen, Verkooijen och Lenz, [12] inte är ett fall där Konungariket Belgien har valt att lindra ekonomisk dubbelbeskattning på utdelning från inhemska bolag utan att erbjuda samma lindring avseende utdelning från utländska bolag. I det system med kategoribeskattning som Konungariket Belgien valt tas i stället bolagsskatt ut på företagsvinster, och (utländsk och nationell) utdelning är föremål för en extra skatt i en separat inkomstkategori.

22. Frågan kvarstår dock huruvida den belgiska lagstiftningen utgör indirekt diskriminering — det vill säga om den i praktiken har en diskriminerande verkan trots att den formellt sett är tillämplig på samma sätt på utdelning från utländska bolag. Annorlunda uttryckt, är bestämmelserna en restriktion av den fria rörligheten för kapital utöver vad som oundvikligen följer av att skattesystemen är nationella?

11 — Vad gäller utdelning från belgiska företag togs den slutliga skattesatsen på 25 procent ut genom en précompte mobilier som innehölls av det utdelande företaget. Den slutliga skattesatsen för utdelning från utländska och inhemska bolag var dock densamma.

12 — Se exempelvis de ovan i fotnot 10 nämnda målen Manninen, Verkooijen och Lenz.

23. Makarna Kerckhaert-Morres har på den punkten hävdat att den sammanlagda skatten på utdelning från franska bolag är större än på utdelning från belgiska bolag, eftersom den förstnämnda omfattats av en källskatt på 15 procent i källstaten (Frankrike) plus den ordinarie belgiska utdelningsskatten på 25 procent. Enligt makarna utgör detta en inskränkning av den fria rörligheten för kapital i strid med artikel 56 EG.

24. Det argumentet övertygar av följande skäl inte mig.

25. För det första kan jag utifrån de faktiska omständigheter som framlagts i förevarande mål inte förstå hur det kan hävdas att effekten av de belgiska skattereglerna, sedda i samband med de underliggande franska skattereglerna, blir att en person bosatt i Belgien som får utdelning från franska bolag behandlas mindre förmånligt än en person bosatt i Belgien som får motsvarande utdelning från belgiska bolag. Förhållandet är snarare det motsatta. Enligt artikel 15.3 i det fransk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet har personer bosatta i Belgien rätt till en *avoir fiscal* (ett skattetillgodohavande) till följd av utdelning från ett bolag med säte i

Frankrike, om utdelningen skulle ge personer bosatta i Frankrike en sådan rätt. Den *avoir fiscal* som Republiken Frankrike beviljat, vilken ingick i det franska avräkningssystemet för att minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning, uppgick till 50 procent av utbetald utdelning. Trots att Republiken Frankrike tog ut en källskatt på 15 procent på både den utbetalda utdelningen och *avoir fiscal*, var det faktiska utfallet av hur det franska systemet fungerade således att aktieägare bosatta i Belgien mottog ett högre belopp när det gällde utdelning från franska bolag än när exakt samma belopp delades ut från ett belgiskt bolag. Detta kan illustreras på följande sätt, för att använda det exempel som den belgiska regeringen gett:

	Utdelning från franska bolag	Utdelning från belgiska bolag
Bruttoutdelning	1 000,00	1 000, 00
15 procent fransk källskatt	— 150,00 850,00	
50 procent avoir fiscal	500,00	
15 procent fransk källskatt	— 75,00 425,00	
Totalt belopp som är föremål för 25 procent belgisk utdelningsskatt	1 275,00	1 000,00
25 procent belgisk utdelningsskatt	— 318,75	— 250,00
Nettoutdelning efter skatt	956,25	750,00

26. Det framgår av ovanstående att personer bosatta i Belgien som får utdelning från franska bolag inte hamnar i ett sämre läge än dem som får utdelning från belgiska bolag — tvärtom gör den kombinerade effekten av de franska och belgiska skattesystemen att de totalt sett får ett bättre utfall. Det kan således inte vara fråga om någon diskriminering i den mening som avses i artikel 56 EG. Förevarande mål är snarare en god illustration av faran med att, vid bedömningen av huruvida en medlemsstats lagstiftning är förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet, bedöma en enskild ekonomisk aktörs situation enbart utifrån en enskild stats lagstiftning eller en viss aspekt av denna lagstiftning. Ett sådant tillvägagångssätt riskerar att inte återspegla det faktiska ekonomiska sammanhanget som aktören i fråga verkar i eller den övergripande balansen mellan bosättningsstat och källstat vid uppdelningen av beskattningsmakten. [13]

27. Lagstiftningens faktiska (förmånliga) effekt för makarna Kerckhaert-Morres är enligt min mening avgörande under de faktiska omständigheterna i förevarande mål. Jag vill dock tillägga följande.

28. Om personer bosatta i Belgien som får utdelning från franska bolag inte hade medgetts någon *avoir fiscal* enligt det franska systemet, hade det allt annat lika (*ceteris paribus*) lett till juridisk dubbelbeskattning för dessa, vilket kan betyda högre sammanlagd skatt för dem jämfört med personer bosatta i Belgien som får utdelning från belgiska bolag.

29. En sådan potentiell nackdel för personer bosatta i Belgien som får utdelning från franska bolag skulle dock inte bero på att Konungariket Belgien åsidosatt fördragets bestämmelser om fri rörlighet.

30. Jag vill i detta avseende erinra om att fördragets bestämmelser om fri rörlighet inte i sig medför någon skyldighet för hemviststaten att lindra den juridiska dubbelbeskattning som följer av förskjutningen av skattebasen mellan två medlemsstater.

31. Som jag noterade i mitt förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation är risken för juridisk dubbelbeskattning i avsaknad av prioritetsregler mellan de relevanta staterna en oundviklig konsekvens av den allmänt accepterade metoden i internationell skatterätt att dela upp beskattningsmakten mellan stater — det vill säga distinktionen mellan hemviststatens beskattning (personer bosatta i landet beskattas för samtliga sina inkoms-

13 — Se mitt förslag till avgörande i det ovan i fotnot 2 nämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 72.

ter) och källstatsbeskattning (territoriell beskattning av personer som inte är bosatta i landet).[14] Enligt gemenskapsrätten har medlemsstaterna exklusiv behörighet att välja kriterierna för och fördela beskattningsmakten, genom den internationella skatterätten. För närvarande finns det inga alternativa kriterier i gemenskapsrätten och ingen grund för att ställa upp några sådana kriterier.

32. Domstolen fann således i sin dom i målet Gilly, efter att ha noterat att fördelning av beskattningsmakt på grundval av nationalitet inte i sig kan anses utgöra diskriminering, att detta "följer ... av att det inom gemenskapen inte finns några bestämmelser om unifiering eller harmonisering — bland annat enligt artikel [293] andra strecksatsen i fördraget — av de avtalsslutande parternas behörighet att fastställa de kriterier, i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, enligt vilka deras beskattningsrätt skall fördelas mellan dem. Det är, vid beskattningsrättens fördelning, inte ologiskt för medlemsstaterna att ta intryck av internationell praxis och det modellavtal som har utarbetats av OECD ... ."[15] Domstolen har bekräftat detta resonemang, bland annat i sin dom i målet D.[16]

33. Eftersom den allmänt accepterade regeln inom internationell skatterätt för prioritet vid beskattningen i princip är "källstatens rätt" (det vill säga att källstaten har företräde till beskattningsrätt avseende inkomster från källstaten) när det gäller att lindra juridisk dubbelbeskattning, är detta i allmänhet en fråga för hemviststaten. Det är upp till den staten att välja om och i så fall hur den skall medge sådan lindring[17] — till exempel genom en exemption- eller creditmetod.[18]

34. Domstolen fann således i domen i målet Gilly att fördragets bestämmelser om fri rörlighet inte medförde en skyldighet för medlemsstaterna att lindra dubbelbeskattning:

"Även om avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen utgör ett av fördragets syften ... kan det emellertid konstateras att

14 — Se mitt förslag till avgörande i det ovan i fotnot 2 nämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 48 och följande punkter.

15 — Dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793), punkterna 30 och 31. Se även dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain (REG 1999, s. I-6161), punkt 57.

16 — Se dom av den 5 juli 2005 i mål C-376/03, D (REG 2005, s. I-5821), punkterna 50–53.

17 — Se mitt förslag till avgörande i det ovan i fotnot 2 nämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 51. Se även OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, OECD, Paris. 1977.

18 — När det gäller exemptionmetoden undantar den skattskyldiges hemviststat sina invånares utländska inkomster, då dessa inkomster redan har beskattats i källstaten (det vill säga den stat där inkomsten intjänades). Enligt creditmetoden för undvikande av dubbelbeskattning beskattas skattskyldiga däremot i sin hemviststat för alla sina inkomster, även från utlandet, men kan avräkna den skatt som betalats i källstaten mot den skatt som hemviststaten tar ut på denna utländska inkomst.

fram till i dag har, bortsett från konventionen av den 23 juli 1990 om avskaffande av dubbelbeskattning i samband med justering av associerade företags vinster (EGT L 225, s. 10), det inom gemenskapen inte antagits någon bestämmelse om unifiering eller harmonisering som har till syfte att avskaffa dubbelbeskattning och att medlemsstaterna för detta ändamål inte har ingått något multilateralt avtal enligt artikel [293] i fördraget." [19]

35. Domstolen noterade vidare att artikel 293 EG andra strecksatsen — vari stadgas att medlemsstater i den utsträckning det är nödvändigt skall inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen — inte har direkt effekt. I denna bestämmelse angavs helt enkelt att avskaffandet av dubbelbeskattningen inom gemenskapen var ett av fördragets syften, men bestämmelsen innebar inte någon absolut skyldighet för medlemsstaterna att uppnå detta mål. [20]

36. Följaktligen strider det inte i sig mot artikel 43 EG eller 56 EG att en hemviststat såsom Konungariket Belgien eventuellt inte valt att lindra den juridiska dubbelbeskattningen på utdelning, förutsatt att staten i fråga uppfyllde sin skyldighet att inte diskriminera mellan utdelning från inhemska respektive utländska bolag när den utövar sin beskattningsrätt, en skyldighet som jag skisserat ovan. All snedvridning av ekonomisk verksamhet till följd av ett sådant val skulle bero på att olika skattesystem på gemenskapsrättens nuvarande utvecklingsstadium måste existera sida vid sida, vilket i vissa fall kan innebära nackdelar för ekonomiska aktörer och i andra fall fördelar. [21]

37. Jag vill tillägga att den omständigheten att Konungariket Belgien eventuellt åsidosätter sina skyldigheter enligt det fransk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet genom att inte medge avräkning av den franska källskatten på 15 procent inte, som jag ser det, påverkar slutsatsen ovan. Det ankommer helt på den nationella domstolen att bedöma huruvida de belgiska bestämmelserna är förenliga med detta dubbelbeskattningsavtal och de potentiella följderna av ett åsidosättande av nationell rätt. [22] Givetvis är det så, att även om en medlemsstats lagstiftning är förenlig med, eller krävs för att uppfylla, villkoren i det tillämpliga dubbelbeskatt-

19 — Se domen i det ovan i fotnot 15 nämnda målet Gilly, punkt 23. Se även domen i det ovan i fotnot 16 nämnda målet D, punkterna 50 och 51.

20 — Se domen i det ovan i fotnot 15 nämnda målet Gilly, punkt 16.

21 — Se mitt förslag till avgörande i det ovan i fotnot 2 nämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 38.

22 — Se analogt generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande i det ovan i fotnot 15 nämnda målet Gilly, punkt 25, där han påpekade att domstolen inte kan uttala sig om huruvida bestämmelser i ett internationellt dubbelbeskattningsavtal är förenliga med gemenskapsrätten eller inlåta sig på att tolka sådana bestämmelser, "[e]ftersom det dessutom rör sig om ett bilateralt avtal som slutits i en fråga ... som inte omfattas av gemenskapens behörighet och som det uteslutande tillkommer medlemsstaterna att reglera".

ningsavtalet, betyder inte det i sig att den är förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet. Enligt fast rättspraxis skall medlemsstaterna, när de utövar sin beskattningsrätt såsom denna fördelats enligt dubbelbeskattningsavtal, iaktta diskrimineringsförbudet i artiklarna 43 EG och 56 EG. [23]

38. Jag kan inte heller godta makarna Kerckhaert-Morres argument att det följer av sparandedirektivet att Konungariket Belgien åsidosätter artikel 56 EG genom att inte vidta åtgärder mot juridisk dubbelbeskattning. [24] Enligt artikel 14.1 i detta direktiv skall den medlemsstat där en faktisk betalningsmottagare har skatterättsligt hemvist "sörja för att sådan dubbelbeskattning som kan uppstå till följd av den källskatt som avses i artikel 11 [i direktivet] undanröjs". Detta direktiv är ett bra exempel på hur gemenskapslagstiftaren uttryckligen avlägsnar vad jag tidigare har kallat en "kvasirestriktion" (en snedvridning som är följden av att skilda skattesystem existerar parallellt) inom en viss sektor för direktbeskattning. Som jag noterade i mitt förslag till avgörande i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation innebär orsakerna till och karaktären av dessa kvasirestriktioner att de endast kan avlägsnas genom att gemenskapslagstiftaren ingriper och att de om så inte sker inte skall anses omfattas av fördragets bestämmelser om fri rörlighet. [25] I förevarande fall finns det ingen relevant gemenskapslagstiftning om avlägsnande av kvasirestriktioner.

39. Slutligen vill jag påpeka att även om personer bosatta i Belgien inte hade medgetts någon *avoir fiscal*, hade Republiken Frankrike ändå i egenskap av källstat varit skyldig att säkerställa att, i den mån dess beskattningsrätt leder till ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning till utländska aktieägare (exempelvis när källstaten först tar ut bolagsskatt på företagsvinster och sedan utdelningsskatt av ägaren när vinsten delas ut), skatten på sådan utdelning lindras på samma sätt som utdelning till personer bosatta i Frankrike. Detta följer av principen att skatteförmåner som källstaten beviljat personer som inte är bosatta där skall motsvara dem som ges till personer bosatta i denna stat, i den mån som källstaten i övrigt utövar sin beskattningsrätt på samma sätt avseende de båda grupperna. [26]

23 — Se exempelvis domstolens slutsats i dom av den 19 januari 2006 i mål C-265/04, Bouanich (REG 2006, s. I-923), punkt 56, samt dom av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot (REG 2002, s. I-11819), punkterna 93 och 94, och domen i det ovan i fotnot 15 nämnda målet Saint-Gobain, punkterna 57 och 58.

24 — Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (EUT L 157, s. 38).

25 — Se ovan fotnot 2, punkt 38.

26 — Se mitt förslag till avgörande i det ovan i fotnot 2 nämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkterna 69 och 70, domen i det ovan i fotnot 15 nämnda målet Saint-Gobain, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (avoir fiscal) (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank (REG 1993, s. I-4017; svensk specialutgåva, volym 14, s. 275), och av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura (REG 1997, s. I-2471). Som jag påpekade i målet ACT skulle en medlemsstat i Republiken Frankrikes ställning kunna uppfylla sina skyldigheter enligt fördragets bestämmelser om fri rörlighet genom bestämmelser i ett dubbelbeskattningsavtal (se punkt 70 i nämnda förslag till avgörande samt domstolens dom i det ovan i fotnot 23 nämnda målet Bouanich, punkt 51). Det vore dock inte relevant att till sitt försvar hävda att hemviststaten hade åsidosatt sina skyldigheter enligt dubbelbeskattningsavtalet genom att inte lindra den relevanta ekonomiska dubbelbeskattningen (se mitt förslag till avgörande i målet ACT, punkt 71).

V — Förslag till avgörande

40. Av dessa skäl anser jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågan från Rechtbank van Eerste Aanleg te Gent (Belgien) på följande sätt:

Artikel 56.1 EG utgör inte ett förbud mot en restriktion som följer av en bestämmelse i en medlemsstats inkomstskattelagstiftning, såsom den belgiska lagstiftningen i fråga i detta mål, enligt vilken samma skattesats tillämpas på utdelning från bolag med säte i denna medlemsstat och utdelning från bolag med säte i en annan medlemsstat utan att avräkning medges för den källskatt som tagits ut i den andra medlemsstaten.