

Downloaded via the EU tax law app / web

Preliminär utgåva

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 19 december 2019 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater – Direktiv 90/435/EEG – Undvikande av dubbelbeskattning – Artikel 4.1 första strecksatsen – Förbud mot beskattning av vinst – Utdelning från dotterbolaget inkluderas i moderbolagets beskattningsunderlag – Avdrag från moderbolagets beskattningsunderlag för den erhållna utdelningen och överföring av det överskjutande beloppet till efterföljande beskattningsår utan begränsning i tiden – Ordningsföljd för avdrag som ska göras från vinsten – En skattefördel går förlorad”

I mål C-389/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal de première instance francophone de Bruxelles (Franskspråkiga förstainstansdomstolen i Bryssel, Belgien), genom beslut av den 26 januari 2018, som inkom till domstolen den 13 juni 2018, i målet

Brussels Securities SA

mot

État belge,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P.G. Xuereb samt domarna T. von Danwitz (referent) och A. Kumin,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: handläggaren V. Giacobbo-Peyronnel,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingarna den 4 april 2019 och 3 juli 2019,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Brussels Securities SA, genom R. Forestini, avocat,
- Belgiens regering, genom C. Pochet, P. Cottin och J.-C. Halleux, samtliga i egenskap av ombud, samt G. Vercauteren, sakkunnig,
- Europeiska kommissionen, genom W. Roels och N. Gossement, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 5 september 2019 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, 1990, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 (EUT L 7, 2004, s. 41) (nedan kallat direktiv 90/435).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan, å ena sidan, Brussels Securities SA och, å andra sidan, État belge (belgiska staten) angående den ordning i vilken avdragsgilla inkomster ska dras av från beskattningsbara vinster.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I tredje skälet i direktiv 90/435 angavs följande:

”Gällande skattebestämmelser avseende förhållandet moderbolag och dotterbolag från olika medlemsstater varierar avsevärt från medlemsstat till medlemsstat och är generellt sett mindre fördelaktiga än de som är tillämpliga på moderbolag och dotterbolag i samma medlemsstat. Samverkan mellan bolag från olika medlemsstater missgynnas därigenom i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat. Det är nödvändigt att eliminera denna nackdel genom införandet av ett gemensamt system för att underlätta grupperingar.”

4 Artikel 4 i detta direktiv har följande lydelse:

”1. Då ett moderbolag eller ett fast driftställe till detta i kraft av moderbolagets förbindelse med ett dotterbolag tar emot utdelning från detta annat än i samband med att dotterbolaget träder i likvidation ska den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande och den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget antingen

- avstå från att beskatta sådan utdelning, eller
- beskatta den men medge moderbolaget och det fasta driftstället rätt att från den skatt de har att betala avräkna sådan på vinstutdelningen belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget och av eventuella underliggande dotterbolag, under förutsättning att varje bolag och dess underliggande dotterbolag på varje nivå uppfyller kraven enligt artiklarna 2 och 3, upp till beloppet för den motsvarande skatt som skall betalas.

...

2. Varje medlemsstat ska vara 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.

...”

5 Direktiv 90/435 upphävdes genom rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 345, 2011, s. 8), som trädde i kraft den 18 januari 2012. Med hänsyn till

tidpunkten för de faktiska omständigheterna i det nationella målet är det emellertid direktiv 90/435 som i tidsmässigt hänseende (*ratione temporis*) är tillämpligt.

Belgisk rätt

6 I artikel 202 i code des impôts sur les revenus de 1992 (1992 års lag om inkomstskatt), i den lydelse som var gällande under beskattningsåret 2011 (nedan kallad CIR 1992), föreskrivs följande beträffande systemet med definitivt beskattad inkomst (nedan kallad DBI):

”1. Från vinst som hänför sig till den period beskattningen avser medges, i förekommande fall, även 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,

...

2. De inkomster som avses i punkt 1 första och andra ledet är, om inte ett överskjutande belopp följer av tillämpningen av artikel 211.2 stycke 3 eller bestämmelser med motsvarande verkan i en annan medlemsstat i Europeiska unionen, endast avdragsgilla om

1° det bolag som uppbär dem innehar en andel i det utdelande bolagets aktiekapital uppgående till minst 10 procent eller har ett investeringsvärde som uppgår till minst 2 500 000 euro, när utdelningen tillerkändes eller betalades ut.

2° denna inkomst härrör från aktier eller andelar som utgör finansiella anläggningstillgångar, vilka innehas eller har innehafts med full äganderätt under en oavbruten period av minst ett år.”

7 Artikel 204.1 CIR 1992 har följande lydelse:

”De inkomster som är avdragsgilla enligt artikel 202.1.1, 202.1.3 och 202.1.4 ska 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 eller, med avseende på de i artikel 202.1.4 och 202.1.5 nämnda inkomsterna, minskat med den ränta som betalats till säljaren om värdepappren har förvärvats under den period som beskattningen avser.”

8 Artikel 205.2 och 205.3 CIR 1992 har följande lydelse:

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

...

De minskningar som räknas upp i stycke 1 ska inte tillämpas på inkomster som avses i artikel 202.1.1 och 202.1.3, om dessa har beviljats eller tilldelats av ett dotterbolag hemmahörande i en av Europeiska unionens medlemsstater.

Vid tillämpningen av det föregående stycket ska med dotterbolag avses dotterbolag enligt definitionen härav i direktiv [90/435].

3. Saknas möjlighet att räkna av sådana inkomster – med 95 procent av beloppet för dessa – som avses i artikel 202.1.1 och 202.1.3 vilka har beviljats eller tilldelats av ett sådant dotterbolag som avses i artikel 202.2 tredje stycket vilket är hemmahörande i en av Europeiska unionens

medlemsstater, får dessa inkomster överföras till senare beskattningsår.”

9 I artikel 205 ter 1 första stycket CIR 1992 föreskrivs att det riskkapital som ska beaktas vid beräkningen av riskkapitalavdraget för en beskattningsperiod ska motsvara bolagets eget kapital vid utgången av föregående beskattningsperiod, såvida inte annat föreskrivs i bestämmelserna i artikel 205 ter 2–7. Detta kapital ska därvid beräknas i enlighet med lagstiftningen om bokföring och årsredovisning. I artikel 205 ter 1 andra stycket CIR 1992 föreskrivs att det riskkapital som fastställs i stycke 1 ska minskas med det skattemässiga nettovärdet vid utgången av den föregående beskattningsperioden av egna aktier och andelar samt finansiella anläggningstillgångar som utgörs av andelsinnehav och andra aktier och andelar samt med det skattemässiga nettovärdet vid utgången av den föregående beskattningsperioden av aktier eller andelar som emitterats av investeringsbolag, vilkas eventuella inkomster kan dras av från vinsten i enlighet med artiklarna 202 och 203 CIR 1992.

10 I artikel 205 ter 2–7 CIR 1992 fastställs de fall i vilka det egna kapitalet ska justeras innan det läggs till grund för den beräkning som sker i syfte att beloppsbestämma riskkapitalavdraget.

11 I artikel 205 quinquies CIR 1992 föreskrivs följande:

”Om någon vinst inte redovisats eller om vinsten är otillräcklig under den beskattningsperiod då riskkapitalavdrag får göras, ska det icke utnyttjade avdragsutrymmet sparas och successivt utnyttjas mot vinster under de följande sju beskattningsperioderna.”

12 I artikel 206.1 CIR 1992, som rör avdrag för tidigare underskott, föreskrivs att tidigare års underskott av näringsverksamhet ska dras av successivt från inkomst av näringsverksamhet under var och en av de följande beskattningsperioderna.

13 I enlighet med artikel 207 CIR 1992 ska Konungen fastställa närmare bestämmelser för de avdrag som föreskrivs i artiklarna 199–206 i denna lag.

14 I artikel 77 i kungligt dekret av den 27 augusti 1993 om genomförande av CIR 1992 (*Moniteur belge* av den 13 september 1993), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad AR/CIR 1992), föreskrivs följande:

”De belopp som avses i artiklarna 202–205 [CIR] 1992 som är avdragsgilla såsom definitivt beskattad inkomst eller som icke skattepliktig inkomst av kapital dras av med ett belopp motsvarande den vinst som kvarstår efter tillämpning av artikel 76. Detta avdrag bestäms av vinstens ursprung och verkställs företrädesvis från vinst som innefattar nämnda belopp.”

15 I artikel 77/1 AR/CIR 1992 anges följande:

”Det avdrag för inkomster av patent som avses i artiklarna 205/1–205/4 i [CIR] 1992 ska dras av från den vinst som kvarstår efter tillämpning av artikel 77.”

16 Artikel 77bis AR/CIR 1992 har följande lydelse:

”Det riskkapitalavdrag som avses i artiklarna 205bis-205septies i [CIR] 1992 ska dras av från den vinst som kvarstår efter tillämpning av artikel 77/1.”

17 Enligt artikel 78 AR/CIR 1992 gäller följande:

”De vinster som fastställts i enlighet med artiklarna 74–77bis ska dras av från underskott av näringsverksamhet som uppkommit under de tidigare beskattningsperioder som avses i artikel 206 [CIR] 1992, om detta underskott, som fastställts i enlighet med den lagstiftning som är tillämplig på

de beskattningsperioder som det underskottet hänför sig till, inte tidigare har kunnat dras av eller tidigare inte har omfattats av vinster som är undantagna från skatteplikt enligt avtal eller som inte tidigare har fördelats mellan bolagsmännen.

Detta avdrag görs på det sätt som föreskrivs i artikel 75 stycke 2, varvid nämnda underskott, som har uppkommit i länder där vinsterna är undantagna från skatteplikt enligt avtal, endast ska dras av i den mån de överstiger den vinst som enligt avtal är undantagen från skatteplikt.”

18 Artikel 79 AR/CIR 1992 har följande lydelse:

”Det avdrag för investeringar som avses i artiklarna 68–77 och 201 i CIR 1992 ska därefter dras av från den vinst i Belgien som kvarstår efter tillämpning av artikel 78.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

19 Brussels Securities, ett bolag med hemvist i Belgien, är skyldigt att betala bolagsskatt i den medlemsstaten.

20 I sin skattedeklaration för beskattningsåret 2011 angav Brussels Securities att det vid fastställandet av sitt beskattningsunderlag först hade gjort riskkapitalavdrag och därefter gjort avdrag för DBI. Bolaget gjorde även gällande att avdrag skulle överföras till beskattningsåret 2012 med avseende på ett belopp på 6 027 313,39 euro för DBI, ett belopp på 38 787 618,70 euro avseende riskkapitalavdraget och ett belopp av 4 600 991,75 euro för skattemässiga underskott.

21 I ett meddelande om rättelse av den 21 maj 2013 underrättade skattemyndigheten Brussels Securities om sin avsikt att göra en rättelse av beloppet för riskkapitalavdrag som får överföras i början av och efter utgången av beskattningsåret 2011 genom tillämpning av bestämmelserna om ordningsföljden för avdragen i artiklarna 77–79 i AR/CIR 1992. Enligt dessa bestämmelser ska avdrag från den beskattningsbara vinsten göras i följande ordning: först ett avdrag för DBI, därefter ett riskkapitalavdrag och slutligen ett avdrag för det underskott som ska överföras. Med hänsyn till att Brussels Securities inte hade tillämpat nämnda avdragsordning med avseende på beskattningsåren 2005–2011, ansåg skattemyndigheten att inget belopp kunde överföras till beskattningsåret 2012 såsom DBI och att beloppet skulle höjas till 44 630 643,66 euro i fråga om riskkapitalavdrag. Det skattemässiga underskottet fastställdes till 4 600 991,75 euro.

22 Den 23 oktober 2013 antog skattemyndigheten ett taxeringsbeslut och vidhöll sin ståndpunkt, såsom den framgick av meddelandet om rättelse av den 21 maj 2013.

23 Brussels Securities begärde omprövning av detta beslut, vilket dock inte ändrades. Bolaget överklagade då till Tribunal de première instance francophone de Bruxelles (Franskspråkiga förstainstansdomstolen i Bryssel, Belgien) och yrkade dels att meddelandet om rättelse av den 21 maj 2013 och taxeringsbeslutet av den 23 oktober 2013 skulle upphävas, dels att nämnda förstainstansdomstol skulle slå fast att de belopp för DBI och för överskjutande DBI samt för riskkapitalavdrag och för överskjutande riskkapitalavdrag som Brussels Securities kunde göra gällande motsvarade de belopp som bolaget hade angett i sin deklaration för beskattningsåret 2011.

24 Enligt Brussels Securities innebär den ordningsföljd för avdragen som anges i artiklarna 77–79 i AR/CIR 1992 att ett bolag som omfattas av systemet med DBI inte kan komma i åtnjutande av den skattefördel som riskkapitalavdraget utgör, och detta motsvarande det belopp som kan dras av för DBI. Enligt Brussels Securities är den nationella lagstiftningen följaktligen oförenlig med artikel 4 i direktiv 90/435.

25 Den hänskjutande domstolen har sökt klarhet i huruvida ett system med undantagande från skatt – med beaktande av den ordningsföljd för avdrag som följer av AR/CIR 1992 och mot bakgrund av rätten till riskkapitalavdrag och rätten till avdrag av saldot för tidigare underskott – som i ett första led består i att utdelning från ett dotterbolag inkluderas i moderbolagets beskattningsunderlag och därefter i ett andra led består i att avdrag görs med 95 procent av den utdelningen från beskattningsunderlaget såsom DBI, leder till högre beskattning av moderbolaget än ett system med undantagande från skatt där utdelningar från dotterbolag helt enkelt inte inkluderas i vinsten under det beskattningsår då de erhöles, vilket minskar beskattningsunderlaget och i tillämpliga fall ökar de skattemässiga underskott som får föras över.

26 Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang angett att om moderbolaget under någon av de sju följande beskattningsperioderna som avses i artikel 205 quinquies CIR 1992 har ett positivt resultat, skulle systemet enligt vilket utdelning från dotterbolag redan från början inte inkluderas i moderbolagets beskattningsunderlag leda till att riskkapitalavdraget prioriteras i förhållande till tidigare överförbara underskott, ökade med beloppet för de inte inkluderade utdelningarna, så att saldon av dessa underskott som ska föras över till nästa beskattningsperiod blir högre än inom ramen för systemet med avdrag för DBI. Inom ramen för sistnämnda system ska avdraget av saldot för DBI ges prioritet i förhållande till saldot av det överförda riskkapitalavdraget. Enligt den hänskjutande domstolen kan, på grund av den ordningsföljd för avdrag som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, avdrag för DBI leda till en tyngre skattebörda än den som skulle bli fallet med ett system enligt vilket utdelning från dotterbolag redan från början inte inkluderas i moderbolagets beskattningsunderlag.

27 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal de première instance francophone de Bruxelles (Franskspråkiga förstainstansdomstolen i Bryssel) att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artikel 4 i [direktiv 90/435] i kombination med andra källor inom [unionsrätten] tolkas så, att den utgör hinder för en nationell myndighets bestämmelser, såsom [CIR 1992] och [AR/CIR 1992], i de versioner som är tillämpliga för beskattningsåret 2011,

varigenom ett system med undantagande från skatt har valts (avstående från att beskatta utdelning som ett moderbolag i denna egenskap erhåller från dotterbolaget) som i ett första led består i att inkludera utdelningen från ett dotterbolag i moderbolagets beskattningsunderlag och därefter i ett andra led dra av utdelningen från beskattningsunderlaget upp till 95 procent såsom [DBI],,

som är en följd av den kombinerade tillämpningen – i syfte att fastställa beräkningsunderlaget för den bolagsskatt som moderbolaget ska betala – av det belgiska systemet för avdrag för [DBI] och 1) regler rörande ett annat avdrag som utgör en skattefördel i enlighet med dessa bestämmelser ([riskkapitalavdrag]), 2) rätten att dra av saldon av tidigare överförbara underskott, 3) rätten att till efterföljande beskattningsår överföra överskjutande [DBI], [riskkapitalavdrag] och saldon av tidigare överförbara underskott, när detta belopp för ett visst beskattningsår överstiger den beskattningsbara vinsten, och 4) avdragsordningen enligt vilken avdrag, under påföljande beskattningsår, ska ske så att den beskattningsbara vinsten utnyttjas varvid avdrag först sker mot överförd [DBI], därefter mot överfört [riskkapitalavdrag] (där överföringen är begränsad till 'de följande sju beskattningsperioderna'), och slutligen mot saldon av tidigare överförbara underskott,

vilket leder till en minskning, motsvarande hela eller en del av den utdelning som erhållits från dotterbolaget, av de underskott som moderbolaget hade kunnat dra av om utdelningen helt enkelt inte hade inkluderats i vinsten för det beskattningsår under vilket de erhållits (vilket hade minskat den beskattningsbara vinsten för detta beskattningsår och, i förekommande fall, ökat de

överförbara skattemässiga underskotten) i stället för att inkludera denna utdelning i den aktuella vinsten och sedan tillämpa regler om undantagande från skatt och överföring av det undantagna beloppet i händelse av otillräckliga vinster,

det vill säga vilket leder till en minskning av saldon av moderbolagets tidigare överförbara underskott som kan uppkomma under de beskattningsår som följer på det beskattningsår under vilket [DBI], [riskkapitalavdraget] och saldon av tidigare överförbara underskott överstiger den beskattningsbara vinsten?”

Förfarandet vid domstolen

28 En första förhandling ägde rum den 4 april 2019. En andra förhandling hölls den 3 juli 2019, efter det att en ledamot av domstolen, som var referent i målet, hade slutat, en annan domare tagit dennes plats i den dömande sammansättningen och en ny referent utsetts. Under de två förhandlingarna var samma parter och andra berörda representerade.

Prövning av tolkningsfrågan

29 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan i huvudsak för att få klarhet i huruvida artikel 4.1 i direktiv 90/435 ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att utdelning som ett moderbolag erhåller från sitt dotterbolag i ett första led ska inkluderas i moderbolagets beskattningsunderlag innan den i ett andra led kan dras av från beskattningsunderlaget upp till 95 procent av beloppet, när överskjutande avdragsbelopp kan överföras till följande beskattningsår utan tidsbegränsning och detta avdrag ska prioriteras i förhållande till ett annat skatteavdrag vars överföring är begränsad i tiden.

30 I detta avseende ska det erinras om att det i artikel 4.1 i direktiv 90/435 föreskrivs att då ett moderbolag eller ett fast driftställe till detta i kraft av moderbolagets förbindelse med ett dotterbolag tar emot utdelning från detta annat än i samband med att dotterbolaget träder i likvidation ska den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande och den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget antingen avstå från att beskatta sådan utdelning, eller beskatta den men medge moderbolaget och det fasta driftstället rätt att från den skatt de har att betala avräkna sådan på vinstutdelningen belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget och av eventuella underliggande dotterbolag, under förutsättning att varje bolag och dess underliggande dotterbolag på varje nivå uppfyller kraven enligt artiklarna 2 och 3 i det direktivet, upp till beloppet för den motsvarande skatt som ska betalas.

31 Direktiv 90/435 ger således uttryckligen medlemsstaterna möjlighet att välja mellan ett system med undantagande från skatt och ett system med avräkning som föreskrivs i artikel 4.1 första respektive andra strecksatsen i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 februari 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punkt 31).

32 Enligt uppgifterna i begäran om förhandsavgörande har Konungariket Belgien valt att införa ett sådant system med undantagande från skatt som anges i artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435. Det är således endast utifrån denna bestämmelse som tolkningsfrågan ska besvaras.

33 Domstolen har slagit fast att 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, inte är förenad med några villkor, och endast är avhängig bestämmelserna i punkterna 2 och 3 i samma artikel, och bestämmelserna i artikel 1.2 i detta direktiv (dom av den 12 februari 2009, Cobelfret, C?138/07, EU:C:2009:82, punkt 33).

34 Medlemsstaterna får således inte uppställa andra villkor för möjligheten att åtnjuta den förmån som föreskrivs i artikel 4.1 första strecksatsen i nämnda direktiv än de som föreskrivs i det direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 februari 2009, Cobelfret, C?138/07, EU:C:2009:82, punkterna 34 och 36).

35 Dessutom följer det bland annat av tredje skälet i direktiv 90/435 att syftet med direktivet är att genom ett gemensamt skattesystem avskaffa alla nackdelar med samarbete mellan bolag som är hemmahörande i olika medlemsstater, jämfört med samarbete mellan bolag som är hemmahörande i en och samma medlemsstat, och att därigenom underlätta koncernbildning inom unionen. Detta direktiv syftar således till att säkerställa skattemässig neutralitet när det gäller vinstutdelning från ett dotterbolag i en medlemsstat till dess moderbolag i en annan medlemsstat (dom av den 1 oktober 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C?247/08, EU:C:2009:600, punkt 27 och där angiven rättspraxis, och dom av den 8 mars 2017, Wereldhave Belgium m.fl., C?448/15, EU:C:2017:180, punkt 25).

36 För att uppnå målet att åstadkomma en neutral beskattning av vinstutdelningar som ett i en medlemsstat hemmahörande dotterbolag lämnar till sitt i en annan medlemsstat hemmahörande moderbolag, eftersträvas genom direktiv 90/435, särskilt genom bestämmelsen i artikel 4.1 första strecksatsen i detsamma, 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, dom av den 3 april 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C?27/07, EU:C:2008:195, punkterna 24, 25 och 27, och dom av den 12 februari 2009, Cobelfret, C?138/07, EU:C:2009:82, punkterna 29 och 30).

37 Domstolen har slagit fast att artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435 innebär ett förbud för medlemsstaterna att påföra moderbolaget skatt med anledning av vinst som dotterbolaget har delat ut till moderbolaget, utan att göra skillnad på om den beskattningsgrundande händelsen för moderbolagets beskattning är mottagandet av vinsten eller dess vidareutdelning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 maj 2017, X, C?68/15, EU:C:2017:379, punkt 79). Domstolen har även angett att ett sådant förbud även omfattar nationella bestämmelser som, även om de innebär att utdelning som moderbolaget erhåller som sådan inte beskattas, kan leda till att moderbolaget indirekt beskattas för denna utdelning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 februari 2009, Cobelfret, C?138/07, EU:C:2009:82, punkt 40).

38 Sådana bestämmelser är nämligen inte förenliga med vare sig ordalydelsen i, målen med eller systematiken i direktiv 90/435. De gör det nämligen inte möjligt att uppnå målet att undvika ekonomisk dubbelbeskattning, som bestämmelsen i artikel 4.1 första strecksatsen i det direktivet avser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 februari 2009, Cobelfret, C?138/07, EU:C:2009:82, punkterna 41 och 45).

39 Det ska i detta hänseende påpekas att enligt det belgiska skattesystemet avseende DBI, såsom det var utformat under beskattningsåren 1992–1998, vilket var i fråga i det mål som gav upphov till domen av den 12 februari 2009, Cobelfret (C?138/07, EU:C:2009:82), skulle den utdelning som moderbolaget erhåller inkluderas i dess beskattningsunderlag, varefter ett belopp

motsvarande 95 procent av denna utdelning skulle dras av från detta underlag, dock endast i den mån moderbolaget redovisade beskattningsbar vinst och utan att det fanns någon möjlighet till överföring till senare beskattningsperioder av den del av DBI som inte varit föremål för avdrag. Domstolen fann, i punkterna 37 och 39 i den domen, att när moderbolaget inte redovisar annan beskattningsbar vinst under den berörda period som beskattningen avser får en sådan lagstiftning till följd att moderbolagets underskott minskar med ett belopp motsvarande erhållen utdelning. Eftersom det enligt samma lagstiftning är möjligt att överföra underskottet till senare beskattningsår, kan moderbolagets beskattningsunderlag öka under senare beskattningsår.

40 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att DBI-systemet har ändrats till följd av domen av den 12 februari 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82). I enlighet med artikel 205.3 CIR 1992 får den del av DBI som inte kan dras av under det aktuella beskattningsåret på grund av otillräckliga vinster föras över till senare beskattningsår. Denna överföring är dessutom inte begränsad i tiden. Minskningen av det underskott som får överföras, vilken följer av att utdelningen inkluderas i moderbolagets beskattningsunderlag, uppvägs således numera av att DBI utan begränsning i tiden överförs med samma belopp.

41 Det framgår emellertid av uppgifterna i beslutet om hänskjutande att DBI, enligt bestämmelserna i CIR 92, ska dras av först från moderbolagets positiva resultat under de efterföljande beskattningsåren. Övriga möjliga avdrag, särskilt riskkapitalavdraget och avdrag för underskott, kan endast göras om, och i den mån som, detta fortfarande är möjligt efter det att det prioriterade avdraget för DBI först gjorts. Beskattningsunderlaget för moderbolaget ska närmare bestämt fastställas genom att från dess vinst först dra av den DBI som överförts, därefter, om det fortfarande finns beskattningsbar vinst kvar, det riskkapitalavdrag som överförts, om tidsfristen för dess användning inte har löpt ut, och slutligen de överförda underskotten.

42 Avdraget för DBI, som ska ges prioritet, kan således minska beskattningsunderlaget, eller till och med reducera det till noll, vilket kan medföra att den beskattningsbara personen helt eller delvis berövas en annan skattefördel.

43 I enlighet med de nationella bestämmelser som är tillämpliga i det nationella målet, får underskott visserligen överföras utan begränsning i tiden. Riskkapitalavdrag får emellertid endast överföras under de följande sju beskattningsåren. Under dessa omständigheter kan den i punkt 41 i denna dom beskrivna ordningsföljden för avdragen medföra att rätten att använda överfört riskkapitalavdrag löper ut, vad avser ett belopp som motsvarar beloppet för DBI, som har dragits av först från moderbolagets beskattningsbara vinst.

44 Det riskkapitalavdrag som beviljas ett bolag som är skattskyldigt till bolagsskatt i Belgien utgör en skattefördel som medför att den effektiva skattesatsen för den bolagsskatt som ett sådant bolag ska erlägga i nämnda medlemsstat minskar (dom av den 17 oktober 2019, Argenta Spaarbank, C-459/18, EU:C:2019:871, punkt 37).

45 Det förefaller således som om kombinationen av DBI-systemet som är tillämpligt på de utdelningar som erhålls, den ordningsföljd för avdrag som föreskrivs i den nationella lagstiftningen och tidsbegränsningen av möjligheten att använda riskkapitalavdraget kan få till följd att erhållandet av utdelning kan medföra att moderbolaget förlorar en annan skattefördel som föreskrivs i den nationella lagstiftningen, och därför kan leda till en tyngre skattebörda för nämnda bolag jämfört med vad som skulle ha varit fallet om det inte hade erhållit utdelning från sitt dotterbolag utan hemvist i landet eller om, såsom den hänskjutande domstolen har angett, utdelningen helt enkelt inte hade inkluderats i moderbolagets beskattningsunderlag.

46 Under dessa omständigheter är erhållande av sådan utdelning inte skattemässigt neutralt för moderbolaget, vilket strider mot syftet med artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435.

47 Den belgiska regeringen har vid domstolen gjort gällande att verkningarna för moderbolagets beskattningsunderlag, såsom de beskrivits i punkterna 42, 43 och 45 i förevarande dom, endast beror på sådant som saknar samband med erhållandet av utdelning och som inte omfattas av direktiv 90/435, såsom ordningsföljden för avdragen eller den tidsbegränsning som gäller för överföring av riskkapitalavdrag, som endast omfattas av den nationella lagstiftningen.

48 Det är visserligen riktigt att det, i enlighet med principen om medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor och i avsaknad av harmoniseringsåtgärder på unionsnivå, ankommer på medlemsstaterna att fastställa såväl ordningsföljden för de avdrag som får göras från ett moderbolags beskattningsunderlag, som fristerna för överföring av sådana fördelar. En sådan behörighet ska emellertid utövas med iakttagande av unionsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 mars 2019, Jacob och Lennertz, C-174/18, EU:C:2019:205, punkt 30 och där angiven rättspraxis, och beslut av den 15 juli 2019, Galeria Parque Nascente, C-438/18, ej publicerat, EU:C:2019:619, punkt 50).

49 Såsom har påpekats i punkt 32 i förevarande dom har Konungariket Belgien, i samband med införlivandet av direktiv 90/435, valt det system med undantagande från skatt som föreskrivs i artikel 4.1 första strecksatsen i nämnda direktiv, och har valt att genomföra detta system genom att föreskriva att utdelningar ska inkluderas i moderbolagets beskattningsunderlag, att de sedan dras av från detta beskattningsunderlag och att det finns möjlighet att överföra DBI till senare beskattningsår, då avdrag av DBI kommer att ges prioritet. Ett sådant val förutsätter emellertid med nödvändighet ett samspel mellan utdelningar och andra delar av beskattningsunderlaget, såsom riskkapitalavdrag. Under dessa omständigheter ska verkningarna av ett sådant samspel vara förenliga med direktiv 90/435, oberoende av den omständigheten att fastställandet av ordningsföljden för avdragen och begränsningen i tiden för överföring av riskkapitalavdrag enbart omfattas av medlemsstatens behörighet.

50 Vidare saknar det argument relevans som den belgiska regeringen har anfört i sitt skriftliga yttrande, enligt vilket moderbolaget inte systematiskt beskattas för den utdelning som det erhåller från sitt dotterbolag, utan endast beskattas för det fall moderbolaget inte har kunnat utnyttja sin rätt till riskkapitalavdrag under sju på varandra följande år, på grund av att moderbolagets vinst under denna period inte varit tillräcklig, och enligt vilket, om en sådan beskattning sker, den inte avser utdelningarna som sådana.

51 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 82 i sitt förslag till avgörande, även om den skadliga inverkan av en sådan lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet endast uppträder i vissa fall och inte är systematisk, kan det emellertid konstateras att den lagstiftningen har verkningar som är oförenliga med direktiv 90/435.

52 Slutligen har den belgiska regeringen påpekat att för det fall det kvarstår vinster i samband med att riskkapitalavdraget görs, har DBI redan kunnat dras av från moderbolagets vinst, vilket innebär att det förhållandet att utdelning som dess dotterbolag utan hemvist i landet lämnar inkluderats i beskattningsunderlaget har kompenserats i sin helhet, i skattehänseende, av ett belopp som motsvarar avdraget för DBI.

53 Ett sådant konstaterande syftar emellertid endast till att visa att utdelningarna inte som sådana har beskattats direkt. Såsom det har erinrats om i punkterna 33 och 37 i förevarande dom, utgör artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435 hinder – endast med förbehåll för vad som är tillåtet enligt punkterna 2 och 3 i denna artikel – för såväl direkt beskattning av moderbolaget med

avseende på utdelningar från dess dotterbolag som de situationer där moderbolaget indirekt beskattas för den utdelning som erhållits från dotterbolaget. Såsom har angetts i punkt 45 och följande punkter i förevarande dom kan erhållandet av utdelning, inom ramen för tillämpningen av ett sådant skattesystem som det som är i fråga i det nationella målet, emellertid i vissa situationer leda till att en skattefördel går förlorad, vilket i sin tur kan medföra en högre beskattning av moderbolaget än om utdelningen hade undantagits från dess beskattningsunderlag. Eftersom moderbolagets skattebörda kan påverkas, ska det anses att moderbolaget därigenom indirekt beskattas för den utdelning som erhållits från dess dotterbolag.

54 Av det ovan anförda följer att tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande. Artikel 4.1 i direktiv 90/435 ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att utdelning som ett moderbolag erhåller från sitt dotterbolag i ett första led ska inkluderas i moderbolagets beskattningsunderlag innan den i ett andra led kan dras av från beskattningsunderlaget upp till 95 procent av beloppet, när överskjutande avdragsbelopp kan överföras till följande beskattningsår utan tidsbegränsning och detta avdrag ska prioriteras i förhållande till ett annat skatteavdrag vars överföring är begränsad i tiden.

Rättegångskostnader

55 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (sjunde avdelningen) följande:

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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003, ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att utdelning som ett moderbolag erhåller från sitt dotterbolag i ett första led ska inkluderas i moderbolagets beskattningsunderlag innan den i ett andra led kan dras av från beskattningsunderlaget upp till 95 procent av beloppet, när överskjutande avdragsbelopp kan överföras till följande beskattningsår utan tidsbegränsning och detta avdrag ska prioriteras i förhållande till ett annat skatteavdrag vars överföring är begränsad i tiden.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.