ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

22 december 2008 *

In zaak C-48/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Hof van Beroep te Luik (België) bij beslissing van 31 januari 2007, ingekomen bij het Hof op 5 februari 2007, in de procedure

Belgische Staat — Federale Overheidsdienst Financiën

tegen

Les Vergers du Vieux Tauves SA,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, T. von Danwitz (rapporteur), E. Juhász, G. Arestis en J. Malenovský, rechters,

* Procestaal: Frans.

advocaat-generaal: E. Sharpston,
griffier: K. Sztranc-Sławiczek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 14 februari 2008,

gelet op de opmerkingen van:

— Les Vergers du Vieux Tauves SA, vertegenwoordigd door L. Herve en O. Robijns, advocaten,

— de Belgische regering, vertegenwoordigd door L. Van den Broeck als gemachtigde, bijgestaan door G. Vandersanden, advocaat,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door M. Lumma en C. Blaschke als gemachtigden,

— de Griekse regering, vertegenwoordigd door K. Georgiadis, I. Pouli, Z. Chatzipavlou en S. Alexandridou als gemachtigden,

— de Spaanse regering, vertegenwoordigd door M. Muñoz Pérez als gemachtigde,

— de Franse regering, vertegenwoordigd door G. de Bergues en J.-Ch. Gracia als gemachtigden,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door I. M. Braguglia als gemachtigde, bijgestaan door P. Gentili, avvocato dello Stato,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door H. G. Sevenster en D. J. M. de Grave als gemachtigden,

— de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door V. Jackson als gemachtigde, bijgestaan door K. Bacon, barrister,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en J.-P. Keppenne als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 3 juli 2008,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 3 van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB L 225, blz. 6).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Les Vergers du Vieux Tauves SA (hierna: „VVT") en de Belgische Staat — Federale overheidsdienst Financiën over de fiscale behandeling door de autoriteiten van het Koninkrijk België van de dividenden die VVT van NARDA SA (hierna: „NARDA") heeft ontvangen.

Toepasselijke bepalingen

Richtlijn 90/435

3 De derde overweging van de considerans van richtlijn 90/435 luidt als volgt:

„Overwegende dat de huidige fiscale voorschriften voor de betrekkingen tussen moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten van land tot land aanzienlijke verschillen vertonen en in het algemeen minder gunstig zijn dan de voorschriften voor de betrekkingen tussen moedermaatschappijen en dochterondernemingen van dezelfde lidstaat; dat de samenwerking tussen vennootschappen van verschillende lidstaten hierdoor benadeeld wordt ten opzichte van de samenwerking

tussen vennootschappen van dezelfde lidstaat; dat deze benadeling moet worden opgeheven door invoering van een gemeenschappelijke regeling en dat hergroeperingen van vennootschappen op communautair niveau aldus vergemakkelijkt moeten worden."

4 In de artikelen 3 en 4 van deze richtlijn wordt bepaald:

„Artikel 3

1. Voor de toepassing van deze richtlijn:

a) wordt de hoedanigheid van moedermaatschappij ten minste toegekend aan iedere vennootschap van een lidstaat die voldoet aan de voorwaarden van artikel 2 en die een deelneming van ten minste 25 % bezit in het kapitaal van een vennootschap van een andere lidstaat die aan dezelfde voorwaarden voldoet;

b) wordt verstaan onder ‚dochteronderneming', de vennootschap in het kapitaal waarvan de sub a bedoelde deelneming wordt gehouden.

2. In afwijking van lid 1 staat het de lidstaten vrij om

— bij wege van bilaterale overeenkomst het criterium ‚deelneming in het kapitaal' te vervangen door het criterium ‚bezit van stemrechten',

— deze richtlijn niet toe te passen op de vennootschappen van deze lidstaat die niet gedurende een ononderbroken periode van ten minste twee jaren een deelneming behouden welke recht geeft op de hoedanigheid van moedermaatschappij of op de maatschappijen waarin een vennootschap van een andere lidstaat niet gedurende een ononderbroken periode van ten minste twee jaren een dergelijke deelneming behoudt.

Artikel 4

1. Wanneer een moedermaatschappij als deelgerechtigde van haar dochteronderneming uitgekeerde winst ontvangt, anders dan bij de liquidatie van de dochteronderneming, moet de lidstaat van de moedermaatschappij:

— of wel zich onthouden van het belasten van deze winst;

[…]

2. Iedere lidstaat blijft evenwel bevoegd om te bepalen dat lasten die betrekking hebben op de deelneming en waardeverminderingen die voortvloeien uit de uitkering van de winst van de dochteronderneming, niet aftrekbaar zijn van de belastbare winst van de moedermaatschappij. Indien in dit geval de kosten van beheer met betrekking tot de deelneming forfaitair worden vastgesteld, mag het forfaitaire bedrag niet meer dan 5 % bedragen van de door de dochteronderneming uitgekeerde winst.

[…]"

Toepasselijke Belgische bepalingen

5 Artikel 578 van het Burgerlijk Wetboek bepaalt:

„Vruchtgebruik is het recht om van een zaak waarvan een ander de eigendom heeft, het genot te hebben zoals de eigenaar zelf, maar onder verplichting om de zaak zelf in stand te houden."

6 Op 23 oktober 1991 is de wet tot omzetting in het Belgische recht van de richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen (*Belgisch Staatsblad* van 15 november 1991, blz. 25619) uitgevaardigd.

7 Bij deze wet is ingetrokken de in de tot dan toe geldende versie van het Wetboek van inkomstenbelastingen van 26 februari 1964 (*Belgisch Staatsblad* van 10 april 1964, blz. 3810) gestelde voorwaarde dat een vennootschap die dividenden ontvangt, deze slechts van haar belastbare winsten mag aftrekken, indien zij haar aandelen in de vennootschap die de dividenden uitkeert, in volle eigendom heeft.

8 Artikel 202 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gecoördineerd bij koninklijk besluit van 10 april 1992 (*Belgisch Staatsblad* van 30 juli 1992, blz. 17120), in de ten tijde van de feiten van het hoofdgeding toepasselijke versie (hierna: „WIB 1992") bepaalt:

„§ 1. Van de winst van het belastbare tijdperk worden mede afgetrokken, in zover zij erin voorkomen:

1° dividenden met uitzondering van inkomsten die zijn verkregen naar aanleiding van de afstand aan een vennootschap van haar eigen aandelen of naar aanleiding van de gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen van een vennootschap;

[…]

§ 2. De in § 1, 1° en […] vermelde inkomsten zijn slechts aftrekbaar in zoverre op de datum van toekenning of betaalbaarstelling van deze inkomsten, de vennootschap die de inkomsten verkrijgt, in het kapitaal van de vennootschap die ze uitkeert, een deelneming bezit van ten minste 5 pct. of met een aanschaffingswaarde van ten minste 50 miljoen frank;

[…]”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

9 VVT, een in België gevestigde vennootschap, heeft in 1999 voor een periode van tien jaar het vruchtgebruik op de aandelen van de vennootschap NARDA gekocht. Laatstgenoemde vennootschap heeft haar zetel eveneens in België, zoals blijkt uit de schriftelijke opmerkingen die VVT en de Belgische regering in de procedure voor het Hof hebben ingediend. BEPA SA (hierna: „BEPA”) heeft de blote eigendom van diezelfde aandelen verworven.

10 De Belgische regering verklaart, onder verwijzing naar artikel 578 van het Belgische Burgerlijk Wetboek, dat het vruchtgebruik aan de houder ervan het recht toekent om het genot te hebben van een zaak waarvan een ander de eigendom heeft. Zij preciseert dat de vruchtgebruiker slechts recht heeft op de uitgekeerde winsten; de aan de reserve toegevoegde winsten komen toe aan de blooteigenaar.

11 Voor de belastingjaren 2000 tot en met 2002 heeft de Administratie der directe belastingen aan VVT, die in haar aangifte voor de vennootschapsbelasting de van NARDA ontvangen dividenden als definitief belaste inkomsten (hierna: „DBI”) had afgetrokken, die aftrek geweigerd en betaling van belasting over die dividenden gevorderd.

12 VVT heeft bezwaar ingediend tegen deze aanvullende heffingen op grond dat de omstreden dividenden als DBI moesten worden beschouwd niettegenstaande het feit

dat zij op het tijdstip van de betaalbaarstelling van die dividenden slechts het vruchtgebruik van de betrokken aandelen had.

13 De Administratie der directe belastingen heeft dit bezwaar afgewezen. Zij heeft daartoe aangevoerd dat het vruchtgebruik op de betrokken aandelen geen recht geeft op de aftrek waarin artikel 202 van het WIB 1992 voorziet, en dat deze aftrek slechts kan worden toegestaan aan de degene die de volle eigendom van de aandelen heeft. VVT is tegen deze beslissing opgekomen bij de Rechtbank van eerste aanleg te Namen, die haar vorderingen bij vonnis van 23 november 2005 heeft toegewezen.

14 Het Hof van Beroep te Luik, waarbij de Belgische Staat — Federale Overheidsdienst Financiën hoger beroep had ingesteld tegen dit vonnis, heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag voorgelegd:

„Is de wet van 28 december 1992, waarbij de tekst van artikel 202 van het [WIB] 1992 is gewijzigd onder verwijzing naar richtlijn [90/435] en waarbij van de ontvanger van de dividenden wordt verlangd dat hij een deelneming bezit in het kapitaal van de vennootschap die de dividenden uitkeert, verenigbaar met de bepalingen van genoemde richtlijn inzake deelneming in het kapitaal, in het bijzonder met de artikelen 3, 4 en 5 daarvan, voor zover die wet niet uitdrukkelijk voorschrijft dat het om bezit in volle eigendom moet gaan en, volgens de door geïntimeerde gegeven uitlegging, impliciet toestaat dat het enkele recht van vruchtgebruik op aandelen in het kapitaal van de vennootschap volstaat om in aanmerking te komen voor vrijstelling van belasting op dergelijke dividenden?”

Bevoegdheid van het Hof en ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag

15 VVT, de Griekse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen betogen dat de prejudiciële verwijzing ontvankelijk is. Volgens de Italiaanse regering is zij niet-ontvankelijk en de Duitse, de Franse en de Nederlandse regering en de regering van het Verenigd Koninkrijk geven uiting aan hun twijfel omtrent de ontvankelijkheid ervan. De Belgische regering, die in haar schriftelijke opmerkingen de bevoegdheid van het Hof niet formeel heeft betwist, heeft ter terechtzitting gesteld dat het Hof niet bevoegd is.

16 Vooraf zij eraan herinnerd dat volgens vaste rechtspraak in het kader van de samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties waarin artikel 234 EG voorziet, het uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het aan hem voorgelegde geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het doen van zijn uitspraak te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt (zie in die zin met name arresten van 15 december 1995, Bosman, C-415/93, Jurispr. blz. I-4921, punt 59; 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Jurispr. blz. I-4161, punt 24; 7 januari 2003, BIAO, C-306/99, Jurispr. blz. I-1, punt 88, en 14 december 2006, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, C-217/05, Jurispr. blz. I-11987, punt 16).

17 Wanneer de door de nationale rechter gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van een bepaling van gemeenschapsrecht, is het Hof dus in beginsel verplicht uitspraak te doen, tenzij duidelijk blijkt, dat het verzoek om een prejudiciële beslissing in werkelijkheid ertoe strekt, via een kunstmatig geschil een uitspraak van het Hof uit te lokken of het Hof adviezen te doen geven over algemene of hypothetische vragen, dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die nodig zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (zie reeds aangehaalde arresten BIAO, punt 89, en Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, punt 17).

18 Dit is in casu echter niet het geval.

19 Om te beginnen dient te worden vastgesteld dat de geringe hoeveelheid informatie die in de verwijzingsbeslissing wordt verstrekt, niet van dien aard is dat de prejudiciële verwijzing daardoor niet-ontvankelijk wordt. Niettegenstaande de geringe informatie die deze beslissing met betrekking tot de feiten en de toepasselijke nationale bepalingen bevat, kan de strekking van de gestelde vraag immers uit de beslissing worden opgemaakt, zoals blijkt uit de opmerkingen die de andere belanghebbenden dan de partijen in het hoofdgeding bij het Hof hebben ingediend. Bovendien hebben VVT en de Belgische regering in hun schriftelijke opmerkingen het Hof voldoende gegevens verstrekt om het in staat te stellen, de regels van het gemeenschapsrecht uit te leggen tegen de achtergrond van de situatie die in het hoofdgeding aan de orde is, en een nuttig antwoord te geven op de vraag.

20 Ook het argument van de Italiaanse regering dat de prejudiciële verwijzing niet-ontvankelijk is omdat de verwijzende rechter niet heeft aangetoond dat in die stand van het geding een antwoord van het Hof op de prejudiciële vraag noodzakelijk is om het hoofdgeding te kunnen beslechten, moet van de hand worden gewezen. Volgens artikel 234, tweede alinea, EG staat het immers aan de nationale rechter om te beslissen in welke stand van het geding hij het Hof een prejudiciële vraag dient voor te leggen (zie arresten van 10 maart 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association e.a., 36/80 en 71/80, Jurispr. blz. 735, punt 5; 30 maart 2000, JämO, C-236/98, Jurispr. blz. I-2189, punt 30, en 17 juli 2008, Coleman, C-303/06, Jurispr. blz. I-5603, punt 29).

21 Met betrekking tot de door de Belgische regering geformuleerde bezwaren ten slotte, dient er om te beginnen aan te worden herinnerd dat volgens vaste rechtspraak het Hof in beginsel ook bevoegd is om te antwoorden op een vraag betreffende bepalingen van gemeenschapsrecht in situaties waarin de feiten van het hoofdgeding buiten de werkingssfeer van het gemeenschapsrecht vallen, maar waarin deze bepalingen

toepasselijk zijn krachtens nationaal recht (zie met name arrest Leur-Bloem, reeds aangehaald, punt 27, en arresten van 17 juli 1997, Giloy, C-130/95, Jurispr. blz. I-4291, punt 23; 3 december 1998, Schoonbroodt, C-247/97, Jurispr. blz. I-8095, punt 14, en 17 maart 2005, Feron, C-170/03, Jurispr. blz. I-2299, punt 11).

22 Allereerst heeft de Belgische regering ter terechtzitting betwijfeld of artikel 202, § 2, van het WIB 1992 erop gericht is, de relevante bepaling van richtlijn 90/435 in nationaal recht om te zetten en of dit artikel voor interne situaties verwijst naar de oplossingen die in deze richtlijn worden gegeven. In dit verband dient eraan te worden herinnerd dat diezelfde regering in haar schriftelijke opmerkingen heeft betoogd dat de Belgische wetgever de toepassing van de in nationaal recht omgezette bepalingen van de richtlijn heeft willen uitbreiden tot de betrekkingen tussen Belgische moedermaatschappijen en dochterondernemingen om ter zake van de fiscale behandeling van door een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij uitgekeerde dividenden discriminatie tussen Belgische vennootschappen naargelang van de nationaliteit van de dochteronderneming te voorkomen. Bovendien ziet de wet van 23 oktober 1991 tot omzetting in het Belgische recht van de richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen, blijkens de titel ervan, uitdrukkelijk op de omzetting van die richtlijn in nationaal recht.

23 Ten tweede kan de stelling van de Belgische regering dat, aangezien de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht slechts een van de elementen is waarmee rekening moet worden gehouden voor de uitlegging van het nationale recht, het arrest van het Hof niet verbindend zal zijn voor de verwijzende rechter, de bevoegdheid van het Hof niet op losse schroeven zetten.

24 In dit verband dient erop te worden gewezen dat de omstandigheden van het onderhavige hoofdgeding verschillen van die van de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 28 maart 1995, Kleinwort Benson (C-346/93, Jurispr. blz. I-615), waarin het Hof zich onbevoegd heeft verklaard om op een prejudiciële vraag te antwoorden op grond dat zijn arrest niet verbindend zou zijn voor de verwijzende rechter. In de nationale regeling die in laatstgenoemde zaak aan de orde was, werd het Verdrag van 27 september 1968 betreffende de rechterlijke bevoegdheid en de

tenuitvoerlegging van beslissingen in burgerlijke en handelszaken (PB 1972, L 299, blz. 32) slecht als model genomen en werden de bewoordingen ervan slechts gedeeltelijk overgenomen.

25 In het kader van de onderhavige procedure gaat de verwijzende rechter weliswaar niet uitdrukkelijk in op het punt of en in hoeverre het arrest van het Hof hem zal binden voor de beslechting van het hoofdgeding, doch de omstandigheid dat hij zich met een prejudiciële vraag tot het Hof heeft gewend en in deze vraag een verband legt tussen de nationale regeling en richtlijn 90/435, wijst erop dat het arrest hem zal binden. De toelichtingen die de Belgische regering dienaangaande ter terechtzitting heeft verstrekt, bevatten geen objectieve aanwijzingen dat dit kennelijk niet het geval zal zijn.

26 Ten derde staat, zoals uit de punten 21 en 33 van het reeds aangehaalde arrest Leur-Bloem blijkt, de omstandigheid alleen dat de aan artikel 202, § 2, van het WIB 1992 te geven uitlegging niet uitsluitend uit het arrest van het Hof zal voorvloeien, niet eraan in de weg dat het Hof bevoegd is om op de vraag te antwoorden.

27 In het kader van de bevoegdheidsverdeling tussen de nationale rechterlijke instanties en het Hof waarin artikel 234 EG voorziet, kan het Hof immers in zijn antwoord aan de nationale rechter geen rekening houden met de algemene opzet van de nationale bepalingen die naar het gemeenschapsrecht verwijzen en tegelijkertijd bepalend zijn voor de strekking van die verwijzing (zie arrest van 18 oktober 1990, Dzodzi, C-297/88 en C-197/89, Jurispr. blz. I-3763, punt 42). Welke grenzen de nationale wetgever eventueel heeft gesteld aan de toepassing van het gemeenschapsrecht op zuiver interne situaties, is een punt van nationaal recht, dat derhalve uitsluitend door de rechterlijke instanties van de betrokken lidstaat kan worden beoordeeld (arrest Dzodzi, reeds aangehaald, punt 42; arrest van 12 november 1992, zaak C-73/89, Fournier, Jurispr. blz. I-5621, punt 23, en arrest Leur-Bloem, reeds aangehaald, punt 33). Wat daarentegen het gemeenschapsrecht betreft, kan de nationale rechter, binnen de

grenzen van de door het nationale recht verrichte verwijzing naar het gemeenschapsrecht, niet afwijken van de door het Hof gegeven uitlegging.

28 Het tegen de bevoegdheid van het Hof gerichte betoog van de Belgische regering moet derhalve van de hand worden gewezen.

29 Uit een en ander volgt dat de prejudiciële vraag dient te worden beantwoord.

Beantwoording van de prejudiciële vraag

30 De vraag van de verwijzende rechter is in wezen erop gericht te vernemen of het begrip deelneming in het kapitaal van een vennootschap van een andere lidstaat in de zin van artikel 3 van richtlijn 90/435 het houden van aandelen in vruchtgebruik omvat.

31 Om op deze vraag te antwoorden moet allereerst de rechtspositie van de eigenaar van aandelen van een vennootschap worden vergeleken met die van de vruchtgebruiker van dergelijke aandelen.

32 Uit de opmerkingen van de Belgische regering blijkt dat volgens artikel 578 van het Belgische Burgerlijk Wetboek het vruchtgebruik aan de houder ervan het recht verleent om het genot te hebben van een zaak waarvan een ander de eigendom heeft. Hieruit volgt dat het vruchtgebruik een rechtsbetrekking creëert tussen de vruchtgebruiker en de eigenaar wiens eigendom met het vruchtgebruik is verminderd.

33 In het hoofdgeding bestaat er tussen VVT, die geen eigenaar van de aandelen van NARDA is, en deze laatste vennootschap dus geen rechtsbetrekking die voortvloeit uit een status van deelgerechtigde, maar een rechtsbetrekking die voortvloeit uit het vruchtgebruik. Op grond van dit vruchtgebruik kan VVT bepaalde rechten uitoefenen die normaliter toekomen aan BEPA als eigenaar van die aandelen.

34 Tussen BEPA en NARDA bestaat er daarentegen een rechtsbetrekking van deelgerechtigde die voortvloeit uit het feit alleen dat BEPA als blooteigenaar houder is van aandelen in het kapitaal van NARDA. Deze deelneming van BEPA voldoet overduidelijk aan het criterium „deelneming in het kapitaal" in de zin van artikel 3 van richtlijn 90/435 en, mits deze vennootschap ook voldoet aan de andere criteria van deze richtlijn, moet zij als een „moedermaatschappij" in de zin van dit artikel 3 worden beschouwd.

35 Derhalve moet worden onderzocht of, wanneer het vruchtgebruik op aandelen van een vennootschap berust bij een andere vennootschap dan die welke houder is van die aandelen, de vennootschap die het vruchtgebruik heeft, eveneens kan worden geacht de hoedanigheid van moedermaatschappij te hebben, dat wil zeggen een deelneming in het kapitaal van een vennootschap te bezitten in de zin van artikel 3 van richtlijn 90/435.

36 Zoals met name blijkt uit de derde overweging van de considerans van richtlijn 90/435, heeft deze richtlijn tot doel, door de invoering van een gemeenschappelijke fiscale regeling iedere benadeling van de samenwerking tussen vennootschappen uit verschillende lidstaten ten opzichte van de samenwerking tussen vennootschappen van eenzelfde lidstaat op te heffen, en aldus hergroeperingen van vennootschappen op

communautair niveau te vergemakkelijken (arresten van 4 oktober 2001, Athinaïki Zythopoiïa, C-294/99, Jurispr. blz. I-6797, punt 25; 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Jurispr. blz. I-11753, punt 103; 3 april 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Jurispr. blz. I-2067, punt 23, en 26 juni 2008, Burda, C-284/06, Jurispr. blz. I-4571, punt 51).

37 Richtlijn 90/435 is weliswaar gericht op het opheffen van de situaties waarin tweemaal belasting wordt geheven over winsten die dochterondernemingen aan hun moedermaatschappij uitkeren, doch beoogt algemeen het opheffen van de nadelen die, blijkens de derde overweging van de considerans van die richtlijn, voor de grensoverschrijdende samenwerking tussen vennootschappen voortvloeien uit het feit dat de fiscale voorschriften voor de betrekkingen tussen moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten in het algemeen minder gunstig zijn dan de voorschriften voor de betrekkingen tussen moedermaatschappijen en dochterondernemingen van dezelfde lidstaat.

38 Artikel 3, lid 1, sub a, van richtlijn 90/435 stelt als voorwaarde voor de toekenning van de hoedanigheid van moedermaatschappij dat de betrokken vennootschap een deelneming bezit in het kapitaal van een andere vennootschap. Volgens artikel 3, lid 1, sub b, van die richtlijn wordt onder „dochteronderneming" verstaan, de vennootschap in het kapitaal waarvan die deelneming wordt gehouden. Hieruit blijkt dat het begrip „deelneming in het kapitaal" in de zin van dat artikel 3 verwijst naar de rechtsbetrekking tussen de moedermaatschappij en de dochteronderneming. Uit de bewoordingen van laatstgenoemde bepaling volgt dus dat deze niet ziet op de situatie waarin de moedermaatschappij aan een derde, in casu een vruchtgebruiker, een rechtsbetrekking met de dochteronderneming overdraagt op grond waarvan deze derde eveneens als moedermaatschappij zou kunnen worden beschouwd.

39 Derhalve volgt uit de bewoordingen van artikel 3 van richtlijn 90/435 dat het vruchtgebruik dat een vennootschap op de aandelen in het kapitaal van een andere vennootschap heeft, niet onder het begrip deelneming in het kapitaal van een vennootschap in de zin van die bepaling valt.

40 Deze analyse vindt ook steun in de opzet van de bepalingen van richtlijn 90/435.

41 Artikel 4, lid 1, van deze richtlijn ziet namelijk op de situatie waarin „een moedermaatschappij als deelgerechtigde van haar dochteronderneming uitgekeerde winst ontvangt". De vruchtgebruiker van de aandelen van een vennootschap ontvangt de door deze vennootschap uitgekeerde dividenden echter op grond van zijn vruchtgebruik. Zijn rechtspositie jegens de dochteronderneming is niet van dien aard dat zij hem de hoedanigheid van deelgerechtigde toekent, aangezien zij uitsluitend voortvloeit uit het vruchtgebruik dat de eigenaar van de aandelen in het kapitaal van de dochteronderneming hem heeft overgedragen, zoals de advocaat-generaal in punt 57 van haar conclusie heeft opgemerkt.

42 Volgens artikel 4, lid 2, van richtlijn 90/435 blijft iedere lidstaat bevoegd om te bepalen dat waardeverminderingen die voortvloeien uit de uitkering van de winst van de dochteronderneming, niet aftrekbaar zijn van de belastbare winst van de moedermaatschappij. Die bepaling biedt de lidstaten de mogelijkheid, maatregelen te treffen om te beletten dat de moedermaatschappij een dubbel fiscaal voordeel geniet. Deze vennootschap zou immers enerzijds winsten kunnen ontvangen waarover zij op grond van artikel 4, lid 1, eerste streepje, van deze richtlijn geen belasting moet betalen, en anderzijds belastingvermindering kunnen krijgen ten gevolge van de aftrek van de waardeverminderingen die voortvloeien uit de uitkering van die winst.

43 Zoals uit de schriftelijke opmerkingen van de Belgische regering blijkt, heeft de vruchtgebruiker echter alleen recht op de uitgekeerde winsten en komen de aan de reserve toegevoegde winsten aan de blooteigenaar toe. Ingeval de winsten worden uitgekeerd, kan dus de vruchtgebruiker noch de blooteigenaar een dubbel fiscaal voordeel genieten, aangezien de blooteigenaar geen winsten ontvangt en de vruchtgebruiker slechts recht heeft op de uitgekeerde winsten. Wanneer de uitkering van winsten leidt tot vermindering van de waarde van de deelneming, kan de aan iedere lidstaat geboden mogelijkheid om te bepalen dat die waardevermindering niet van de belastbare winst van de moedermaatschappij mag worden afgetrokken, slechts haar werking doen gevoelen ingeval de vennootschap die de uitgekeerde winst ontvangt, ook de vennootschap is die de uit die uitkering voortvloeiende waardevermindering ondergaat. Dit bevestigt dat in de opvatting van de communautaire wetgever de „moedermaatschappij" in de zin van richtlijn 90/435 een en dezelfde vennootschap is.

44 Gelet op de duidelijke en ondubbelzinnige formulering van de bepalingen van richtlijn 90/435, die bovendien steun vindt in de opzet van die bepalingen, kan het begrip deelneming in het kapitaal van een vennootschap van een andere lidstaat in artikel 3 van die richtlijn, niet aldus worden uitgelegd dat het ook ziet op het houden van vruchtgebruik op aandelen in het kapitaal van een vennootschap van een andere lidstaat, zodat de desbetreffende verplichtingen van de lidstaten worden uitgebreid (zie, mutatis mutandis, arresten van 8 december 2005, ECB/Duitsland, C-220/03, Jurispr. blz. I-10595, punt 31, en 28 februari 2008, Carboni e derivati, C-263/06, Jurispr. blz. I-1077, punt 48).

45 Ook al betreft het hoofdgeding een zuiver interne situatie, opgemerkt dient te worden dat het gemeenschapsrecht met betrekking tot grensoverschrijdende situaties eist dat een lidstaat die, om dubbele belastingheffing op dividenden te voorkomen, zowel de dividenden die worden uitgekeerd aan een vennootschap die volle eigenaar is van de aandelen van de uitkerende vennootschap, als de dividenden die worden uitgekeerd aan een vennootschap die dergelijke aandelen in vruchtgebruik heeft, van belasting vrijstelt, de dividenden die een ingezeten vennootschap van een andere ingezeten vennootschap ontvangt, fiscaal op dezelfde wijze behandelt als de dividenden die een ingezeten vennootschap van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap ontvangt.

46 Al is het inderdaad aan de lidstaten om, met betrekking tot deelnemingen die niet onder richtlijn 90/435 vallen, te bepalen of en in hoeverre dubbele belasting van de uitgekeerde winst moet worden voorkomen, en hiertoe unilateraal of door middel van met andere lidstaten gesloten overeenkomsten mechanismen ter voorkoming of vermindering van deze dubbele belasting in te stellen, dit enkele feit betekent immers niet dat zij maatregelen mogen treffen die in strijd zijn met de door het EG-Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer (zie in die zin arresten van 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 54, en 8 november 2007, Amurta, C-379/05, Jurispr. blz. I-9569, punt 24).

47 Zo blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat, ongeacht het mechanisme dat wordt ingevoerd om opeenvolgende belastingheffingen of dubbele economische belasting te vermijden of te verminderen, de door het Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer eraan in de weg staan dat een lidstaat buitenlandse dividenden ongunstiger behandelt dan binnenlandse, tenzij dat verschil in behandeling slechts betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door dwingende redenen van algemeen belang (arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, reeds aangehaald, punt 46 en aangehaalde rechtspraak).

48 De uitlegging volgens welke een lidstaat die voor de toepassing van de vrijstelling van ontvangen dividenden een vennootschap die aandelen in vruchtgebruik heeft, op dezelfde wijze behandelt als een vennootschap die aandelen in volle eigendom heeft, die zelfde fiscale behandeling ook moet toepassen op dividenden die van een in andere lidstaat gevestigde vennootschap worden ontvangen, is in overeenstemming met de doelstellingen van richtlijn 90/435, namelijk de benadeling van de hergroeperingen van ondernemingen op communautair niveau opheffen en voorkomen dat tweemaal belasting wordt geheven over de dividenden die binnen een grensoverschrijdende groep worden uitgekeerd.

49 Gelet op een en ander dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat het begrip deelneming in het kapitaal van een vennootschap van een andere lidstaat in de zin van artikel 3 van richtlijn 90/435 het houden van aandelen in vruchtgebruik niet omvat. De door het EG-Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer, die gelden voor grensoverschrijdende situaties, eisen evenwel dat een lidstaat die, om dubbele belasting-

heffing op ontvangen dividenden te voorkomen, zowel de dividenden die een ingezeten vennootschap ontvangt van een andere ingezeten vennootschap waarvan zij aandelen in volle eigendom heeft, als de dividenden die een ingezeten vennootschap ontvangt van een andere ingezeten vennootschap waarvan zij aandelen in vruchtgebruik heeft, van belasting vrijstelt, voor de toepassing van de vrijstelling van ontvangen dividenden, de dividenden ontvangen van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap door een ingezeten vennootschap die aandelen in volle eigendom heeft, en dergelijke dividenden ontvangen door een ingezeten vennootschap die aandelen in vruchtgebruik heeft, op dezelfde wijze behandelt.

Kosten

50 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Het begrip deelneming in het kapitaal van een vennootschap van een andere lidstaat in de zin van artikel 3 van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, omvat niet het houden van aandelen in vruchtgebruik.

De door het EG-Verdrag gewaarborgde vrijheden van verkeer, die van toepassing zijn op grensoverschrijdende situaties, eisen evenwel dat een lidstaat die, om dubbele belastingheffing op ontvangen dividenden te voorkomen, zowel de dividenden die een ingezeten vennootschap ontvangt van een andere ingezeten vennootschap waarvan zij aandelen in volle eigendom heeft, als de dividenden die een ingezeten vennootschap ontvangt van een andere ingezeten vennootschap waarvan zij aandelen in vruchtgebruik heeft, van belasting vrijstelt, voor de toepassing van de vrijstelling van ontvangen dividenden, de dividenden ontvangen van een in een andere lidstaat gevestigde vennootschap door een ingezeten vennootschap die aandelen in volle eigendom heeft, en dergelijke dividenden ontvangen door een ingezeten vennootschap die aandelen in vruchtgebruik heeft, op dezelfde wijze behandelt.

ondertekeningen