

Zaak C-487/08

Europese Commissie tegen Koninkrijk Spanje

„Niet-nakoming — Vrij verkeer van kapitaal — Artikel 56 EG en artikel 40 EER-Overeenkomst — Verschil in behandeling — Dividenden uitgekeerd aan ingezetenen vennootschappen en aan niet-ingezetenen vennootschappen”

Arrest van het Hof (Eerste kamer) van 3 juni 2010 I - 4846

Samenvatting van het arrest

Vrij verkeer van kapitaal — Beperkingen — Belastingwetgeving — Vennootschapsbelasting — Dividendbelasting
(Art. 56, lid 1, EG)

Een lidstaat die als voorwaarde voor de vrijstelling van dividenden die worden uitgekeerd door op zijn grondgebied gevestigde vennootschappen, eist dat de in een andere lidstaat gevestigde dividend ontvangende vennootschappen een grotere deelneming in het kapitaal van de uitkerende vennootschappen bezitten dan de op zijn grondgebied gevestigde dividend ontvangende vennootschappen,

komt de krachtens artikel 56, lid 1, EG op hem rustende verplichtingen niet na.

Een dergelijk verschil in behandeling kan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen

namelijk ontmoedigen om in de betrokken lidstaat te investeren en vormt dus een door artikel 56, lid 1, EG in beginsel verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal.

Een dergelijk verschil in behandeling kan niet worden gerechtvaardigd door het verschil in situatie tussen ingezeten vennootschappen en in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen. Het is juist dat ingezeten dividend ontvangende aandeelhouders zich met betrekking tot maatregelen die een lidstaat heeft getroffen om opeenvolgende belastingheffingen of economische dubbele belasting van door een ingezeten vennootschap uitgekeerde winst te voorkomen of te verminderen, niet noodzakelijkerwijs in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van dividend ontvangende aandeelhouders die ingezetenen van een andere lidstaat zijn. Zodra evenwel een lidstaat, hetzij unilateraal hetzij door het sluiten van overeenkomsten, niet alleen ingezeten aandeelhouders, maar ook niet-ingezeten aandeelhouders aan inkomstenbelasting onderwerpt voor de dividenden die zij van een ingezeten vennootschap ontvangen, benadert de situatie van deze niet-ingezeten aandeelhouders die van de ingezeten aandeelhouders. Het is namelijk uitsluitend de uitoefening door deze staat van zijn heffingsbevoegdheid die, los van enige belasting in een andere lidstaat, een risico van opeenvolgende belastingheffingen of economische dubbele belasting meebrengt. In een dergelijk geval worden de niet-ingezeten ontvangers alleen dan niet geconfronteerd met een in beginsel door artikel 56 EG verboden beperking van het vrije verkeer van kapitaal, wanneer de staat van vestiging van de uitkerende vennootschap erop toeziet dat, wat het in zijn nationale recht vervatte mechanisme ter voorkoming of vermindering van opeenvolgende belastingheffingen of economische dubbele belasting betreft, niet-ingezetenen

op dezelfde wijze worden behandeld als ingezetenen. Door bovengenoemde regelgeving toe te passen, kiest een lidstaat ervoor om zijn belastingbevoegdheid met betrekking tot aan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen uitgekeerde dividenden uit te oefenen. Niet-ingezeten vennootschappen die deze dividenden ontvangen, bevinden zich, wat het risico betreft dat de door ingezeten vennootschappen uitgekeerde dividenden aan opeenvolgende belastingheffingen worden onderworpen, bijgevolg in een situatie die vergelijkbaar is met die van ingezeten vennootschappen, zodat niet-ingezeten dividend ontvangende vennootschappen niet anders mogen worden behandeld dan ingezeten dividend ontvangende vennootschappen.

Hoewel overigens de nadelen die uit de parallele uitoefening van belastingbevoegdheden door verschillende lidstaten kunnen voortvloeien, voor zover deze uitoefening geen discriminatie oplevert, geen door het Verdrag verboden beperkingen vormen, is dit niet het geval wanneer de nadelige behandeling van dividenden die worden uitgekeerd aan in een andere lidstaat gevestigde vennootschappen, uitsluitend het gevolg is van de door de staat van vestiging van de uitkerende vennootschap uitgeoefende belastingbevoegdheid, en aan deze staat toerekenbaar is.

Voorts wordt aan dit verschil in behandeling niet afgedaan door de omstandigheid dat verdragen tot voorkoming van dubbele belasting worden toegepast. Het valt weliswaar niet uit te sluiten dat een lidstaat erin slaagt, de nakoming van zijn uit het Verdrag voortvloeiende verplichtingen te verzekeren door met een andere lidstaat een dubbelebelastingverdrag te sluiten. Daartoe is echter noodzakelijk dat door toepassing van een dergelijk verdrag de

gevolgen van het uit de nationale wettelijke regeling voortvloeiende verschil in behandeling kunnen worden gecompenseerd. Het verschil in behandeling tussen dividenden die worden uitgekeerd aan in andere lidstaten gevestigde vennootschappen, en dividenden die worden uitgekeerd aan ingezetene vennootschappen, verdwijnt dus pas wanneer de op grond van de nationale wettelijke regeling geheven bronbelasting kan worden verrekend met de in de andere lidstaat geheven belasting ten belope van het uit de nationale wettelijke regeling voortvloeiende verschil in behandeling. Om een dergelijk doel van neutralisatie te bereiken, moet de toepassing van een aftrekmethode waarin in dubbelebelastingverdragen is voorzien, het dus mogelijk maken om de door een lidstaat geheven dividendbelasting volledig in mindering te brengen op de belasting die verschuldigd is in de lidstaat van vestiging van de dividend ontvangende vennootschap, zodat, indien de door deze vennootschap ontvangen dividenden uiteindelijk zwaarder zouden worden belast dan dividenden uitgekeerd aan in eerstgenoemde lidstaat gevestigde vennootschappen, deze zwaardere belastingdruk niet langer is toe te rekenen aan deze staat, maar aan de staat van vestiging van de dividend ontvangende vennootschap die zijn belastingbevoegdheid heeft uitgeoefend.

Wanneer het merendeel van de door een staat gesloten dubbelebelastingverdragen bepaalt dat het bedrag dat als in deze staat ingehouden belasting wordt afgetrokken of verrekend, niet groter mag zijn dan het deel van de — vóór aftrek vastgestelde — belasting dat in de lidstaat van vestiging van de dividend ontvangende vennootschap over de belastbare inkomsten in eerstgenoemde staat wordt geheven, kan het verschil in behandeling slechts worden geneutraliseerd wanneer de

uit de betrokken lidstaat afkomstige dividenden in de andere lidstaat voldoende worden belast. Worden die dividenden niet of niet hoog genoeg belast, dan kan de in de betrokken lidstaat geheven belasting of een gedeelte daarvan niet worden afgetrokken. In dat geval kan het uit de nationale wettelijke regeling voortvloeiende verschil in behandeling niet worden gecompenseerd door toepassing van een dubbelebelastingverdrag. Deze vaststelling geldt ook wanneer een dergelijk verdrag niet voorziet in de beperking van de aftrek tot het deel van de vóór aftrek vastgestelde belasting dat in de lidstaat van vestiging van de dividend ontvangende vennootschap wordt geheven over de belastbare inkomsten in de staat van vestiging van de uitkerende vennootschap, maar bepaalt dat de in deze staat ingehouden belasting wordt afgetrokken van de in de staat van vestiging van de dividend ontvangende vennootschap over die inkomsten geheven belasting. Wanneer deze dividenden niet of niet hoog genoeg worden belast, kan het in de staat van vestiging van de uitkerende vennootschap ingehouden bedrag of een gedeelte daarvan immers niet worden afgetrokken. De keuze om de uit de staat van vestiging van de uitkerende vennootschap afkomstige inkomsten in de andere lidstaat te belasten of de mate waarin zij worden belast, is evenwel geen zaak van eerstgenoemde staat, maar wordt bepaald in de door de andere lidstaat vastgestelde belastingregels. Bijgevolg kan het uit de nationale wettelijke regeling voortvloeiende verschil in behandeling niet steeds worden gecompenseerd door de verrekening, op grond van dubbelebelastingverdragen, van de bronbelasting met de in de andere lidstaat verschuldigde belasting.

(cf. punten 43, 50-53, 56-64,
67, 69 en dictum)