

Sag C-138/07

Belgische Staat

mod

Cobelfret NV

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af

hof van beroep te Antwerpen)

»Direktiv 90/435/EØF – artikel 4, stk. 1 – direkte virkning – nationale bestemmelser, som tilsigter at ophæve dobbeltbeskatning af udloddet udbytte – udelukkende fradrag for modtaget udbytte i moderselskabets beskatningsgrundlag, i det omfang moderselskabet har et skattepligtigt overskud«

Sammendrag af dom

1. *Tilnærmelse af lovgivningerne – fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber i forskellige medlemsstater – direktiv 90/435*

(Rådets direktiv 90/435, art. 4, stk. 1, første led)

2. *Tilnærmelse af lovgivningerne – fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber i forskellige medlemsstater – direktiv 90/435*

(Rådets direktiv 90/435, art. 4, stk. 1, første led)

1. Artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter det udbytte, som et moderselskab modtager, indgår i moderselskabets beskatningsgrundlag for derefter at fratrækkes i dette beskatningsgrundlag med 95%, for så vidt som der for den omhandlede skatteperiode efter fradrag for andre fritagne udbytter består et overskud.

Den pligt, som den medlemsstat, som har valgt at anvende ordningen fastsat i artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435, har til at afstå fra beskatning af det udbytte, som moderselskabet modtager i dets egenskab af selskabsdeltager fra datterselskabet, er ubetinget og alene underlagt artikel 4, stk. 2 og 3, samt direktivets artikel 1, stk. 2. Navnlige indeholder det nævnte direktivs artikel 4, stk. 1, første led, ingen krav om, at der skal foreligge andre skattepligtige overskud, for at udbytte modtaget af moderselskabet ikke beskattes. Medlemsstaterne kan således ikke ensidigt indføre begrænsninger, såsom et krav om, at moderselskabet skal have et skattepligtigt overskud, og således opstille betingelser for muligheden for at kunne anvende fordelene fastsat i direktiv 90/435.

Når moderselskabet desuden ikke realiserer andre skattepligtige overskud for den omhandlede beskatningsperiode, bevirker en sådan lovgivning, at moderselskabets tab reduceres svarende til det modtagne udbytte. Eftersom denne skattelovgivning i princippet tillader, at tab fremføres til efterfølgende skatteår, har formindskelsen af moderselskabets tab, som således kan fremføres hvad angår modtaget udbytte, betydning for dette selskabs beskatningsgrundlag for det skatteår, som følger efter det skatteår, i løbet af hvilket udbyttet modtages, for så vidt som disse overskud

overstiger de tab, som kan fremføres. Det følger heraf, at selv om udbytte, som et moderselskab modtager, ikke pålægges selskabsskat for det skatteår, i løbet af hvilket udbyttet udloddes, kan den nævnte formindskelse af moderselskabets tab bevirke, at det nævnte moderselskab indirekte beskattes af dette udbytte i efterfølgende skatteår, når moderselskabet har et overskud, og en sådan begrænsning af fradraget for udbyttet er ikke forenelig med direktiv 90/435.

Selv om en medlemsstat ved at anvende den nævnte ordning på såvel udbytte udloddet af hjemmehørende selskaber som udbytte udloddet af datterselskaber med hjemsted i andre medlemsstater har søgt at fjerne enhver form for forskelsbehandling af samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til samarbejde mellem selskaber fra den samme medlemsstat, begrundet dette ikke anvendelsen af en ordning, som ikke er forenelig med systemet til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning fastsat i samme direktivs artikel 4, stk. 1, første led.

(jf. præmis 33, 34, 36, 37, 39-41 og 46 samt domskonkl.)

2. Artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater er ubetinget og tilstrækkeligt præcis til, at den kan påberåbes ved de nationale domstole. Forpligtelsen til at undlade at beskatte udbytte udloddet af et datterselskab til dets moderselskab, som er fastsat i artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435, er formuleret klart og utvetydigt og er ikke underlagt nogen betingelse eller i forbindelse med dens gennemførelse eller virkning betinget af vedtagelsen af nogen som helst anden retsakt, hverken fra fællesskabsinstitutionerne eller medlemsstaterne.

(jf. præmis 64 og 65 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

12. februar 2009 (*)

»Direktiv 90/435/EØF – artikel 4, stk. 1 – direkte virkning – nationale bestemmelser, som tilsigter at ophæve dobbeltbeskatning af udloddet udbytte – udelukkende fradrag for modtaget udbytte i moderselskabets beskatningsgrundlag, i det omfang moderselskabet har et skattepligtigt overskud«

I sag C-138/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af hof van beroep te Antwerpen (Belgien) ved afgørelse af 27. februar 2007, indgået til Domstolen den 9. marts 2007, i sagen:

Belgische Staat

mod

Cobelfret NV,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (refererende dommer) og J.-J. Kasel,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 5. marts 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Cobelfret NV ved advokaten A. Huyghe og M. Isenbaert
- den belgiske regering ved C. Pochet, som befuldmægtiget, bistået af advocaat J. Werbrouck
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, W. Wils og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 8. maj 2008,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Belgische Staat og selskabet Cobelfret NV (herefter »Cobelfret«) vedrørende fastlæggelse af den selskabsskat, som skal betales af sidstnævntes skattepligtige overskud for skatteårene 1992-1998.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Det fremgår af tredje betragtning til direktiv 90/435, at direktivet navnlig tilsigter at fjerne de skattemæssige ulemper, som består for sammenslutninger af selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til sammenslutninger af selskaber fra den samme medlemsstat.

4 I medfør af artikel 3, stk. 1, litra a), i direktiv 90/435 betegnes som moderselskab ethvert selskab i en medlemsstat, der opfylder visse betingelser, som er angivet i direktivets artikel 2, og hvis andel i kapitalen i et selskab i en anden medlemsstat, der opfylder de samme betingelser, er på mindst 25%.

5 Artikel 4, stk. 1 og 2, i direktiv 90/435 bestemmer:

»1. Hvis et moderselskab som selskabsdeltager fra sit datterselskab modtager udbytte, der udloddes ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, kan den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende,

– enten undlade at beskatte dette udbytte

– eller beskatte det, men give selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte, og i givet fald det kildeskattebeløb, der i medfør af undtagelsesbestemmelserne i artikel 5 er opkrævet af den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, dog højst den tilsvarende nationale skat.

2. Enhver medlemsstat bevarer imidlertid muligheden for at fastsætte, at udgifter i forbindelse med kapitalandelen og kapitaltab, der er et resultat af udlodningen af datterselskabets udbytte, ikke kan fradrages i moderselskabets skattepligtige overskud. Hvis forvaltningsudgifterne i forbindelse med kapitalandelen i dette tilfælde fastsættes til et fast beløb, kan dette faste beløb ikke overstige 5% af det udbytte, som datterselskabet udlodder.«

Nationale bestemmelser

6 Direktiv 90/435 er blevet gennemført i belgisk ret ved lov af 23. oktober 1991 (*Belgisch Staatsblad* af 15.11.1991, s. 25619), som ændrede den gældende ordning med fradrag i den samlede skattepligtige indkomst (herefter »DBI-ordningen«), og som fastsatte, at 95% af det modtagne udbytte kunne fradrages i moderselskabets beskatningsgrundlag.

7 Som følge af kodificeringen i 1992 blev de relevante bestemmelser vedrørende DBI-ordningen samlet i artikel 202, 204 og 205 i indkomstskatteloven, samordnet ved kongelig anordning af 10. april 1992 og stadfæstet ved lov af 12. juni 1992 (tillæg til *Belgisch Staatsblad* af 30.7.1992, herefter »CIR 1992«), som gennemført ved kongelig gennemførelsesanordning til indkomstskatteloven af 1992 (*Belgisch Staatsblad* af 13.9.1993, herefter »kongelig gennemførelsesanordning til CIR 1992«).

8 I henhold til de nævnte bestemmelser kan et selskab i sit overskud fratrække 95% af det udbytte, som det har modtaget fra sine datterselskaber som omhandlet i direktiv 90/435, i form af fradrag i den samlede skattepligtige indkomst (herefter »DBI-fradrag«).

9 DBI-ordningen virker på følgende måde: Først indgår udbytte udloddet af et datterselskab i moderselskabets beskatningsgrundlag. Dernæst kan dette udbytte fratrækkes beskatningsgrundlaget, men kun for så vidt som moderselskabet i den omhandlede beskatningsperiode, efter at der er sket fradrag for andre fritagne overskud, har et overskud.

10 Således bestemmer artikel 202 i CIR 1992:

»1. Fra overskuddet i beskatningsperioden skal ligeledes, for så vidt som de indgår deri, følgende fratrækkes:

1° udbytte, bortset fra indtægter, der oppebæres i forbindelse med, at et selskab får overdraget sine egne aktier eller andele, eller i forbindelse med en fuldstændig eller delvis udlodning af selskabsformuen i et selskab

[...]«

11 Artikel 204, stk. 1, i CIR 1992 har følgende ordlyd:

»Indkomst, som er fradragsberettiget i henhold til artikel 202, stk. 1, 1° [...], indgår i overskuddet for beskatningsperioden med op til 95[%] af det opkrævede eller modtagne beløb, eventuelt med tillæg af egentlige eller fiktive rente- og udbytteskatter [...]«

12 Artikel 205, stk. 2, i CIR 1992 bestemmer:

»Fradraget i artikel 202 er begrænset til det overskud for beskatningsperioden, som er tilbage efter anvendelsen af artikel 199 [...]

[...]«

13 Artikel 77 i den kongelige gennemførelsesanordning til CIR 1992 bestemmer:

»Beløbene i artikel 202-205 i [CIR] 1992, som kan fradrages i den samlede skattepligtige indkomst [...], fradrages op til det overskud, som er tilbage efter anvendelse af artikel 76; dette fradrag gennemføres under hensyntagen til, hvor overskuddet stammer fra og efter prioritet af de overskud, som beløbene vedrører.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

14 Cobelfret, et selskab med hjemsted i Belgien, har i løbet af skatteårene 1992-1998 modtaget udbytte af dets kapitalandele i selskaber med hjemsted i Fællesskabet, alt imens det i løbet af flere af disse skatteår har lidt tab.

15 I medfør af den belgiske lovgivning har Cobelfret hverken kunne anvende DBI-fradraget for de skatteår, hvor det har lidt tab, eller fremføre den del af DBI-fradraget, som det ikke har anvendt, til det efterfølgende skatteår, når det DBI-fradrag, som Cobelfret kunne gøre krav på, oversteg dets skattepligtige overskud.

16 Cobelfret, som derfor var af en opfattelse, at det udbytte, som det havde modtaget, ikke fuldstændigt var fritaget for skat, indgav klager over selskabsskatteansættelserne for skatteårene 1992-1998.

17 Disse klager blev afvist, og Cobelfret indbragte sagen for rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, som i en dom afsagt den 16. december 2005 bl.a. fandt, at en begrænsning af DBI-fradraget til overskud realiseret i løbet af beskatningsperioden, som vedbliver at bestå efter anvendelsen af artikel 199 i CIR 1992, resulterer i en delvis beskatning af det udloddede udbytte hos Cobelfret, hvilket er uforeneligt med artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435.

18 Belgische Staat appellerede denne dom til hof van beroep te Antwerpen. Denne ret fandt, at det med henblik på fastlæggelsen af Cobelfrets skattepligtige overskud for de omtvistede skatteår er nødvendigt at afklare, om direktiv 90/435 har direkte virkning, samt om artikel 205, stk. 2, i CIR 1992 eventuelt er uforeneligt med dette direktiv.

19 Hof van beroep te Antwerpen har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er bestemmelser som de belgiske om fradrag i den samlede skattepligtige indkomst [DBI-ordningen], hvorefter det relevante udbytte i første række lægges til moderselskabets beskatningsgrundlag, og det således modtagne udbytte i overensstemmelse med artikel 205, stk. 2, i [CIR 1992] herefter i næste række kun kan fratrækkes moderselskabets beskatningsgrundlag (med 95%), i det omfang moderselskabet har et skattepligtigt overskud, forenelige med artikel 4 i direktiv 90/435 [...], når en sådan begrænsning af fradrag for samlet skattepligtig indkomst får til

virkning, at et moderselskab bliver beskattet af det modtagne udbytte i et senere skatteår, hvis det ikke havde eller kun havde et utilstrækkeligt skattepligtigt overskud i den periode, hvor udlodningen skete, fordi det skattemæssige underskud for det relevante skatteår blev anvendt urigtigt og således ikke længere kan henføres til et beløb, der svarer til det modtagne udbytte, som – såfremt der ikke havde været et skattemæssigt underskud – under alle omstændigheder ville have været 95% skattefrit?»

Om det præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

20 Som det fremgår af artikel 1 i direktiv 90/435 vedrører direktivet overskud, som selskaber i en medlemsstat modtager som udbytte fra deres datterselskaber i andre medlemsstater. Desuden definerer samme direktivs artikel 2 direktivets anvendelsesområde ud fra de former for selskaber, som er opregnet i bilaget til det nævnte direktiv, mens direktivets artikel 3, stk. 1, fastsætter, hvor stor en kapitalandel et selskab skal besidde for at kunne anses for et moderselskab, og et andet selskab for dets datterselskab som omhandlet i direktiv 90/435.

21 Det bemærkes herved, at den forelæggende ret hverken har angivet, hvor det udbytte, som Cobelfret har modtaget, stammer fra, eller størrelsen af Cobelfrets kapitalandel i de udloddende selskaber.

22 Cobelfret har for Domstolen gjort gældende – hvilket ikke bestrides af den belgiske regering – at selskabet har modtaget udbytte fra dets datterselskaber med hjemsted i Det Forenede Kongerige, og at dets kapitalandele i disse selskaber opfylder betingelserne i artikel 3 i direktiv 90/435.

23 Undersøgelsen af rigtigheden af disse omstændigheder er unddraget Domstolens kompetence og tilkommer den nationale ret (dom af 16.3.1978, sag 104/77, Oehlschläger, Sml. s. 791, præmis 4), og inden for rammerne af det samarbejde mellem Domstolen og de nationale retter, som er indført ved artikel 234 EF, tilkommer det ligeledes udelukkende den nationale ret på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen (jf. i denne retning dom af 7.6.2005, sag C-17/03, VEMW m.fl., Sml. I, s. 4983, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

24 Den formodning om relevans, som knytter sig til præjudicielle spørgsmål fra de nationale retter, kan kun undtagelsesvis afvises, navnlig når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af den i disse spørgsmål omhandlede fællesskabsret savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand (dom af 17.7.2008, sag C-500/06, Corporación Dermoestética, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

25 I den foreliggende sag fremgår det imidlertid ikke klart, at den fortolkning af fællesskabsretten, som den forelæggende ret har anmodet om, er helt uden relevans for sidstnævnte, idet bemærkes, at det hverken af Cobelfret, af den belgiske regering eller af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber er blevet bestridt, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

26 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører for det første fortolkningen af artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435. For det andet er det den forelæggende rets opfattelse, at det er nødvendigt at få oplyst, om denne bestemmelse har direkte virkning. Disse to aspekter bør undersøges hver for

sig.

Om rækkevidden af artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435

27 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter det udbytte, som et moderselskab modtager, indgår i moderselskabets beskatningsgrundlag for derefter at fratrækkes i dette beskatningsgrundlag med 95%, for så vidt som der for den omhandlede skatteperiode efter fradrag for andre fritagne udbytter består et overskud.

28 Det bemærkes herved, at direktiv 90/435, som det bl.a. fremgår af tredje betragtning hertil, har til formål at fjerne forskelsbehandlingen mellem samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater og samarbejde mellem selskaber fra samme medlemsstat ved indførelse af en fælles beskatningsordning og således lette sammenslutninger af selskaber på fællesskabsplan (jf. dom af 3.4.2008, sag C-27/07, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

29 Med henblik på at sikre en skattemæssig neutralitet for udlodning af udbytte fra et datterselskab med hjemsted i en medlemsstat til dets moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat tilsigter direktiv 90/435 at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af et sådant udbytte, dvs. at undgå, at det udloddede udbytte først beskattes hos datterselskabet, og dernæst beskattes hos moderselskabet (jf. i denne retning dommen i sagen Banque Fédérative du Crédit Mutuel, præmis 24 og 27).

30 For at virkeliggøre disse mål bestemmer artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435, at hvis et moderselskab som selskabsdeltager fra sit datterselskab modtager udbytte, kan den medlemsstat, hvori moderselskabet er hjemmehørende, enten undlade at beskatte dette udbytte eller give selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte, og i givet fald det kildeskattebeløb, der er opkrævet af den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, dog højst den tilsvarende nationale skat (dommen i sagen Banque Fédérative du Crédit Mutuel, præmis 25).

31 Domstolen har allerede fastslået, at artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 udtrykkeligt overlader medlemsstaterne valget mellem en fritagelsesordning og en modregningsordning, som for den selskabsdeltager, som modtager udbyttet, ikke nødvendigvis giver det samme resultat (jf. i denne retning dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 43 og 44).

32 Det fremgår af de indlæg, som den belgiske regering har afgivet for Domstolen, at den ordning, som Kongeriget Belgien har valgt, er den ordning, som er fastsat i artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435. Ifølge den belgiske regering sikrer DBI-fradraget, at der ikke opkræves nogen skat hos moderselskabet af udbytte, som sidstnævnte har modtaget af dets kapitalandele i dets datterselskab.

33 Det bemærkes, at den pligt, som den medlemsstat, som har valgt at anvende ordningen fastsat i artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435, har til at afstå fra beskatning af det udbytte, som moderselskabet modtager i dets egenskab af selskabsdeltager fra datterselskabet, er ubetinget og alene underlagt artikel 4, stk. 2 og 3, samt direktivets artikel 1, stk. 2.

34 Navnlig indeholder nævnte direktivs artikel 4, stk. 1, første led, ingen krav om, at der skal foreligge andre skattepligtige overskud, for at udbytte modtaget af moderselskabet ikke beskattes.

35 DBI-ordningen, hvorefter udbytte modtaget af moderselskabet indgår i moderselskabets beskatningsgrundlag, og hvorefter et beløb svarende til 95% af dette udbytte kun fratrækkes i dette beskatningsgrundlag, hvis moderselskabet har et skattepligtigt overskud, bevirker imidlertid, at sidstnævnte kun fuldt ud kan benytte denne fordel, dersom det for samme periode hvad angår andre skattepligtige indtægter ikke har haft et tab.

36 Som generaladvokaten har anført i punkt 23 i forslaget til afgørelse, kan medlemsstaterne ikke ensidigt indføre begrænsninger, såsom et krav om, at moderselskabet skal have et skattepligtigt overskud, og således opstille betingelser for muligheden for at kunne anvende fordelene fastsat i direktiv 90/435.

37 Når moderselskabet desuden ikke realiserer andre skattepligtige overskud for den omhandlede beskatningsperiode, bevirker en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, at moderselskabets tab reduceres svarende til det modtagne udbytte.

38 Den belgiske regering har herved anerkendt, at begrænsningen af DBI-fradraget har konsekvenser for moderselskabets tab. Ifølge den belgiske regering er sådanne konsekvenser for tabene imidlertid ikke forbudt i henhold til artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435.

39 Det bemærkes, at det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at den belgiske skattelovgivning i princippet tillader, at tab fremføres til efterfølgende skatteår. Derfor har formindskelsen af moderselskabets tab, som således kan fremføres hvad angår modtaget udbytte, betydning for dette selskabs beskatningsgrundlag for det skatteår, som følger efter det skatteår, i løbet af hvilket udbyttet modtages, for så vidt som disse overskud overstiger de tab, som kan fremføres. Som følge af formindskelsen af de tab, som kan fremføres, er det nævnte beskatningsgrundlag således højere.

40 Det følger heraf, at selv om udbytte, som et moderselskab modtager, ikke pålægges selskabsskat for det skatteår, i løbet af hvilket udbyttet udloddes, kan den nævnte formindskelse af moderselskabets tab bevirke, at det nævnte moderselskab indirekte beskattes af dette udbytte i efterfølgende skatteår, når moderselskabet har et overskud.

41 En sådan konsekvens af begrænsningen af DBI-fradraget er imidlertid hverken forenelig med ordlyden af, formålet med eller ordningen i direktiv 90/435.

42 For det første – og i modsætning til, hvad den belgiske regering har anført – kan det ikke af anvendelsen i artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435 af udtrykket »undlade at beskatte« i stedet for verbet »fritage« udledes, at denne bestemmelse tillader en sådan virkning af begrænsningen af DBI-fradraget for moderselskabets tab.

43 Som generaladvokaten har anført i punkt 28 i forslaget til afgørelse, er der intet i direktiv 90/435's opbygning eller formål, der antyder, at der er nogen betydelig forskel mellem begreberne »undlade at beskatte« og »skattefritagelse« med hensyn til det udbytte, som moderselskabet modtager, henset til, at Domstolen i flæng har anvendt såvel begrebet »fritagelse« som forpligtelsen til at »undlade at beskatte« i den i artikel 4, stk. 1, nævnte betydning (jf. bl.a. dom af 12.12.2006, sag C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Sml. I, s. 11673, præmis 53, samt dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 44 og 102, og dommen i sagen *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, præmis 44).

44 For det andet har den belgiske regering gjort gældende, at DBI-ordningen er forenelig med direktiv 90/435, eftersom denne ordning, idet den underlægger udbytte modtaget fra datterselskaber med hjemsted i Belgien og udbytte modtaget fra datterselskaber med hjemsted i

andre medlemsstater den samme skattemæssige behandling, virkeliggør det mål, som er angivet i tredje betragtning til dette direktiv, og som består i at fjerne enhver form for forskelsbehandling, der består mellem samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til samarbejde mellem selskaber med hjemsted i en medlemsstat.

45 Som det fremgår af denne doms præmis 39 og 40, gør DBI-ordningen, når moderselskabet ikke har realiseret andre skattepligtige overskud i den periode, i løbet af hvilken udbyttet er modtaget, det ikke fuldt ud muligt at virkeliggøre målet om at forhindre en økonomisk dobbeltbeskatning som fastsat i artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435.

46 Selv om Kongeriget Belgien ved at anvende den nævnte ordning på såvel udbytte udloddet af hjemmehørende datterselskaber som udbytte udloddet af datterselskaber med hjemsted i andre medlemsstater har søgt at fjerne enhver form for forskelsbehandling af samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til samarbejde mellem selskaber fra den samme medlemsstat, begrundet dette ikke anvendelsen af en ordning, som ikke er forenelig med systemet til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning fastsat i samme direktivs artikel 4, stk. 1, første led.

47 For det tredje kan den belgiske regering, som ikke har gjort gældende, at den valgte ordning er den afregningsordning, som er fastsat i nævnte direktivs artikel 4, stk. 1, andet led, ikke påberåbe sig, at begrænsningen af DBI-fradraget mindst giver det samme resultat som denne afregningsordning, og gøre gældende, at intet tyder på, at den anden ordning, som fremgår af artikel 4, stk. 1, første led, vil give et gunstigere resultat end den ordning, som er fastsat i artikel 4, stk. 1, andet led.

48 Som det er anført i denne doms præmis 31, giver valget mellem fritagelsesordningen og afregningsordningen ikke nødvendigvis det samme resultat for det selskab, som modtager udbytte.

49 Det følger desuden af Domstolens praksis, at en medlemsstat, der ikke har gennemført bestemmelserne i et direktiv i national ret, ikke kan gøre de begrænsninger, som ville have kunnet pålægges i henhold til disse bestemmelser, gældende over for fællesskabsborgerne (jf. dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

50 Ligeledes kan en medlemsstat, som ved gennemførelsen af et direktiv har valgt at anvende en af de alternative ordninger, som er fastsat i direktivet, ikke påberåbe sig de virkninger eller begrænsninger, som gennemførelsen af den anden ordning ville have medført.

51 For det fjerde bemærkes, at den belgiske regerings henvisninger til Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 1) såvel som den af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) udarbejdede modelkonvention er uden relevans for fortolkningen af artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435.

52 I modsætning til, hvad den belgiske regering har anført, kan det ikke udledes af direktiv 90/434, herunder navnlig dets artikel 6, at artikel 4, stk. 1, første led, i direktivet kun opstiller et krav om, at udbytte modtaget af et moderselskab med hjemsted i Belgien fra dets datterselskaber med hjemsted i andre medlemsstater skal behandles på samme måde som udbytte, som datterselskaber af dette selskab, som har hjemsted i Belgien, har udloddet, uden at forbyde konsekvenserne for de tab, som er en følge af begrænsningen af DBI-fradraget.

53 Artikel 6 i direktiv 90/434 bestemmer således, at i det omfang medlemsstaterne ved

fusioner, spaltninger, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier mellem selskaber i det indskydende selskabs medlemsstat anvender bestemmelser, der giver mulighed for, at det modtagende selskab overtager det indskydende selskabs i skattemæssig henseende endnu ikke afskrevne tab, skal de udvide disse bestemmelser til også at gælde for det modtagende selskabs faste driftssteder, som er beliggende på deres område, når de overtager det indskydende selskabs i skattemæssig henseende endnu ikke afskrevne tab. En sådan bestemmelse har således et andet indhold end artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435. Desuden henviser den på ingen måde til denne bestemmelse.

54 Den belgiske regering kan heller ikke påberåbe sig, at den af OECD udarbejdede modelkonvention ikke indeholder præcise regler for de fremgangsmåder, som skal anvendes ved gennemførelsen af fritagelsesordningen, hvorfor det tilkommer medlemsstaterne at fastlægge disse.

55 Det bemærkes herved, at en fællesskabsretsakt såsom direktiv 90/435, medmindre andet udtrykkeligt er bestemt, skal fortolkes inden for rammerne af de fællesskabsretlige kilder og Fællesskabets retsorden (jf. i denne retning dom af 9.10.1973, sag 12/73, Muras, Sml. s. 963, præmis 7).

56 Det er kun dersom der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, at det tilkommer medlemsstaterne, som fortsat er kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller på egen hånd at træffe de nødvendige foranstaltninger til at undgå dobbeltbeskatning ved bl.a. at anvende de kriterier for fordeling af kompetencen, som følges i den internationale praksis på skatteområdet, herunder de af OECD udarbejdede modelkonventioner (jf. i denne retning dom af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis). Dette er imidlertid ikke tilfældet i den foreliggende sag.

57 Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435 skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter udbytte, som et moderselskab modtager, indgår i moderselskabets beskatningsgrundlag for derefter at fratrækkes i dette beskatningsgrundlag med 95%, for så vidt som der for den omhandlede skatteperiode efter fradrag for andre fritagne udbytter består et overskud.

Om den direkte virkning af artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435

58 Det bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis kan borgerne i alle tilfælde, hvor bestemmelserne i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, ved de nationale domstole påberåbe sig disse bestemmelser over for staten, enten når denne ikke rettidigt har gennemført direktivet i national ret, eller når den ikke har gennemført det korrekt (jf. bl.a. dom af 19.11.1991, forenede sager C-6/90 og C-9/90, Francovich m.fl., Sml. I, s. 5357, præmis 11, af 11.7.2002, sag C-62/00, Marks & Spencer, Sml. I, s. 6325, præmis 25, og af 5.10.2004, forenede sager C-397/01 – C-403/01, Pfeiffer m.fl., Sml. I, s. 8835, præmis 103).

59 Den belgiske regering har anført, at det valg, som medlemsstaterne har i medfør af artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 med hensyn til fremgangsmåderne ved den skattemæssige behandling af udbytte udloddet til et moderselskab af dets datterselskab, samt den manglende præcisering vedrørende disse fremgangsmåder og deres rækkevidde bevirker, at denne bestemmelse ikke er ubetinget, eller i det mindste ikke tilstrækkeligt præcis til, at den kan have direkte virkning.

60 Ifølge den belgiske regering kan den nævnte bestemmelse højst anses for ubetinget og tilstrækkeligt præcis hvad angår det mindsteresultat, som er sikret ved gennemførelsen af hver af de fremgangsmåder, som den tillader.

61 Det fremgår herved af Domstolens faste praksis, at den omstændighed, at medlemsstaterne kan vælge mellem flere forskellige midler til at nå det mål, som er foreskrevet ved et direktiv, ikke udelukker, at private ved de nationale domstole kan gøre de rettigheder gældende, som kan fastslås med tilstrækkelig sikkerhed alene på grundlag af direktivets bestemmelser (jf. bl.a. dommen i sagen Frankovich m.fl., præmis 17, og dom af 17.7.2008, sag C-226/07, Flughafen Köln/Bonn, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 30).

62 I det foreliggende tilfælde er det imidlertid ikke nødvendigt at undersøge, om det, uanset den valgmulighed, som er overladt medlemsstaterne ved artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435, er muligt at fastslå indholdet af de mindsterettigheder, som tildeles private i medfør af dette direktiv.

63 For så vidt som det fremgår af sagsakterne, at Kongeriget Belgien har valgt ordningen fastsat i artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435, er det tilstrækkeligt at undersøge, om denne bestemmelse er ubetinget og tilstrækkeligt præcis til, at den kan påberåbes ved de nationale domstole.

64 Forpligtelsen til at undlade at beskatte udbytte udloddet af et datterselskab til dets moderselskab, som er fastsat i nævnte artikel 4, stk. 1, første led, er formuleret klart og utvetydigt og er ikke underlagt nogen betingelse eller i forbindelse med dens gennemførelse eller virkning betinget af vedtagelsen af nogen som helst anden retsakt, hverken fra fællesskabsinstitutionerne eller medlemsstaterne.

65 Det følger heraf, at artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435 er ubetinget og tilstrækkeligt præcis til, at den kan påberåbes ved de nationale domstole.

Om anmodningen vedrørende en begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger

66 Den belgiske regering har i sine skriftlige indlæg anmodet Domstolen om at begrænse dommens tidsmæssige virkninger for det tilfælde, at den måtte fortolke artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 således, at den er til hinder for en national lovgivning som DBI-ordningen.

67 Til støtte for anmodningen har den belgiske regering påberåbt sig den berettigede forventning, som denne regering måtte have, eftersom Kommissionen stiltiende havde godkendt DBI-ordningen, det uklare anvendelsesområde for den nævnte artikel 4, stk. 1, manglen på retspraksis på dette område samt de konsekvenser, som denne dom måtte have for de belgiske offentlige finanser, hvis denne ordning blev fundet uforenelig med direktiv 90/435.

68 Det følger af Domstolens faste praksis, at Domstolen kun undtagelsesvis under anvendelse af et almindeligt retssikkerhedsprincip, der er knæsat i Fællesskabets retsorden, vil kunne finde anledning til at begrænse enhver interesseret parts mulighed for at påberåbe sig den således fortolkede bestemmelse med henblik på anfægtelse af tidligere i god tro stiftede retsforhold. For at der kan træffes bestemmelse om en sådan begrænsning, skal to hovedbetingelser være opfyldt, nemlig at de berørte kredse skal være i god tro, og at der skal være fare for alvorlige forstyrrelser (jf. dom af 18.1.2007, sag C-313/05, Brzeziński, Sml. I, s. 513, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

69 Uden at det er nødvendigt at gennemgå den belgiske regerings argumenter vedrørende en berettiget forventning, bemærkes – som generaladvokaten har anført i punkt 36 i forslaget til

afgørelse – at den belgiske regering på ingen måde i sine skriftlige indlæg eller under retsmødet har søgt at føre bevis for, at der foreligger en risiko for alvorlige økonomiske forstyrrelser.

70 Der er derfor ikke anledning til at begrænse dommens tidsmæssige virkninger.

Sagens omkostninger

71 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 4, stk. 1, første led, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter udbytte, som et moderselskab modtager, indgår i moderselskabets beskatningsgrundlag for derefter at fratrækkes i dette beskatningsgrundlag med 95%, for så vidt som der for den omhandlede skatteperiode efter fradrag for andre fritagne udbytter består et overskud.

Artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435 er ubetinget og tilstrækkeligt præcis til at kunne påberåbes ved de nationale domstole.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.