DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 22 december 2008 *

I mål C-48/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Cour d'appel de Liège (Belgien), genom beslut av den 31 januari 2007 som inkom till domstolen den 5 februari 2007, i målet

État belge — Service public fédéral Finances

mot

Les Vergers du Vieux Tauves SA,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna T. von Danwitz (referent), E. Juhász, G. Arestis och J. Malenovský,

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc-Sławiczek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 februari 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Les Vergers du Vieux Tauves SA, genom L. Herve och O. Robijns, avocats,

— Belgiens regering, genom L. Van den Broeck, i egenskap av ombud, biträdd av G. Vandersanden, avocat,

— Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom K. Georgiadis, I. Pouli, Z. Chatzipavlou och S. Alexandridou, samtliga i egenskap av ombud,

— Spaniens regering, genom M. Muñoz Pérez, i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.-Ch. Gracia, båda i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och D.J.M. de Grave, båda i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom V. Jackson, i egenskap av ombud, biträdd av K. Bacon, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och J.-P. Keppenne, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 3 juli 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 3 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 Les Vergers du Vieux Tauves SA (nedan kallat VVT) och État belge – Service public fédéral Finances rörande den skattemässiga behandling som skattemyndigheterna i Konungariket Belgien förbehåller utdelning som VVT erhållit från NARDA SA (nedan kallat NARDA).

Tillämpliga bestämmelser

Direktiv 90/435

3 I tredje skälet i direktiv 90/435 anges 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 I artiklarna 3 och 4 i detta direktiv föreskrivs följande:

”*Artikel 3*

1. Vid tillämpningen av detta direktiv gäller följande:

a) Status som moderbolag skall i vart fall tillskrivas varje bolag i en medlemsstat som uppfyller de villkor som anges i artikel 2 och som innehar andelar motsvarande minst 25 % av kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat vilket uppfyller samma villkor.

b) Med ’dotterbolag’ skall avses ett bolag i vilket andelar innehas enligt a.

2. Utan hinder av punkt 1 skall medlemsstaterna ha möjlighet

— att genom bilateral överenskommelse ersätta kriteriet kapitalandel med röstandel,

— att inte tillämpa detta direktiv på bolag i medlemsstaten som inte under en oavbruten period av minst två år bibehåller ett innehav som kvalificerar dem som moderbolag eller på de bolag i medlemsstaten i vilka ett bolag från en annan medlemsstat inte bibehåller ett sådant innehav under en oavbruten period av minst två år.

Artikel 4

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

…

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.

…”

Tillämpliga belgiska bestämmelser

5 I artikel 578 i civillagen föreskrivs följande:

”Nyttjanderätt avser rätten att nyttja föremål, till vilka en annan person innehar äganderätten, på samma sätt som ägaren själv, men med en skyl[d]ighet att bevara föremålens substans.”

6 Den 23 oktober 1991 promulgerades den lag genom vilken Europeiska gemenskapernas råds direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag införlivades med belgisk rätt (*Moniteur belge* av den 15 november 1991, s. 25619).

7 Genom denna lag upphävdes kravet i den då gällande versionen av lagen om inkomstskatt av den 26 februari 1964 (*Moniteur belge* av den 10 april 1964, s. 3810) att ett bolag som erhåller utdelning hade rätt att dra av denna utdelning från sin skattepliktiga inkomst endast om andelen i det utdelande bolaget innehades med fullständig äganderätt.

8 Artikel 202 i 1992 års lag om inkomstskatt, vilken stadfästs genom kunglig förordning av den 10 april 1992 (*Moniteur belge* av den 30 juli 1992, s. 17120), i den lydelse som var tillämplig på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad CIR 1992), har följande lydelse:

”§ 1 Från vinst under den period som beskattningen avser ska också, i den mån de ingår däri, följande dras av:

1) Utdelning, med undantag av inkomst som erhålls vid överlåtelse till bolag av dess egna aktier eller andelar eller vid hel eller delvis uppdelning av ett bolags kapital,

…

§ 2 Inkomster som avses i § 1 första [punkten] och … är endast avdragsgilla om det bolag som uppbär dem innehar en andel i det utdelande bolagets aktiekapital uppgående till minst 5 procent eller har ett investeringsvärde som uppgår till minst 50 000 000 BEF, när utdelningen tillerkändes eller betalades ut.

…”

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

9 VVT, som är ett bolag med hemvist i Belgien, förvärvade under år 1999 nyttjanderätten till värdepapperen i NARDA för en period av tio år. Sistnämnda bolag har även det sitt säte i Belgien, vilket framgår av de skriftliga yttrandena från VVT och den belgiska regeringen, vilka ingetts under förfarandet vid domstolen. Den rena äganderätten (nue-propriété) till värdepapperen förvärvades av BEPA SA (nedan kallat BEPA).

10 Den belgiska regeringen har med hänvisning till artikel 578 i den belgiska civillagen påpekat att nyttjanderätten ger dess innehavare rätt att nyttja föremål som ägs av en annan person. Regeringen har preciserat att nyttjanderättshavaren endast har rätt till lämnad utdelning, medan sparade vinster tillhör den som innehar äganderätten.

11 Skattemyndigheten beslutade vid taxeringen avseende beskattningsåren 2000–2002 att inte medge de yrkanden, som VVT framställt i sin inkomstdeklaration, om avdrag för de utdelningar som bolaget erhållit från NARDA såsom för definitivt beskattad inkomst (nedan kallad DBI), varvid skattemyndigheten krävde betalning av den skatt som belöpte på dessa utdelningar.

12 VVT begärde omprövning av de beslut genom vilka ytterligare skatt påförts och angav som skäl för begäran att de omtvistade utdelningarna borde anses utgöra DBI trots att

VVT endast innehade nyttjanderätten till de berörda aktierna när utdelningarna lämnades.

13 Skattemyndigheten beslutade vid omprövning att inte ändra åsatta taxeringar och angav som skäl för detta att innehav av nyttjanderätten till berörda andelar inte medför rätt till det avdrag som föreskrivs i artikel 202 i CIR 1992, vilket endast kan medges den som innehar andelarna med fullständig äganderätt. VVT överklagade omprövningsbeslutet till Tribunal de première instance de Namur (domstol i första instans i Namur), som i dom av den 23 november 2005 biföll klagandens yrkanden.

14 État belge – Service public fédéral Finances (Belgiska staten – federala skatteförvaltningen) överklagade domen till Cour d'appel de Liège (appellationsdomstol i Liège), som beslutade att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

"Är lagen av den 28 december 1992 om ändring av artikel 202 [CIR] 1992 enligt vilken den som erhåller utdelning från ett aktiebolag måste inneha en andel i det utdelande bolagets aktiekapital för att utdelningen i fråga skall vara skattefri, förenlig med bestämmelserna om andel i aktiekapitalet i direktiv nr [90/435] och i synnerhet med artiklarna 3, 4 och 5 i det direktivet, när omständigheterna är sådana att det i den aktuella lagbestämmelsen inte uttryckligen anges att aktierna i fråga ska innehas med fullständig äganderätt, och det därför – i enlighet med motpartens tolkning – underförstått skulle vara tillåtet att låta utdelning från aktier som innehas med nyttjanderätt omfattas av skattefrihet?"

Domstolens behörighet och upptagning till sakprövning av tolkningsfrågan

15 Medan VVT, den grekiska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission har hävdat att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning anser den italienska regeringen att så inte är fallet, och den tyska, den franska och den nederländska regeringen anser i likhet med Förenade kungarikets regering att det är tveksamt huruvida upptagande till sakprövning kan ske. Den belgiska regeringen har inte anfört någon formell invändning mot domstolens behörighet i sina skriftliga yttranden, men däremot under förhandlingen.

16 Domstolen erinrar inledningsvis om att det – inom ramen för det samarbete mellan domstolen och de nationella domstolarna som har inrättats genom artikel 234 EG – enligt fast rättspraxis uteslutande ankommer på den nationella domstol vid vilken tvisten är anhängiggjord och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet att, mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet som är anhängigt vid den domstolen, bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som den ställer till domstolen (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman, REG 1995, s. I-4921, punkt 59, av den 17 juli 1997 i mål C-28/95, Leur-Bloem, REG 1997, s. I-4161, punkt 24, av den 7 januari 2003 i mål C-306/99, BIAO, REG 2003, s. I-1, punkt 88, och av den 14 december 2006 i mål C-217/05, Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, REG 2006, s. I-11987, punkt 16).

17 När de frågor som ställts av de nationella domstolarna avser tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse är domstolen följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när det inte är uppenbart att begäran om förhandsavgörande egentligen syftar till att få domstolen att uttala sig utan att det föreligger en verklig tvist eller att avge rådgivande utlåtanden om allmänna eller hypotetiska frågor, att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten saknar samband med verkligheten eller tvistens föremål eller när domstolen inte har kännedom om de faktiska eller rättsliga omständigheter som är nödvändiga för att på ett ändamålsenligt sätt kunna besvara de frågor som ställts till den (se domarna i de ovannämnda målen BIAO, punkt 89, och Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio, punkt 17).

18 Så är emellertid inte fallet här.

19 Domstolen konstaterar inledningsvis att den knappa informationen i beslutet om hänskjutande inte medför att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till sakprövning. Beslutet är nämligen, trots det ringa antalet uppgifter som det innehåller, sådant att frågans omfattning kan bestämmas, vilket också styrks av innehållet i de yttranden som ingetts av berörda personer vid sidan av de parter i målet vid den nationella domstolen som har ingett sådana yttranden till EG-domstolen. För övrigt har de skriftliga yttrandena av VVT och den belgiska regeringen gett domstolen tillräcklig information för att den ska kunna tolka de gemenskapsrättsliga reglerna med hänsyn till den situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och ge ett användbart svar på den fråga som ställts.

20 Domstolen avfärdar även den invändning om rättegångshinder som den italienska regeringen har anfört, och som avser att den hänskjutande domstolen inte på detta stadium av förfarandet ska ha visat att domstolens svar på den fråga som ställts är nödvändigt för att målet vid den nationella domstolen ska kunna avgöras. Enligt artikel 234 andra stycket EG ankommer det nämligen på den nationella domstolen att avgöra i vilket skede av förfarandet som en tolkningsfråga ska hänskjutas till EG-domstolen (se dom av den 10 mars 1981 i de förenade målen 36/80 och 71/80, Irish Creamery Milk Suppliers Association m.fl., REG 1981, s. 735, punkt 5, svensk specialutgåva, volym 6, s. 29, av den 30 mars 2000 i mål C-236/98, JämO, REG 2000, s. I-2189, punkt 30, och av den 17 juli 2008 i mål C-303/06, Coleman, REG 2008, s. I-5603, punkt 29).

21 Vad slutligen beträffar de invändningar som den belgiska regeringen har framfört räcker det här att erinra om att enligt fast rättspraxis omfattar domstolens behörighet i princip en fråga avseende gemenskapsbestämmelser i situationer där de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen inte omfattas av gemenskapsrättens tillämpningsområde, men där dessa bestämmelser har blivit tillämpliga

genom nationell rätt (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Leur-Bloem, punkt 27, samt dom av den 17 juli 1997 i mål C-130/95, Giloy, REG 1997, s. I-4291, punkt 23, av den 3 december 1998 i mål C-247/97, Schoonbroodt, REG 1998, s. I-8095, punkt 14, och av den 17 mars 2005 i mål C-170/03, Feron, REG 2005, s. I-2299, punkt 11).

22 Den belgiska regeringen uppgav sig under förhandlingen vara osäker på huruvida artikel 202.2 i CIR 1992 avser ett införlivande av den relevanta bestämmelsen i direktiv 90/435 och uppgav att det i den förstnämnda bestämmelsen när det gäller inhemska situationer hänvisas till de lösningar som ges i detta direktiv. Domstolen erinrar i detta hänseende om att samma regering i sina skriftliga yttranden har hävdat att den belgiska lagstiftaren beslutat att vid införlivandet av detta direktiv även inkludera förhållandet mellan belgiska moder- och dotterbolag för att undvika att belgiska bolag diskrimineras på grundval av ett dotterbolags nationalitet när det gäller den skattemässiga behandlingen av vinster som dotterbolaget delar ut till sitt moderbolag. Dessutom avser lagen av den 23 oktober 1991 om införlivande med belgisk rätt av Europeiska gemenskapernas råds direktiv av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag uttryckligen införlivandet av detta direktiv, vilket även framgår av lagens rubrik.

23 För det andra kan den belgiska regeringens uppfattning, att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten endast utgör ett av de element som ska beaktas vid tolkningen av den nationella rätten och att domstolens dom därför inte binder den hänskjutande domstolen, inte medföra att domstolens behörighet ifrågasätts.

24 Domstolen påpekar i detta avseende att omständigheterna i förevarande mål vid den nationella domstolen skiljer sig från de omständigheter som gav upphov till dom av den 28 mars 1995 i mål C-346/93, Kleinwort Benson (REG 1995, s. I-615), där domstolen förklarade sig sakna behörighet att ta ställning till en begäran om förhandsavgörande, eftersom dess dom inte skulle vara bindande för den hänskjutande domstolen. Den nationella lagstiftning som var i fråga i sistnämnda mål var nämligen utformad efter konventionen den 27 september 1968 om domstols behörighet och om verkställighet av

domar på privaträttens område (EGT L 299, 1972, s 32; svensk utgåva, C 15, 1997, s. 30), men konventionen tjänade endast som modell för lagstiftningen, som bara delvis återgav konventionens formuleringar.

25 I förevarande förfarande har den hänskjutande domstolen visserligen inte uttryckligen uttalat sig i frågan huruvida, och i vilken mån, den skulle vara bunden av domstolens dom vid avgörandet av målet vid förstnämnda domstol. Den omständigheten att denna domstol har vänt sig till EG-domstolen för att begära förhandsavgörande och att den i denna begäran påvisar ett samband mellan den nationella lagstiftningen och direktiv 90/435 leder till uppfattningen att nämnda dom kommer att binda den nationella domstolen. De förklaringar som den belgiska regeringen lämnat i detta hänseende vid den muntliga förhandlingen innefattar inga objektiva indikationer som uppenbart visar att så skulle vara fallet.

26 För det tredje gäller i likhet med vad som framgår av punkterna 21 och 33 i domen i det ovannämnda målet Leur-Bloem att den omständigheten att tolkningen av artikel 202.2 i CIR 1992 inte uteslutande framgår av den dom som domstolen kommer att avkunna inte i sig utgör ett hinder för dennas behörighet att avgöra den fråga som ställts.

27 EG-domstolen får nämligen inte, inom den ram för fördelningen av den dömande funktionen mellan de nationella domstolarna och EG-domstolen som föreskrivs i artikel 234 EG, i sitt svar till den nationella domstolen beakta de allmänna hänsyn som ligger till grund för bestämmelser i nationell rätt vilka, samtidigt som de hänvisar till gemenskapsrätten, även definierar räckvidden av denna hänvisning (se dom av den 18 oktober 1990 i de förenade målen C-297/88 och C-197/89, Dzodzi, REG 1990, s. I-3763, punkt 42; svensk specialutgåva, volym 10, s. 531). Beaktandet av de gränser som den nationella lagstiftaren har ställt upp för tillämpningen av gemenskapsrätten på rent interna situationer hör således till den nationella rätten och följaktligen till den medlemsstatens domstolars exklusiva behörighet (domen i det ovannämnda målet Dzodzi, punkt 42, och dom av den 12 november 1992 i mål C-73/89, Fournier, REG 1992, s. I-5621, punkt 23, samt domen i det ovannämnda målet Leur-Bloem,

punkt 33). Vad däremot gäller gemenskapsrätten får den hänskjutande domstolen inte underlåta att, i den mån det i den nationella rätten hänvisas till gemenskapsrätten, tillämpa EG-domstolens tolkning.

28 Den belgiska regeringens argumentation för att ifrågasätta domstolens behörighet ska följaktligen avfärdas.

29 Av vad som anförts ovan framgår att tolkningsfrågan ska besvaras.

Prövning av tolkningsfrågan

30 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida begreppet innehav av andelar i kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat, i den mening som avses i artikel 3 i direktiv 90/435, omfattar innehav av nyttjanderätten till andelar.

31 Svaret på denna fråga fordrar inledningsvis att den rättsliga situationen för den som innehar äganderätten till andelarna i ett bolag jämförs med situationen för den som innehar nyttjanderätten till sådana andelar.

32 Av de yttranden som inkommit från den belgiska regeringen framgår att nyttjanderätt enligt artikel 578 i den belgiska civillagen ger innehavaren rätten att nyttja föremål, till vilka en annan person innehar äganderätten Nyttjanderätten utgör därmed ett rättsförhållande mellan nyttjanderättshavaren och ägaren, vars äganderätt inte längre omfattar nyttjanderätten.

33 Då VVT inte är ägare till andelarna i NARDA i målet vid den nationella domstolen följer alltså dess rättsförhållande med NARDA inte av en ställning som bolagsman, utan av dess innehav av nyttjanderätten. Denna nyttjanderätt ger VVT rätt att utöva vissa rättigheter som normalt tillhör BEPA i dess egenskap av ägare till nämnda andelar.

34 Rättsförhållandet mellan BEPA och NARDA avser däremot ett bolagsmannaskap till följd av att BEPA med sin rena äganderätt innehar andelar i det senare bolagets kapital. Denna andel i BEPA uppfyller utan tvekan kriteriet ”andel i kapitalet”, i den mening som avses i artikel 3 i direktiv 90/435, och detta bolag måste, förutsatt att det även uppfyller de övriga kriterier som fastställs i detta direktiv, anses utgöra ett moderbolag i den mening som avses i nämnda artikel 3.

35 Det ska följaktligen prövas huruvida den som innehar nyttjanderätten till andelarna i ett bolag, och som är ett annat bolag än det bolag som äger dessa andelar, också kan anses utgöra ett moderbolag, det vill säga kan anses inneha en andel i kapitalet i ett bolag i den mening som avses i artikel 3 i direktiv 90/435.

36 Som framgår av bland annat det tredje skälet i direktiv 90/435 är ändamålet 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 (dom av den 4 oktober 2001 i mål C-294/99, Athinaïki Zythopoiïa, REG 2001, s. I-6797, punkt 25, av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006, s. I-11753, punkt 103, av den 3 april 2008 i mål C-27/07, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, REG 2008, s. I-2067, punkt 23, och, för ett liknande resonemang, dom av den 26 juni 2008 i mål C-284/06, Burda, REG 2008, s. I-4571, punkt 51).

37 Även om ändamålet med direktiv 90/435 är att situationer med dubbelbeskattning av utdelningar från dotterbolag till deras moderbolag ska elimineras, innehåller det allmänna bestämmelser om eliminering av nackdelar för det gränsöverskridande samarbetet mellan bolag som, i enlighet med vad som även framgår av tredje skälet i direktivet, följer av att de skattebestämmelser som reglerar förhållandena mellan moderbolag och dotterbolag i olika medlemsstater generellt sett är mindre förmånliga än de som är tillämpliga på förhållandena mellan moderbolag och dotterbolag inom en och samma medlemsstat.

38 Enligt artikel 3.1 a i direktiv 90/435 krävs för att ett bolag ska ha status som moderbolag att det innehar andelar i kapitalet i det andra bolaget. Enligt artikel 3.1 b i nämnda direktiv förstås med ”dotterbolag” det bolag i vars kapital dessa andelar innehas. Av detta följer att begreppet kapitalandel i den mening som avses i artikel 3 åsyftar rättsförhållandet mellan moderbolaget och dotterbolaget. Av ordalydelsen i sistnämnda bestämmelse framgår alltså att denna inte avser den situation där moderbolaget överför ett rättsförhållande med dotterbolaget på tredje man, i förevarande fall en nyttjanderättshavare, enligt vilket även denna tredje man skulle kunna anses utgöra ett moderbolag.

39 Följaktligen framgår det av ordalydelsen i artikel 3 i direktiv 90/435 att begreppet andelar i kapitalet i ett bolag, i den mening som avses i denna bestämmelse, inte omfattar nyttjanderätt som ett bolag innehar med avseende på andelarna i ett annat bolags kapital.

40 Denna bedömning har också stöd i bestämmelsernas systematik i direktiv 90/435.

41 För det första gäller nämligen att artikel 4.1 i detta direktiv avser det förhållandet att ”moderbolag i denna sin egenskap tar emot utdelning från sitt dotterbolag”. Den som innehar nyttjanderätten till andelarna i ett bolag erhåller den utdelning som bolaget lämnar med stöd av sin nyttjanderätt. Nyttjanderättshavarens rättsliga ställning i förhållande till dotterbolaget är inte sådan att den gör honom till bolagsman, då denna situation uteslutande följer av den nyttjanderätt som ägaren till andelarna i dotterbolagets kapital har överfört på nyttjanderättshavaren, något som generaladvokaten har påpekat i punkt 57 i sitt förslag till avgörande.

42 För det andra gäller, i enlighet med vad som stadgas i artikel 4.2 i direktiv 90/435, att medlemsstaterna bibehåller rätten att föreskriva att förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget. Denna bestämmelse ger medlemsstaterna möjlighet att vidta åtgärder för att hindra att moderbolaget erhåller dubbla skattefördelar. Detta bolag skulle nämligen dels, med stöd av artikel 4.1 första strecksatsen i detta direktiv, kunna ta emot vinster utan att beskattas för dessa, dels uppnå en reducerad skatt tack vare avdraget för kostnader för förluster på andelarna till följd av utdelningen av nämnda vinster.

43 Som framgår av den belgiska regeringens skriftliga yttranden har nyttjanderättshavaren endast rätt till utdelade vinster medan de vinster som sparas tillhör den som innehar den rena äganderätten. När vinsten delas ut kan alltså varken nyttjanderättshavaren eller den som innehar äganderätten erhålla dubbla skattefördelar, eftersom den som innehar äganderätten inte erhåller någon vinst och nyttjanderättshavaren endast har rätt till utdelade vinster. När vinstutdelningen leder till en förlust på andelarna kan den möjlighet som erbjuds medlemsstaterna att föreskriva att denna förlust inte får dras av från moderbolagets beskattningsbara vinst bara utnyttjas om ett och samma bolag tar emot vinstutdelningen och lider förlust på sina andelar på grund av denna utdelning. Detta bekräftar att gemenskapslagstiftaren ansett att ”moderbolag”, i den mening som avses i direktiv 90/435, utgörs av ett och samma bolag.

44 Med hänsyn till den klara och otvetydiga lydelsen av bestämmelserna i direktiv 90/435, vilken ytterligare styrks av bestämmelsernas systematik, kan begreppet innehav av andelar i kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat som förekommer i artikel 3 i direktivet inte tolkas så, att det även omfattar innehav av nyttjanderätten till andelar i kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat och därigenom utöka de därmed sammanhängande skyldigheterna för medlemsstaterna (se, analogt, dom av den 8 december 2005 i mål C-220/03, BCE mot Tyskland, REG 2005, s. I-10595, punkt 31, och av den 28 februari 2008 i mål C-263/06, Carboni e derivati, REG 2008, s. I-1077, punkt 48).

45 Även om målet vid den nationella domstolen rör en i alla delar inhemsk situation påpekar domstolen att gemenskapsrätten i fråga om gränsöverskridande situationer kräver att en medlemsstat som, i syfte att undvika dubbelbeskattning av utdelningar från skatteplikt, undantar såväl utdelning till ett bolag som innehar andelar i det utdelande bolaget med fullständig äganderätt som utdelning till ett bolag som innehar nyttjanderätten till sådana andelar i skattemässigt hänseende behandlar utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag på samma sätt som utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett bolag hemmahörande i en annan medlemsstat.

46 Även om det, när det gäller andelsinnehav som inte omfattas av direktiv 90/435, de facto är medlemsstaterna som har att avgöra om och i vilken utsträckning dubbelbeskattningen av utdelad vinst ska undvikas och för detta ändamål ensidigt eller med hjälp av dubbelbeskattningsavtal som ingås med andra medlemsstater införa mekanismer i syfte att förhindra eller lindra denna ekonomiska dubbelbeskattning, innebär emellertid inte denna enda omständighet att de därmed också får tillämpa bestämmelser som strider mot de fria rörligheter som garanteras i EG-fördraget (se, för ett liknande resonemang, 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 54, och av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta, REG 2007, s. I-9569, punkt 24).

47 Av domstolens rättspraxis följer således att oavsett vilken mekanism som väljs för att förhindra eller lindra kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning utgör den fria rörlighet som säkerställs i fördraget hinder för att en medlemsstat behandlar utländska utdelningar sämre än inhemska sådana om inte denna skillnad i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller är motiverad av tvingande skäl till allmänintresset (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

48 En tolkning som innebär att en medlemsstat som i syfte att undanta erhållen utdelning från skatteplikt behandlar ett utdelningsmottagande bolag som innehar nyttjanderätt till andelar på samma sätt som ett bolag som innehar andelar med fullständig äganderätt måste utsträcka denna skattemässiga behandling till utdelning som erhållits från ett bolag hemmahörande i en annan medlemsstat är för övrigt förenlig med ändamålet med direktiv 90/435. Detta ändamål är nämligen att eliminera nackdelar för bolagsgrupperingar på gemenskapsnivå och att undvika dubbelbeskattning av utdelning som lämnats inom en gränsöverskridande gruppering.

49 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den fråga som ställts besvaras enligt följande: Begreppet andel i kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat i den mening som avses i artikel 3 i direktiv 90/435 omfattar inte innehav av nyttjanderätt till andelar. I enlighet med de fria rörligheter som säkerställs i EG-fördraget, vilka är tillämpliga på gränsöverskridande situationer, gäller emellertid att en medlemsstat, som i syfte att

undvika dubbelbeskattning av erhållen utdelning från skatteplikt undantar såväl utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag i vilket det innehar andelar med fullständig äganderätt som utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag i vilket det innehar nyttjanderätten till andelar, för undantaget från skatteplikt för erhållen utdelning måste behandla utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag, i vilket det innehar andelar med fullständig äganderätt, på samma sätt som när sådan utdelning erhålls av ett i landet hemmahörande bolag som innehar andelarna med nyttjanderätt.

Rättegångskostnader

50 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 (fjärde avdelningen) följande:

Begreppet andel i kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat, i den mening som avses i artikel 3 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, omfattar inte innehav av nyttjanderätten till andelar.

I enlighet med de fria rörligheter som säkerställs i EG-fördraget, vilka är tillämpliga på gränsöverskridande situationer, gäller emellertid att en medlemsstat som i syfte att undvika dubbelbeskattning av erhållen utdelning från skatteplikt undantar såväl utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag i vilket det innehar andelar med fullständig äganderätt som utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag i vilket det innehar nyttjanderätten till andelar för undantaget från skatteplikt för erhållen utdelning måste behandla utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag, i vilket det innehar andelar med fullständig äganderätt, på samma sätt som när sådan utdelning erhålls av ett i landet hemmahörande bolag som innehar andelarna med nyttjanderätt.

Underskrifter