

Mål C-138/07

Belgische Staat

mot

Cobelfret NV

(begäran om förhandsavgörande från

Hof van beroep te Antwerpen)

”Direktiv 90/435/EEG – Artikel 4.1 – Direkt effekt – Nationell lagstiftning till undanröjande av dubbelbeskattning av utdelad vinst – Avdrag för erhållen utdelning från moderbolagets beskattningsunderlag bara om detta redovisar beskattningsbar vinst”

Sammanfattning av domen

1. *Tillnärmning av lagstiftning – Gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater – Direktiv 90/435*

(Rådets direktiv 90/435, artikel 4.1 första strecksatsen)

2. *Tillnärmning av lagstiftning – Gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater – Direktiv 90/435*

(Rådets direktiv 90/435, artikel 4.1 första strecksatsen)

1. Artikel 4.1 i rådets direktiv 90/435 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken utdelning som ett moderbolag erhåller ska inkluderas i dess beskattningsunderlag för att därefter dras av till 95 procent, i den mån det för den berörda beskattningsperioden kvarstår ett överskott efter avdrag för annan från skatteplikt undantagen vinst.

Skyldigheten för den medlemsstat som har valt systemet i artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435, att avstå från beskattning av den vinstutdelning som moderbolaget i denna sin egenskap tar emot från sitt dotterbolag, är nämligen inte förenad med några villkor, och är endast avhängig bestämmelserna i punkterna 2 och 3 i samma artikel, och bestämmelserna i artikel 1.2 i detta direktiv. Framför allt saknar artikel 4.1 första strecksatsen i nämnda direktiv krav på att det ska finnas andra beskattningsbara vinster för att den vinst som moderbolaget tar emot inte ska beskattas. Medlemsstaterna får således inte ensidigt införa restriktiva åtgärder, exempelvis i form av krav på att moderbolaget ska redovisa beskattningsbar vinst, och därigenom uppställa villkor för möjligheten att åtnjuta de förmåner som föreskrivs i direktiv 90/435.

När moderbolaget inte redovisar annan beskattningsbar vinst under den berörda period som beskattningen avser får dessutom en sådan lagstiftning till följd att moderbolagets underskott minskar med ett belopp motsvarande erhållen utdelning. Eftersom denna skattelagstiftning i princip medger att underskott sparas till senare taxeringsår inverkar den minskning av det underskott i moderbolaget som kan sparas på detta sätt, vilken motsvarar erhållen utdelning, på detta bolags beskattningsunderlag under det taxeringsår som följer på det år då utdelningen

erhållits, i den mån vinsten överstiger underskott som får sparas. Härav följer att även om den utdelning som moderbolaget erhåller inte påförs någon inkomstskatt för juridiska personer för det beskattningsår då utdelningen lämnas, kan nämnda minskning av moderbolagets underskott leda till att det sistnämnda indirekt beskattas för denna utdelning under senare beskattningsår, när det redovisar överskott. En sådan begränsning av avdraget för erhållen utdelning är därmed inte förenlig med direktiv 90/435.

Även om en medlemsstat, genom att tillämpa nämnda system på utdelning som lämnas av i landet hemmahörande dotterbolag såväl som på utdelning från dotterbolag hemmahörande i andra medlemsstater, söker undanröja alla de nackdelar som är förenade med samverkan mellan bolag i olika medlemsstater i förhållande till samverkan mellan bolag i en och samma medlemsstat, kan detta följaktligen inte rättfärdiga tillämpningen av ett system som inte är förenligt med det system för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning som föreskrivs i artikel 4.1 första strecksatsen i nämnda direktiv.

(se punkterna 33, 34, 36, 37, 39–41 och 46 samt domslutet)

2. Artikel 4.1 första strecksatsen i rådets direktiv 90/435 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater är ovillkorlig och tillräckligt precis för att kunna åberopas vid de nationella domstolarna. Den skyldighet att avstå från att beskatta utdelning från ett dotterbolag till dess moderbolag som föreskrivs i artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435 är nämligen formulerad i klara och otvetydiga ordalag. Den är inte förenad med något villkor och det fordras inte heller någon ytterligare åtgärd från vare sig gemenskapsinstitutionerna eller medlemsstaterna för att den ska kunna genomföras eller få verkningar.

(se punkterna 64 och 65 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 12 februari 2009 (*)

”Direktiv 90/435/EEG – Artikel 4.1 – Direkt effekt – Nationell lagstiftning till undanröjande av dubbelbeskattning av utdelad vinst – Avdrag för erhållen utdelning från moderbolagets beskattningsunderlag bara om detta redovisar beskattningsbar vinst”

I mål C-138/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hof van beroep te Antwerpen (Belgien) genom beslut av den 27 februari 2007, som inkom till domstolen den 9 mars 2007, i målet

Belgische Staat

mot

Cobelfret NV,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna M. Ilešič, A. Tizzano, E. Levits (referent) och J.-J. Kasel,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 5 mars 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Cobelfret NV, genom A. Huyghe och M. Isenbaert, advokaten,
- Belgiens regering, genom C. Pochet, i egenskap av ombud, biträdd av J. Werbrouck, advocaat,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, W. Wils och W. Roels, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 8 maj 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 4.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Belgische Staat och bolaget Cobelfret NV (nedan kallat Cobelfret). Målet rör fastställelsen av Cobelfrets beskattningsbara resultat vid taxeringen till inkomstskatt för juridiska personer avseende beskattningsåren 1992–1998.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 Ändamålet med direktiv 90/435 är enligt tredje skälet däri särskilt att undanröja de skattemässiga nackdelar som grupperingar av bolag i olika medlemsstater får utstå i jämförelse med bolagsgrupperingar inom en och samma medlemsstat.

4 Enligt artikel 3.1 a i direktiv 90/435 ska status som moderbolag tillskrivas varje bolag i en medlemsstat som uppfyller vissa i artikel 2 i direktivet föreskrivna villkor och som innehar andelar motsvarande minst 25 procent av kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat, vilket uppfyller samma villkor.

5 I artikel 4.1 och 4.2 i direktiv 90/435 föreskrivs följande:

"1. Då ett moderbolag i denna sin egenskap tar emot utdelning från sitt dotterbolag, skall den stat där moderbolaget är hemmahörande, såvida inte dotterbolaget har trätt i likvidation, antingen

– avstå från att beskatta sådan utdelning, eller

– beskatta den men medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget liksom i förekommande fall den källskatt som i enlighet med undantagen i artikel 5 har tagits ut av den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande, dock högst intill beloppet för motsvarande inhemska skatt.

2. Varje medlemsstat är dock bibehållen rätten att föreskriva att eventuella kostnader som avser innehavet och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget. Om de förvaltningskostnader som avser innehavet i sådant fall fastställs schablonmässigt, får detta belopp inte överstiga 5 % av den vinst som utdelats av dotterbolaget."

Den nationella lagstiftningen

6 Direktiv 90/345 införlivades med belgisk rätt genom lag av den 23 oktober 1991 (*Belgisch Staatsblad* av den 15 november 1991, s. 25619), som ändrade det befintliga systemet med definitivt beskattad inkomst (nedan kallat DBI-systemet) och fastställde att 95 procent av erhållen utdelning fick dras av från moderbolagets beskattningsunderlag.

7 Till följd av den kodifiering som skedde år 1992 sammanfördes relevanta bestämmelser om DBI-systemet i artiklarna 202, 204 och 205 i lagen om inkomstskatt, vilken samordnats genom kunglig förordning av den 10 april 1992 och bekräftats genom lag av den 12 juni 1992 (supplement till *Belgisch Staatsblad* av den 30 juli 1992) (nedan kallad CIR 1992), sådana de genomförts medelst kunglig förordning om genomförande av 1992 års lag om inkomstskatt (*Belgisch Staatsblad* av den 13 september 1993) (nedan kallad den kungliga förordningen om genomförande av CIR 1992).

8 Enligt dessa bestämmelser får ett bolag göra avdrag från sitt resultat med 95 procent av den utdelning det erhållit från sina dotterbolag i den mening som avses i direktiv 90/435, såsom för definitivt beskattad inkomst (nedan kallat DBI-avdrag).

9 Kortfattat fungerar DBI-systemet på följande sätt. Först ska den utdelning som dotterbolaget lämnar inkluderas i moderbolagets beskattningsunderlag. Därefter dras denna utdelning av från nämnda beskattningsunderlag, dock endast i den mån ett positivt vinstsaldo kvarstår efter avdrag för övriga från skatteplikt undantagna vinster.

10 Sålunda föreskrivs i artikel 202 CIR 1992 följande:

"1. Från vinst som hänför sig till den period beskattningen avser [(nedan kallad beskattningsperioden)] medges också i förekommande fall avdrag för:

1 utdelningar, med undantag av inkomst som erhållits i samband med överlåtelse till ett bolag av dess egna aktier eller andelar eller i samband med hel eller delvis uppdelning av tillgångarna i ett bolag;

..."

11 Artikel 204 första stycket CIR 1992 har följande lydelse:

”De inkomster som är avdragsgilla enligt artikel 202 första stycket punkt 1 ... anses ingå i vinsten för den period som beskattningen avser med 95 procent av det belopp som inkasserats eller uppburits, eventuellt ökat med faktisk eller fiktiv förskottsvis uttagen skatt, ...”

12 I artikel 205 andra stycket CIR 1992 föreskrivs följande:

”Det avdrag som föreskrivs i artikel 202 får inte överstiga den vinst som efter tillämpning av artikel 199 kan hänföras till beskattningsperioden ...

...”

13 I artikel 77 i den kungliga förordningen om genomförande av CIR 1992 föreskrivs följande:

”De belopp som avses i artiklarna 202–205 [CIR] 1992 som är avdragsgilla såsom definitivt beskattad inkomst ... dras av med ett belopp motsvarande den nettovinst som kvarstår efter tillämpning av artikel 76. Detta avdrag bestäms av utdelningens härkomst och verkställs företrädesvis från utdelning som innefattar nämnda belopp.”

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

14 Cobelfret är ett bolag med säte i Belgien, som under beskattningsåren 1992–1998 erhöll utdelning på andelsinnehav i bolag hemmahörande inom gemenskapen, och samtidigt redovisade underskott under flera av dessa beskattningsår.

15 Enligt den belgiska lagstiftningen kunde Cobelfret inte utnyttja DBI?avdraget under de beskattningsår då det redovisade underskott och fick heller inte spara outnyttjad del av detta avdrag till senare beskattningsår, om det DBI?avdrag som Cobelfret kunde yrka översteg dess beskattningsbara vinst.

16 Cobelfret ansåg följaktligen att erhållen utdelning inte var helt undantagen från skatteplikt och begärde därför omprövning av de taxeringsbeslut som fattats i fråga om inkomstskatt för juridiska personer mellan beskattningsåren 1992 och 1998.

17 Omprövningarna föranledde inte någon ändring av taxeringsbesluten och Cobelfret överklagade omprövningsbesluten hos Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (domstol i första instans i Antwerpen), som i dom av den 16 december 2005 bland annat fann att begränsningen av DBI?avdraget till att endast omfatta den nettovinst för beskattningsperioden som kvarstod efter tillämpning av artikel 199 CIR 1992 ledde till en partiell beskattning av den utdelade vinsten hos Cobelfret, vilket stred mot artikel 4.1 i direktiv 90/435.

18 Belgische Staat överklagade nämnda dom hos Hof van beroep te Antwerpen (domstol i andra instans i Antwerpen). Denna domstol fann att det, för fastställandet av huruvida Cobelfrets beskattningsbara resultat var verkliga i fråga om de beskattningsår som är föremål för talan, måste avgöras om direktiv 90/435 ska tillmätas direkt effekt samt om artikel 205 andra stycket CIR 1992 eventuellt är oförenlig med detta direktiv.

19 Hof van beroep te Antwerpen beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Är en sådan lagstiftning som [DBI?systemet], enligt vilken den relevanta utdelningen i ett första led läggs till moderbolagets beskattningsunderlag och den härvid erhållna utdelningen enligt artikel

205.2 [CIR 1992] därefter i ett senare led endast kan dras av från moderbolagets beskattningsunderlag (till 95 procent) i den mån det finns ett beskattningsbart överskott i moderbolaget, förenlig med artikel 4 i direktiv 90/435 ..., i den mån en sådan begränsning av DBI-avdraget får till resultat att ett moderbolag kommer att beskattas för den mottagna utdelningen under en senare beskattningsperiod, om bolaget inte hade något beskattningsbart överskott eller endast ett otillräckligt sådant under den beskattningsperiod då utdelningen erhöles, eller, åtminstone, att det skattemässiga underskott som är hänförligt till den beskattningsperioden felaktigt utnyttjas och således inte längre kan överföras med ett belopp som motsvarar den mottagna utdelningen, vilken för det fall det saknas ett skattemässigt underskott under alla omständigheter hade varit undantagen från skatteplikt till 95 procent?"

Prövning av tolkningsfrågan

Upptagande till sakprövning

20 Som framgår av artikel 1 i direktiv 90/435 tar detta sikte på vinstutdelning till bolag som är hemmahörande i en medlemsstat som lämnas av deras dotterbolag i andra medlemsstater. Dessutom innehåller artikel 2 i samma direktiv en definition av direktivets tillämpningsområden utifrån bolagstyper sådana de uppräknas i bilagan till nämnda direktiv, medan artikel 3.1 däri innehåller en bestämmelse om det lägsta andelsinnehav som krävs för att två bolag ska kunna anses utgöra moder- respektive dotterbolag i den mening som avses i direktiv 90/435.

21 Det ska i detta hänseende påpekas att den hänskjutande domstolen inte har angett varifrån den utdelning som Cobelfret erhållit härrör och inte heller hur många procent sistnämnda bolag innehar i de utdelande bolagen.

22 Cobelfret har vid domstolen hävdat att det erhållit utdelning från sina i Förenade kungariket hemmahörande dotterbolag, och att dess andelsinnehav i dessa bolag uppfyller kraven i artikel 3 i direktiv 90/435, vilket inte bestritts av den belgiska regeringen.

23 Det är inte EG-domstolen utan den nationella domstolen som har att kontrollera att dessa omsändigheter är korrekta (dom av den 16 mars 1978 i mål 104/77, Oehlschläger, REG 1978, s. 791, punkt 4), och det ankommer också uteslutande på den nationella domstolen att inom ramen för det samarbete mellan domstolen och de nationella domstolarna som inrättats genom artikel 234 EG, mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i varje enskilt mål bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 juni 2005 i mål C?17/03, VEMW m.fl. REG 2005, s. I?4983, punkt 34, och där angiven rättspraxis).

24 Presumtionen att de frågor som omfattas av nationella domstolars begäran om förhandsavgörande är relevanta kan nämligen bara brytas i undantagsfall, särskilt i de fall där det är uppenbart att den begärda tolkningen av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen (se dom av den 17 juli 2008 i mål C?500/06, Corporación Dermoestética, REG 2008, s. I?0000, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

25 I förevarande mål framstår det dock inte som uppenbart att den tolkning av gemenskapsrätten som den hänskjutande domstolen har begärt skulle sakna betydelse för densamma, och frågan huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till prövning har för övrigt inte ifrågasatts av vare sig Cobelfret eller den belgiska regeringen och inte heller av Europeiska gemenskapernas kommission.

Prövning i sak

26 Begäran om förhandsavgörande avser för det första tolkningen av artikel 4.1 i direktiv 90/435. Den hänskjutande domstolen anser sig för det andra behöva få klarhet i huruvida denna bestämmelse kan ha direkt effekt. De båda aspekterna ska prövas var för sig.

Räckvidden av artikel 4.1 i direktiv 90/435

27 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 4.1 i direktiv 90/435 ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken utdelning som ett moderbolag erhåller ska inkluderas i dess beskattningsunderlag för att därefter dras av till 95 procent, i den mån det för den berörda beskattningsperioden kvarstår ett överskott efter avdrag för annan från skatteplikt undantagen vinst.

28 I likhet med vad som framgår av bland annat tredje skälet i direktiv 90/435 är syftet med detta direktiv att genom införandet av ett gemensamt skattesystem eliminera alla nackdelar för samverkan mellan bolag från olika medlemsstater i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat och att på det sättet underlätta grupperingar på gemenskapsnivå (se dom av den 3 april 2008 i mål C?27/07, *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, REG 2008, s. I?0000, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

29 För att uppnå ändamålet att åstadkomma en neutral beskattning av vinstutdelningar som ett i en medlemsstat hemmahörande dotterbolag lämnar till sitt i en annan medlemsstat hemmahörande moderbolag, åsyftas med direktiv 90/435 ett undvikande av ekonomisk dubbelbeskattning av denna vinst, varmed avses ett undvikande av att utdelad vinst först beskattas hos dotterbolaget för att sedan beskattas en andra gång hos moderbolaget (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, punkterna 24 och 27).

30 Därför stadgas i artikel 4.1 i direktiv 90/435 att, när ett moderbolag i denna sin egenskap tar emot utdelning från sitt dotterbolag, den stat där moderbolaget är hemmahörande antingen ska avstå från att beskatta sådan utdelning eller ge detta moderbolag rätt att från den skatt som det har att betala avräkna den skatt för dotterbolaget som belöper på denna vinst och, i förekommande fall, även den källskatt som innehållits av den medlemsstat där dotterbolaget har sitt hemvist, upp till beloppet för den motsvarande nationella skatt som ska betalas (domen i det ovannämnda målet *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, punkt 25).

31 Domstolen har redan slagit fast att det i artikel 4.1 i direktiv 90/435 föreskrivs en uttrycklig möjlighet för medlemsstaterna att välja mellan systemet med undantag från skatteplikt och systemet med avräkning, ett val som för den aktieägare som erhåller utdelningen inte nödvändigtvis leder till samma resultat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006 i mål C?446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, REG 2006, s. I?11753, punkterna 43 och 44).

32 Av de yttranden som den belgiska regeringen har ingett till domstolen framgår att det system som Konungariket Belgien har valt att tillämpa är det som föreskrivs i artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435. Enligt denna regering säkerställer DBI?avdraget att moderbolaget inte påförs någon skatt för den utdelning som det erhåller på sina andelar i dotterbolaget.

33 Skyldigheten för den medlemsstat som har valt systemet i artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435, att avstå från beskattning av den vinstutdelning som moderbolaget i denna sin egenskap tar emot från sitt dotterbolag, är inte förenad med några villkor, och är endast avhängig

bestämmelserna i punkterna 2 och 3 i samma artikel, och bestämmelserna i artikel 1.2 i detta direktiv.

34 Framför allt saknar artikel 4.1 första strecksatsen i nämnda direktiv krav på att det ska finnas andra beskattningsbara vinster för att den vinst som moderbolaget tar emot inte ska beskattas.

35 DBI-systemet, som innebär att den utdelning som moderbolaget erhåller ska inkluderas i dess beskattningsunderlag, varefter ett belopp motsvarande 95 procent av denna utdelning dras av från detta underlag bara i den mån moderbolaget redovisar beskattningsbar vinst, leder emellertid till att moderbolaget kan utnyttja denna förmån till fullo bara om det, i fråga om dess övriga skattepliktiga inkomster, inte har redovisat något underskott under samma period.

36 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 23 i sitt förslag till avgörande får medlemsstaterna inte ensidigt införa restriktiva åtgärder, exempelvis i form av krav på att moderbolaget ska redovisa beskattningsbar vinst, och därigenom uppställa villkor för möjligheten att åtnjuta de förmåner som föreskrivs i direktiv 90/435.

37 När moderbolaget inte redovisar annan beskattningsbar vinst under den berörda period som beskattningen avser får dessutom en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen till följd att moderbolagets underskott minskar med ett belopp motsvarande erhållen utdelning.

38 Den belgiska regeringen har i detta avseende vidgått att begränsningen av DBI-avdraget inverkar på moderbolagets underskott. Enligt denna regering innebär dock inte artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435 något förbud mot sådan inverkan på underskottet.

39 Av handlingarna i målet framgår att den belgiska skattelagstiftningen i princip medger att underskott sparas till senare taxeringsår. Minskningen av det underskott i moderbolaget som kan sparas på detta sätt, vilken motsvarar erhållen utdelning, inverkar på detta bolags beskattningsunderlag under det taxeringsår som följer på det år då utdelningen erhållits, i den mån vinsten överstiger underskott som får sparas. Till följd av minskningen av det underskott som får sparas ökar nämligen nämnda beskattningsunderlag.

40 Härav följer att även om den utdelning som moderbolaget erhåller inte påförs någon inkomstskatt för juridiska personer för det beskattningsår då utdelningen lämnas, kan nämnda minskning av moderbolagets underskott leda till att det sistnämnda indirekt beskattas för denna utdelning under senare beskattningsår, när det redovisar överskott.

41 En sådan verkan av att DBI-avdraget begränsas är inte förenlig med vare sig ordalydelsen i, ändamålet med, eller systematiken i direktiv 90/435.

42 I motsats till vad den belgiska regeringen har hävdad kan, för det första, inte gemenskapslagstiftarens användning i artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435 av formuleringen "avstå från att beskatta" i stället för "undanta från skattplikt" leda till slutsatsen att begränsningen av DBI-avdraget tillåts få en sådan inverkan på moderbolagets underskott.

43 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 28 i sitt förslag till avgörande finns det ingenting i systematiken i direktiv 90/435 eller ändamålet med detsamma som antyder att det skulle vara någon påtaglig skillnad mellan "att avstå från att beskatta" och "att undanta från skatt" den vinst som moderbolaget redovisat. Domstolen har dessutom omväxlande använt begreppen "undanta från skatt" och "avstå från att beskatta", i den mening som avses i artikel 4.1 (se, bland annat, dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, REG 2006, s. I-11673, punkt 53, samt domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in the FII*

Group Litigation, punkterna 44 och 102, och Banque Fédérative du Crédit Mutuel, punkt 44).

44 För det andra har den belgiska regeringen gjort gällande att DBI-systemet är förenligt med direktiv 90/435, eftersom systemet innebär samma skattemässiga behandling av utdelning som erhållits från dotterbolag hemmahörande i Belgien som av utdelning som erhållits från dotterbolag hemmahörande i andra medlemsstater, varför det ändamål som anges i tredje skälet i direktivet, nämligen att samverkan mellan bolag från olika medlemsstater inte får missgynnas i förhållande till samverkan mellan bolag hemmahörande i en och samma medlemsstat, uppnås tack vare nämnda system.

45 Som framgår av punkterna 39 och 40 i förevarande dom medger inte DBI-systemet att ändamålet att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning, sådant det föreskrivs i artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435, uppnås när moderbolaget inte har redovisat någon annan beskattningsbar vinst under den period då utdelningen erhållits.

46 Även om Konungariket Belgien, genom att tillämpa nämnda system på utdelning som lämnas av i landet hemmahörande dotterbolag såväl som på utdelning från dotterbolag hemmahörande i andra medlemsstater, söker undanröja alla de nackdelar som är förenade med samverkan mellan bolag i olika medlemsstater i förhållande till samverkan mellan bolag i en och samma medlemsstat, kan detta följaktligen inte rättfärdiga tillämpningen av ett system som inte är förenligt med det system för att undvika ekonomisk dubbelbeskattning som föreskrivs i artikel 4.1 första strecksatsen i nämnda direktiv.

47 Eftersom Konungariket Belgien inte har hävdats att det valda systemet utgör ett sådant avräkningssystem som föreskrivs i artikel 4.1 andra strecksatsen i nämnda direktiv är det, för det tredje, inte möjligt att åberopa den omständigheten att begränsningen av DBI-avdraget åtminstone leder till samma resultat som nämnda avräkningssystem och att det inte finns något som indikerar att det andra systemet, vilket föreskrivs i första strecksatsen i artikel 4.1, leder till ett förmånligare resultat än det som föreskrivs i den nämnda andra strecksatsen.

48 Som påpekats ovan i punkt 31 i förevarande dom leder emellertid valet mellan systemet med avstående från beskattning och avräkningssystemet inte nödvändigtvis till samma resultat för det bolag som erhåller utdelningen.

49 Vidare framgår det av domstolens rättspraxis att en medlemsstat som har underlåtit att uppfylla sin skyldighet att införliva bestämmelserna i ett direktiv med sin nationella rättsordning inte kan tillämpa de begränsningar som följer av dessa bestämmelser på gemenskapsmedborgarna (se dom av den 30 mars 2006 i mål C?184/04, Uudenkaupungin kaupunki, REG 2006, s. I?3039, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

50 En medlemsstat som vid införlivandet av ett direktiv har valt ett av de två alternativa system som föreskrivs i direktivet kan inte heller åberopa de verkningar eller de begränsningar som skulle ha kunnat bli följden av att det andra systemet hade genomförts.

51 Det ska, för det fjärde, påpekas att den belgiska regeringens hänvisningar till rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20), och till det modellavtal som utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) saknar betydelse för tolkningen av artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435.

52 I motsats till vad den belgiska regeringen har hävdats kan inte, av direktiv 90/434 och i synnerhet inte av artikel 6 däri, den slutsatsen dras att artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv

90/435 endast fordrar att den utdelning som ett i Belgien hemmahörande moderbolag erhåller från sina dotterbolag hemmahörande i andra medlemsstater ska behandlas på samma sätt som utdelning från de dotterbolag till detta bolag som är hemmahörande i Belgien, utan att förbjuda den inverkan på underskottet som begränsningen av DBI-avdraget förorsakar.

53 I artikel 6 i direktiv 90/434 föreskrivs nämligen att i den mån den medlemsstat där det överlåtande bolaget är hemmahörande skulle tillåta det övertagande bolaget att vid fusioner, fissioner, överföring av tillgångar och utbyte av aktier och andelar mellan inhemska bolag ta över outnyttjade förlustavdrag i det överlåtande bolaget, ska den utvidga detta till att gälla sådana avdrag som tas över av det övertagande bolagets fasta driftställen inom dess territorium. Det materiella innehållet i en sådan artikel är alltså ett annat än det i artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435. Den innehåller inte heller någon hänvisning till sistnämnda bestämmelse.

54 Den belgiska regeringen kan inte heller åberopa att OECD:s modellavtal saknar exakta bestämmelser om hur systemet med undantag från skatteplikt ska genomföras, och det ankommer därför på medlemsstaterna själva att besluta om detta.

55 Här ska i detta avseende endast påpekas att en sådan gemenskapsrättsakt som direktiv 90/435 ska tolkas inom ramen för gemenskapens källor och rättsordning såvida annat inte uttryckligen anges (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 oktober 1973 i mål 12/73, Muras, REG 1973, s. 963, punkt 7).

56 Det är bara om enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser saknas som det ankommer på medlemsstaterna, vilka fortfarande har behörighet att genom konventioner eller unilateralt bestämma hur beskattningsrätten ska fördelas dem emellan, särskilt när det gäller avskaffande av dubbelbeskattning, att vidta de åtgärder som krävs för att undvika dubbelbeskattning, bland annat genom en tillämpning av de fördelningskriterier som iakttas i internationell skattepraxis, däri inbegripet OECD:s modellavtal (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 49 och där angiven rättspraxis). Så är emellertid inte fallet här.

57 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den fråga som ställts besvaras enligt följande. Artikel 4.1 i direktiv 90/435 ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i förevarande mål, i vilken det föreskrivs att utdelning som ett moderbolag erhåller ska inkluderas i dess beskattningsunderlag, för att därefter dras av till 95 procent, i den mån det för den berörda beskattningsperioden kvarstår ett överskott efter avdrag för annan från skatteplikt undantagen vinst.

Huruvida artikel 4.1 i direktiv 90/435 har direkt effekt

58 Enligt domstolens fasta rättspraxis har enskilda, i alla de fall då bestämmelserna i ett direktiv med avseende på innehållet framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, rätt att åberopa dem inför den nationella domstolen gentemot staten, dels då medlemsstaten har underlåtit att införliva direktivet med nationell rätt inom tidsfristen, dels då den inte har införlivat det på ett korrekt sätt (se, bland annat, dom av den 19 november 1991 i de förenade målen C-6/90 och C-9/90, Francovich m.fl., REG 1991, s. I-5357, punkt 11, svensk specialutgåva, volym 11, s. 435, av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer, REG 2002, s. I-6325, punkt 25, och av den 5 oktober 2004 i de förenade målen C-397/01–C-403/01, Pfeiffer m.fl., REG 2004, s. I-8835, punkt 103).

59 Den belgiska regeringen har hävdats att det val som lämnas åt medlemsstaterna i artikel 4.1 i direktiv 90/435 beträffande metoderna för hur vinst som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag ska behandlas i skattemässigt hänseende, och den bristande precisionen i uppgifterna om dessa

metoder och deras räckvidd, innebär att denna bestämmelse inte är ovillkorlig eller att den åtminstone inte är tillräckligt precis för att den ska kunna tillmätas direkt effekt.

60 Enligt den belgiska regeringen kan denna bestämmelse på sin höjd anses vara ovillkorlig och tillräckligt precis när det gäller det minimiresultat som säkerställs av genomförandet av var och en av de metoder som den sanktionerar.

61 Det framgår i detta hänseende av domstolens fasta rättspraxis att den frihet som medlemsstaterna har att välja mellan flera möjliga metoder för uppnåendet av det resultat som föreskrivs i ett direktiv inte utesluter möjligheten för enskilda att vid de nationella domstolarna göra gällande de rättigheter vars innehåll kan fastställas med tillräcklig precision endast på grundval av direktivets bestämmelser (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Francovich m.fl., punkt 17, och av den 17 juli 2008 i mål C-226/07, Flughafen Köln/Bonn, REG 2008, s. I-0000, punkt 30).

62 I förevarande mål ska det dock inte prövas om det, trots den valfrihet som lämnats åt medlemsstaterna i artikel 4.1 i direktiv 90/435, är möjligt att identifiera de minimirättigheter som tillskrivs enskilda enligt denna bestämmelse.

63 Eftersom det av handlingarna i målet framgår att Konungariket Belgien har valt det system som föreskrivs i artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435, räcker det nämligen med att kontrollera huruvida denna bestämmelse är ovillkorlig och tillräckligt precis för att kunna åberopas vid de nationella domstolarna.

64 Den skyldighet att avstå från att beskatta utdelning från ett dotterbolag till dess moderbolag som föreskrivs i artikel 4.1 första strecksatsen är formulerad i klara och otvetydiga ordalag. Den är inte förenad med något villkor och det fordras inte heller någon ytterligare åtgärd från vare sig gemenskapsinstitutionerna eller medlemsstaterna för att den ska kunna genomföras eller få verkningar.

65 Härav följer att artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435 är ovillkorlig och tillräckligt precis för att kunna åberopas vid de nationella domstolarna.

Begäran att domens verkningar i tiden ska begränsas

66 Den belgiska regeringen har i sitt skriftliga yttrande yrkat att domstolen ska begränsa verkningarna i tiden av sin dom för det fall domstolen skulle tolka artikel 4.1 i direktiv 90/435 så, att denna utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som DBI-systemet.

67 Nämnda regering har till stöd för sitt yrkande åberopat de berättigade förväntningar som den har bibringats genom kommissionens implicita godkännande av DBI-systemet, det oklara tillämpningsområdet för nämnda artikel 4.1, avsaknaden av rättspraxis på denna punkt samt den inverkan som domen kommer att ha på Belgiens offentliga finanser om detta system befinns vara oförenligt med direktiv 90/435.

68 Av domstolens fasta rättspraxis framgår att den endast i undantagsfall, med tillämpning av en i gemenskapens rättsordning ingående allmän rättssäkerhetsprincip, kan se sig nödsakad att begränsa de berördas möjlighet att åberopa en bestämmelse som den tolkat i syfte att ifrågasätta i god tro etablerade rättsförhållanden. För att en sådan begränsning ska kunna komma i fråga ska två väsentliga kriterier vara uppfyllda, nämligen att de berörda handlat i god tro och att det föreligger en risk för allvarliga störningar (se dom av den 18 januari 2007 i mål C-313/05, Brzeziński, REG 2007, s. I-513, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

69 Det saknas emellertid anledning att pröva de av den belgiska regeringen åberopade argumenten avseende dess berättigade förväntningar, då det här räcker att, i likhet med vad generaladvokaten har angett i punkt 36 i sitt förslag till avgörande, konstatera att nämnda regering inte på något sätt – vare sig i de skriftliga yttrandena eller under förhandlingen – har sökt visa att det föreligger en risk för allvarliga ekonomiska störningar.

70 Det saknas därmed skäl att begränsa verkningarna i tiden av förevarande dom.

Rättegångskostnader

71 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 4.1 första strecksatsen i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i förevarande mål, i vilken det föreskrivs att utdelning som ett moderbolag erhåller ska inkluderas i dess beskattningsunderlag för att därefter dras av till 95 procent, i den mån det för den berörda beskattningsperioden kvarstår ett överskott efter avdrag för annan från skatteplikt undantagen vinst.

Artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435 är ovillkorlig och tillräckligt precis för att kunna åberopas vid de nationella domstolarna.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: nederländska.