Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
fremsat den 26. oktober 2016 [1]

Sag C-448/15

Belgische Staat
mod
Wereldhave Belgium Comm. VA,
Wereldhave International NV,
Wereldhave NV

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hof van beroep te Brussel (appeldomstolen i Bruxelles, Belgien))

»Moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater — fælles beskatningsordning — selskabsskat — anvendelse af direktiv 90/435/EØF — fritagelse for selskabsskat — frie kapitalbevægelser«

1. Domstolen står atter over for en situation, hvor udbytte, som et (i denne sag belgisk) datterselskab har udloddet til sit (nederlandske) moderselskab, medfører kildebeskatning i form af forskudsskat af udbytte, som er blevet opkrævet af Kongeriget Belgiens skattemyndigheder.

2. Den forelæggende rets tvivl drejer sig for det første om fortolkningen af direktiv 90/435/EØF [2]. På grund af den særlige status for moderselskabet i Nederlandene skal det først og fremmest afgøres, hvorvidt det kan være omfattet af begrebet »selskab i en medlemsstat«, som direktivet finder anvendelse på (artikel 2).

3. I bekræftende fald opstår der et spørgsmål om, hvorvidt kildeskatten er forenelig med artikel 5 i direktiv 90/435, som i princippet fritager det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, for denne kildeskat.

4. Såfremt direktiv 90/435 ikke finder anvendelse på sagen, spørger den forelæggende ret, om den belgiske lovgivning, hvorefter det i sagen omhandlede udbytte beskattes, er i overensstemmelse med artikel 49 TEUF og 63 TEUF.

1 — Originalsprog: spansk.

2 — Rådets direktiv af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT 1990, L 225, s. 6), som erstattet ved Rådets direktiv 2011/96/EU af 30.11.2011 (EUT 2011, L 345, s. 8).

I – Retsforskrifter

A – *EU-retten*

Direktiv 90/435/EØF

5. Første betragtning har følgende ordlyd:

»Sammenslutninger af selskaber fra forskellige medlemsstater kan være nødvendige for at tilvejebringe hjemmemarkedslignende forhold i Fællesskabet og dermed sikre, at det fælles marked indføres og kommer til at fungere bedst muligt; sådanne sammenslutninger bør ikke hæmmes af særlige restriktioner, forskelsbehandlinger eller fordrejninger som følge af medlemsstaternes beskatningsregler; det er derfor vigtigt at indføre konkurrenceneutrale beskatningsregler for disse sammenslutninger af selskaber fra forskellige medlemsstater, så virksomhederne får mulighed for at tilpasse sig det fælles markeds krav, øge deres produktivitet og styrke deres konkurrencemæssige position på internationalt plan.«

6. Tredje betragtning har følgende ordlyd:

»[D]e nuværende beskatningsregler for forbindelserne mellem moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater varierer betydeligt fra medlemsstat til medlemsstat og er generelt mindre fordelagtige end de regler, der gælder for forbindelserne mellem moder- og datterselskaber fra samme medlemsstat; samarbejdet mellem selskaber fra forskellige medlemsstater er således undergivet ringere vilkår end samarbejdet mellem selskaber fra samme medlemsstat; denne forskelsbehandling bør fjernes, ved at der indføres en fælles ordning, hvorved det bliver lettere at sammenslutte selskaber på fællesskabsplan.«

7. Artikel 2 bestemmer:

»Ved udtrykket »selskab i en medlemsstat« forstås i dette direktiv ethvert selskab:

a) der er organiseret i en af de former, der er anført i bilaget til dette direktiv

b) som ifølge skattelovgivningen i en medlemsstat anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i denne stat, og som i henhold til en overenskomst om dobbeltbeskatning med et tredjeland ikke anses for at være hjemmehørende uden for Fællesskabet

c) som desuden uden valgmulighed og uden fritagelse er omfattet af en af følgende former for skat:

[…]

— »vennootschapsbelasting« (selskabsskat) i Nederlandene,

[…]«

8. Artikel 3, stk. 1, bestemmer:

»I dette direktiv:

a) betegnes som moderselskab mindst ethvert selskab i en medlemsstat, der opfylder betingelserne i artikel 2, og hvis andel i kapitalen i et selskab i en anden medlemsstat, der opfylder de samme betingelser, er på mindst 25%

b) forstås ved datterselskab et selskab, i hvis kapital et andet selskab har den i litra a) omhandlede andel.«

9. Artikel 5, stk. 1, bestemmer:

»Det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat, i det mindste når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25%.«

10. Bilag: Liste over de selskaber, der er omhandlet i artikel 2, litra a).

»a) De selskaber, der i belgisk ret benævnes »société anonyme«/»naamloze vennootschap«, »société en commandite par actions«/»commanditaire vennootschap op aandelen«, »société privée à responsabilité limitée«/»besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid« samt offentligretlige enheder, der driver virksomhed under de privatretlige bestemmelser

[…]

j) de selskaber, der i nederlandsk ret benævnes »naamloze vennootschap«, »besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid«

[…]«.

B – *Belgisk ret*

Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992[3]

11. Artikel 266 bestemmer:

»Kongen kan, på de betingelser og inden for grænser, som han fastsætter, helt eller delvis afstå fra opkrævning af forskudsskat af kapitalindkomst og indtægter af værdipapirer samt af diverse indtægter, forudsat at indkomsten oppebæres af identificerbare modtagere eller af udenlandske investeringsforeninger, der har en samlet formue, som forvaltes af et forvaltningsselskab for deltagernes regning, når deres andele i investeringsforeningen ikke har været genstand for offentlig emission i Belgien og ikke handles i Belgien, eller af indtægter af værdipapirer udstedt til ihændehavere, når indtægterne fra disse omfattes af en eller flere af følgende kategorier:1. indkomst af værdipapirer, der er udstedt før den 1. december 1962, og som i henhold til lov er fritaget for forskudsskat eller anden beskatning, eller er omfattet af en beskatning med en skattesats på under 15%

2. indtægter af andelsbeviser udstedt af belgiske investeringsforeninger

3. emissionspræmier, »kasbons« eller andre værdipapirer, som er udstedt efter den 1. december 1962.

Under ingen omstændigheder må kongen undlade at opkræve forskudsskat af indkomster af værdipapirer, der er udstedt for lån, hvis renter kapitaliseres, eller af værdipapirer uden periodisk udbetaling af renter, og som er udstedt med en diskonteringsrente, der svarer til den kapitaliserede rente af værdipapirerne på deres udløbsdato.

Stk. 2 finder ikke anvendelse på værdipapirer, der hidrører fra opdeling af lineære obligationer, der er udstedt af den belgiske stat.«

3 — Lov om indkomstskat af 1992, herefter »WIB 1992«.

1. Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992[4]

12. Artikel 106, stk. 5, bestemmer:

»[Kongen] skal afstå fra at opkræve forskudsskat af udlodninger fra et belgisk datterskab til et moderselskab i en anden medlemsstat af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab.

Dette gælder imidlertid ikke, såfremt moderselskabets kapitalandele, som ligger til grund for udbyttet, ikke udgør mindst 25% af datterselskabets kapital, og ejeren ikke har besiddet mindsteandelen på 25% i en uafbrudt periode på mindst et år.

Med henblik på anvendelsen af stk. 1 og 2 forstås ved datterselskab og moderselskab datterselskaber og moderselskaber, således som defineret i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater.«

C – Overenskomst mellem Belgiens regering og Nederlandenes regering om undgåelse af dobbeltbeskatning for så vidt angår indkomst- og formueskatter og om regulering af andre skattemæssige spørgsmål[5]

13. Artikel 10 bestemmer:

»1. Udbytte, der udloddes af et selskab, der er hjemmehørende i en stat, til et selskab fra den anden stat, beskattes i sidstnævnte stat.

2. Dette udbytte kan imidlertid også blive beskattet i den stat, hvor selskabet, der udlodder udbyttet, er hjemmehørende og i henhold til lovgivningen i denne stat, men denne form for skat må ikke overstige […] 5% af udbyttets bruttobeløb, når udbyttemodtageren er et aktieselskab, der har en direkte kapitalandel på mindst 25% i det selskab, der udlodder udbyttet […]«

II – Faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14. Wereldhave Belgium er et kommanditaktieselskab efter belgisk ret, der ejes af selskaberne Wereldhave International og Wereldhave (begge efter nederlandsk ret) (som ejer henholdsvis 35% og 45%). Wereldhave International er datterselskab af Wereldhave.

15. Wereldhave International og Wereldhave er kollektive investeringsinstitutter[6] i form af aktieselskaber[7], der fuldt ud udbetaler deres overskud til aktionærerne, og som i henhold til nederlandsk ret pålægges selskabsskat (»vennootschapsbelasting« i Nederlandene), men beskattes med en nulsats.

16. I 1999 og 2000 udloddede Wereldhave Belgium udbytte til Wereldhave International og Wereldhave og tilbageholdt 5% af dette udbytte i forskudsskat[8].

4 — Kongelig bekendtgørelse af 27.8.1993 til gennemførelse af Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (lovbogen om indkomstskat af 1992), herefter »KB/WIB.1992«.

5 — Undertegnet i Bruxelles den 19.10.1970 (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«).

6 — Herefter »kollektive investeringsinstitutter«.

7 — »Naamloze vennootschap«.

8 — Den anvendte sats følger af overenskomsten om dobbeltbeskatning mellem Belgien og Nederlandene.

17. De nævnte selskaber indgav hver deres skrivelse til de belgiske skattemyndigheder med anmodning om fritagelse for betaling af forskudsskat af det udloddede udbytte. I denne henseende påberåbte de sig artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435 og artikel 106, stk. 5, i KB/WIB.1992, som gennemfører direktivet i belgisk ret.

18. Da der ikke blev truffet en afgørelse af de belgiske myndigheder inden for de seks følgende måneder, anlagde Wereldhave Belgium, Wereldhave International og Wereldhave sag ved rechtbank van eerste aanleg te Brussel (retten i første instans i Bruxelles, Belgien).

19. Den 20. november 2012 afsagde rechtbank van eerste aanleg te Brussel (retten i første instans i Bruxelles, Belgien) to domme, hvorved den fastslog, at det udbytte, som Wereldhave Belgium i regnskabsårene 1999 og 2000 udloddede til de nederlandske selskaber Wereldhave International og Wereldhave, ikke burde have været omfattet af forskudsskatten af udbytte, og hvori den belgiske stat blev dømt til at tilbagebetale den betalte forskudsskat med tillæg af renter.

20. De belgiske myndigheder iværksatte appel til prøvelse af begge domme ved Hof van beroep te Brussel (appeldomstol i Bruxelles, Belgien) og nedlagde i det væsentlige påstand om, at udbyttemodtagerne var nederlandske kollektive investeringsinstitutter, og at de ikke kunne fritages for forskudsskat af udbytte, eftersom de ikke opfyldte betingelserne i artikel 2, litra c), i direktiv 90/435, sammenholdt med artikel 106, stk. 5, i KB/WIB.1992, da de blev beskattet med en nulsats i Nederlandene.

21. Wereldhave Belgium, Wereldhave International og Wereldhave har ved Hof van beroep te Brussel (appeldomstol i Bruxelles) gjort gældende, at de kollektive investeringsinstitutter, der har form af aktieselskaber, i princippet er omfattet af selskabsskattepligten i Nederlandene (artikel 1 i den nederlandske lov om selskabsbeskatning af 1969), hvilket efter deres opfattelse er tilstrækkeligt til, at der ikke var grundlag for at opkræve den omtvistede forskudsskat. Til støtte for deres påstand har de påberåbt sig artikel 266 i WIB.1992, artikel 106, stk. 5, i KB/WIB.1992 og artikel 5 i direktiv 90/435 og har anført, at den i direktivet nævnte beskatning ikke kræver, at der skal ske opkrævning heraf i praksis.

22. Såfremt direktiv 90/435 ikke finder anvendelse, har de subsidiært gjort gældende, at artikel 49 TEUF og 63 TEUF er til hinder for de anvendte belgiske bestemmelser, hvilket følger af Domstolens kendelse af 12. juli 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463).

23. På denne baggrund har Hof van beroep te Brussel (appeldomstolen i Bruxelles) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater fortolkes således, at dette direktiv er til hinder for en national bestemmelse, hvorefter der ikke kan ske fritagelse for belgisk forskudsskat af udbytte, som et belgisk datterselskab har udloddet til et i Nederlandene hjemmehørende moderselskab, der opfylder kravene til minimumsandel, idet det nederlandske moderselskab er et investeringsinstitut, der fuldt ud skal udbetale sit overskud til sine andelshavere, og som følge heraf er berettiget til en selskabsskattesats på nul?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, skal artikel 49 (tidligere artikel 43) og artikel 63 (tidligere artikel 56) i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde (som ændret og med ny nummerering i henhold til Lissabontraktaten) [da] fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en national bestemmelse, hvorefter der ikke kan ske fritagelse for belgisk forskudsskat af udbytte, som et belgisk datterselskab har udloddet til et i Nederlandene hjemmehørende moderselskab, der opfylder kravene til minimumsandel, idet det nederlandske moderselskab er et investeringsinstitut, der fuldt ud skal udbetale sit overskud til sine andelshavere, og som følge heraf er berettiget til en selskabsskattesats på nul?«

III – Sammenfatning af parternes anbringender

A – *Det første præjudicielle spørgsmål*

24. Wereldhave Belgium, Wereldhave International og Wereldhave har anført, at de nederlandske selskaber er omfattet af selskabsskattepligten i Nederlandene, og at de opfylder betingelserne i artikel 2, litra c), i direktiv 90/435, på trods af at de beskattes med en nulsats, da de er kollektive investeringsinstitutter, der udlodder deres udbytte til aktionærerne. Til støtte for deres påstand har de anført flere henvisninger til retslitteraturen [9], hvoraf de udleder, at beskatning ikke indebærer, at der skal ske opkrævning heraf i praksis. Dette ville være en subjektiv betingelse, der er knyttet til selskabet og hverken til det opnåede overskud eller den skattemæssige behandling heraf, således at en fuldstændig eller delvis skattefritagelse ikke ville berøre den omstændighed, at selskabet er omfattet af skatten. De har tilføjet, at kollektive investeringsinstitutter i henhold til den nederlandske retslitteratur ikke er fritaget for selskabsskat. De har derimod fuld skattepligt, men beskattes med en nulsats [10].

25. For de nævnte selskaber er det ikke relevant, at de nederlandske kollektive investeringsinstitutter ifølge forarbejderne til direktiv 90/435 er udelukket fra dets anvendelsesområde: Rådets erklæringer har ingen juridisk værdi, når de ikke har fundet udtryk i de vedtagne retsregler, hvilket de ikke har i dette tilfælde [11].

26. Wereldhave Belgium, Wereldhave International og Wereldhave er dermed af den opfattelse, at direktiv 90/435 skal fortolkes således, at det er til hinder for en national retsregel som den omtvistede.

27. Den belgiske, tjekkiske, franske og italienske regering samt Kommissionen er grundlæggende enige om, at direktiv 90/435 ikke finder anvendelse i denne sag, idet:

— dets artikel 2, litra c), ikke blot kræver, at selskabet er skattepligtigt, men ligeledes, at det er genstand for beskatning i praksis, hvilket Domstolen anerkendte i dommen i sagen Aberdeen Property Fininvest Alpha [12].

— formålet med direktiv 90/435 er at undgå dobbeltbeskatning, hvilket nødvendigvis forudsætter, at der er sket beskatning i praksis. den omstændighed, at der tillades fritagelse for kildeskat, når der reelt set ikke er tale om beskatning i opholdslandet, tjener ikke dette formål og ville kunne anvendes til fuldstændigt at undgå beskatning. Direktiv 90/435 er ikke beregnet til at finde anvendelse på alle former for udlodning af udbytte mellem datter- og moderselskaber, men blot i de tilfælde, der er fastlagt heri, hvilket ikke omfatter situationer med dobbelt ikkebeskatning.

28. Den italienske regering og Kommissionen har desuden anført, at den manglende fritagelse (for selskabsskat), til hvilken der henvises i artikel 2, litra c), i direktiv 90/435, bør være af permanent karakter og ikke vedrøre et bestemt regnskabsår eller en bestemt begivenhed, der bevirker, at forpligtelsen til at betale skatten ikke opstår.

9 — L. De Broe og R. De Boeck: »De moeder-dochterriichtlijn: Europese fiscale piecemeal engineering op weg naar harmonie« i *Europees Belastingrecht*, B. Peeters (red.), Larcier, Gent, 2005, s. 362, T. Jansen og P. De Vos, *Handboek internationaal en Europees belastingrecht*, Intersentia, Antwerpen, 2008, s. 269, J.P. Lagae, »Les revenus d'actions et de parts de sociétés belges et étrangères«, i *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Editions du Jeune Barreau, Bruxelles, 1990, s. 116, S. Van Crombrugge, *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Antwerpen, 2008, s. 54, og S. Van Crombrugge, *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kluwer, Antwerpen, 1997, s. 48.

10 — O.C.R. Marres og P.J. Wattel, Dividendbelasting, Kluwer, Deventer, 2011, s. 216 og 217.

11 — Til støtte herfor har de henvist til dom af 17.10.1996, Denkavit m.fl. (C-283/94, C-291/94 og C-292/94, EU:C:1996:387, præmis 29).

12 — Dom af 18.6.2009 (C-303/07, EU:C:2009:377).

29. For så vidt angår kravet, der indgår i denne bestemmelse, om, at selskabet skal være omfattet af skatten »uden valgmulighed«, har den italienske regering fremhævet, at det af forelæggelseskendelsen ikke fremgår, hvorvidt anvendelsen af nulsatsen på de nederlandske kollektive investeringsinstitutter skyldes selskabsorganernes valg eller selskabernes egne vedtægter. I begge tilfælde er den italienske regering af den opfattelse, at resultatet er det samme, idet der ikke er nogen forskel mellem fritagelse og beskatning med en nulsats. Kommissionen er af den opfattelse, at opbygningen af et kollektivt investeringsinstitut rummer en særlig mulighed for at tilslutte sig denne retlige ordning og overholde betingelserne heri.

30. Kommissionen har desuden gjort gældende, at det forberedende arbejde til direktiv 90/435 indeholder en erklæring, hvorved de nederlandske kollektive investeringsinstitutter udelukkes fra direktivets anvendelsesområde. Selv om denne erklæring ikke har juridisk værdi i sig selv, understreger den EU-lovgivers hensigt: Erklæringen medførte ikke blot en udtrykkelig udelukkelse af kollektive investeringsinstitutter, men derimod af alle selskabsskattepligtige selskaber, som er permanent fritaget for betaling heraf. Den manglende udtrykkelige henvisning til kollektive investeringsinstitutter i den endelige tekst, som imidlertid fremgår af forarbejderne, kan forklares, eftersom selskaber, der er fritaget, allerede er udelukket fra anvendelsesområdet for direktiv 90/435 i kraft af direktivets artikel 2, litra c).

B – *Det andet præjudicielle spørgsmål*

31. Den franske regering har ikke fremsat anbringender vedrørende denne del af forelæggelsen. Dette har den italienske og den tjekkiske regering samt Kommissionen derimod gjort. De har anført, at det andet spørgsmål bør afvises, eftersom forelæggelseskendelsen hverken gør rede for de nationale retsforskrifter eller for, hvordan kollektive investeringsinstitutter, der er hjemmehørende i Belgien, og ikke-hjemmehørende kollektive investeringsinstitutter behandles forskelligt.

32. Wereldhave Belgium, Wereldhave International og Wereldhave har derimod fokuseret på analysen af den belgiske lovgivning og har gjort gældende, at der er tale om forskellig behandling af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende selskaber, som udmønter sig i, at sidstnævnte ikke kan undgå kædebeskatning. Den ufordelagtige behandling, der gør sig gældende for ikke-hjemmehørende selskaber, krænker de frie kapitalbevægelser og den frie etableringsret.

33. Den belgiske regering har argumenteret imod, at kendelsen i sagen Tate & Lyle Investments [13], som er nævnt i den præjudicielle forelæggelsesafgørelse, og dommen i sagen Aberdeen Property Finivest Alpha [14] kan finde anvendelse på sagen. På baggrund af dens analyse af den nationale skattelovgivning har den anført, at ikke-hjemmehørende selskaber i Belgien ikke behandles mindre fordelagtigt end hjemmehørende selskaber. Den skat, der gør sig gældende for belgiske og for nederlandske selskaber, skal ses i forhold til beskatningsordningen for belgiske kollektive investeringsinstitutter, som drager fordel af en uforholdsmæssig fordelagtig behandling, og ikke i forhold til belgiske selskaber, der er underlagt den almindelige beskatningsordning.

34. Den italienske regering og Kommissionen er subsidiært af den opfattelse, at praksis fra kendelsen i sagen Tate & Lyle Investments vil finde anvendelse, såfremt der er en ufordelagtig behandling af kollektive investeringsinstitutter, der ikke er hjemmehørende i Belgien [15]. I et sådant tilfælde vil der være tale om en krænkelse af de frie kapitalbevægelser, om end det ville skulle vurderes, hvorvidt de pålagte restriktioner kan begrundes med tvingende almene hensyn og, i så fald, hvorvidt de er egnede til at opnå det planlagte formål, samt om de er mere vidtrækkende, end hvad der er nødvendigt for at nå dette formål.

13 — Kendelse af 12.7.2012 (C-384/11, EU:C:2012:463).

14 — Dom af 18.6.2009 (C-303/07, EU:C:2009:377).

15 — Kendelse af 12.7.2012 (C-384/11, EU:C:2012:463).

IV – Retsforhandlingerne ved Domstolen

35. Forelæggelseskendelsen indgik til Domstolens Justitskontor den 19. august 2015.

36. Wereldhave Belgium, Wereldhave International, Wereldhave, den belgiske, tjekkiske, franske og italienske regering samt Europa-Kommissionen har afgivet skriftlige indlæg. Der er ikke blevet afholdt et retsmøde.

V – Bedømmelse

A – *Det første præjudicielle spørgsmål*

37. Direktiv 90/435 har til formål at undgå dobbeltbeskatning i forbindelse med udlodning af udbytte mellem datter- og moderselskaber, der er hjemmehørende i forskellige medlemsstater, hvilket anses for at være en hindring for etablering af virksomheder eller koncerner på EU-niveau. Ifølge første og tredje betragtning [16] til direktivet bør der for at fremme etableringen af disse koncerner ikke være »særlige restriktioner, forskelsbehandlinger eller fordrejninger som følge af medlemsstaternes beskatningsregler«, som diskriminerer eller »forskelsbehandler« forbindelserne mellem moder- og datterselskaber, der ikke er hjemmehørende i den samme medlemsstat.

38. Direktiv 90/435 har vedtaget to former for enkeltstående foranstaltninger i denne henseende. På den ene side bestemmer det, at den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, undlader at beskatte det udbytte, som modtages fra datterselskabet, eller at den beskatter det, men »give[r] selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette overskud« [17]. På den anden side fritager direktivet det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, for kildeskat, såfremt visse omstændigheder gør sig gældende [18]. Hovedsagen drejer sig om sidstnævnte bestemmelse.

39. Denne »fælles ordning« [19] finder ikke altid anvendelse, ej heller på alle forbindelser mellem datter- og moderselskaber. Direktiv 90/435 afgrænser sit anvendelsesområde ved at definere (artikel 2), hvilke »selskab[er] i en medlemsstat« det vedrører. Det fastlægger nærmere betegnet en række ufravigelige betingelser for at opnå denne kvalificering, heriblandt at selskabet »uden valgmulighed og uden fritagelse er omfattet af en af følgende former for skat […] vennootschapsbelasting i Nederlandene […]« [artikel 2, litra c)].

40. Tvisten opstår, eftersom moderselskaberne i hovedsagen beskattes af vennootschapsbelasting med en nulsats i Nederlandene. Medfører denne omstændighed, at de er »fritaget« for betaling af denne skat i deres hjemland? Hvis dette var tilfældet, ville anvendelsen af artikel 2, litra c), i direktiv 90/435 uden videre betyde, at ordningen i dette direktiv ikke finder anvendelse på hovedsagen, idet denne bestemmelse ikke blot kræver, at selskabet er selskabsskattepligtigt, men ligeledes at det ikke er fritaget herfor [20].

16 — Gengivet i punkt 5 og 6 i nærværende forslag til afgørelse.

17 — Artikel 4.

18 — Artikel 5. I hovedsagen diskuteres det ikke, hvorvidt denne bestemmelse er overholdt.

19 — Således benævnes den i sidste led af tredje betragtning til direktiv 90/435.

20 — Forskellen mellem »at være omfattet af« og »at være fritaget for« den primære skattepligt (dvs. betalingen af den skyldige skat) består kort fortalt i, at skattepligten – i tilfælde, hvor selskabet ikke er omfattet af skatten – ikke indtræder, hvilket den gør i tilfælde af fritagelse. I sidstnævnte tilfælde er afgiftspligten i teorien opstået, men den afgiftspligtige person er ved lov delvist eller fuldstændig fritaget for at betale afgiften, som ikke er inddrivelig. I nogle nationale lovgivninger er der hverken terminologiske problemer eller retstekniske problemer i forbindelse med denne sondring, mens der i andre ikke er tale om samme begrebsmæssige adskillelse. Nogle af sagens parter har i deres anbringender omtalt beskatningen som »subjektiv beskatning« og manglende fritagelse som »objektiv beskatning«. Andre henviser til udtrykkene »beskatning i teorien« og »beskatning i praksis«. Endelig forbinder nogle den »manglende fritagelse« med idéen om »realitet«, idet de anvender begreber såsom »reel beskatning« eller »reelt pålagt«.

41. Appellanterne i hovedsagen er af den opfattelse, at den omstændighed, at de er selskabsskattepligtige, opfylder den omtvistede betingelse i sig selv. Beskatning indebærer ikke nødvendigvis, at der skal ske opkrævning af skatten i praksis, og den gør sig gældende, selv om den ledsages af en fritagelse eller af en reduceret skattesats.

42. Synspunktet hos de i hovedsagen appellerende virksomheder ville kunne antages, hvis artikel 2, litra c), i direktiv 90/435 kun omhandlede beskatning. Dette er imidlertid ikke tilfældet: Bestemmelsen indfører en positiv betingelse (om at være omfattet af en skat) og en negativ betingelse (om ikke at være omfattet af en fritagelse), som begge skal være opfyldt samtidigt. Det er væsentligt at bemærke, at de pågældende virksomheders anbringender er fokuseret på beskatningen og stort set ikke berører fritagelsen [21]. Sidstnævnte indebærer, at der ikke er krav om en forpligtelse til at betale den tilsvarende skat, på trods af at afgiftspligten (dvs. beskatningen) er indtrådt, eftersom lovgiver har fundet det relevant at fritage en enkeltstående kategori af virksomheder fra skattebyrden.

43. Når den nederlandske skattelovgivning pålægger bestemte selskaber (CIU'er i dette tilfælde) selskabsskat og derefter bestemmer, at de i teorien skal beskattes med en nulsats, indrømmer den dem efter min opfattelse en fritagelse for en skattebyrde. Derved fjerner den disse virksomheder fra anvendelsesområdet for direktiv 90/435.

44. Efter min opfattelse kan der ikke fremsættes velunderbyggede argumenter over for denne vurdering. En nulsats i selskabsskat svarer til, at der ikke sker nogen form for beskatning, dvs. at der er tale om en fuldstændig fritagelse herfra. Når dette resultat følger af en udtrykkelig lovbestemmelse, som har bestemt dette på forhånd og permanent for en bestemt kategori af virksomheder, uanset hvilket udbytte de har modtaget, kan jeg ikke se, hvordan det kan afvises, at der er tale om en reel fritagelse for den pågældende skat som omhandlet i artikel 2, litra c), i direktiv 90/435.

45. Et yderligere argument bekræfter, at de nederlandske selskaber, der indgår i denne sag, ikke er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 90/435. Direktivet har som nævnt til formål at undgå, at to medlemsstater opkræver samme type af skat (som pålægges selskabers udbytte) inden for rammerne af forbindelserne mellem moder- og datterselskaber. Netop for at indfri dette mål finder direktiv 90/435 ikke anvendelse på selskaber, der ikke pålægges eller er fritaget fra nævnte afgift, hvilket de øvrige intervenienter har gjort gældende. Såvel en manglende afgiftspligt som en fuldstændig fritagelse af selskabernes udbytte (kapitalindkomst i dette tilfælde) fjerner risikoen for, at et selskab, for hvilket en af disse omstændigheder gør sig gældende, betaler dobbelt selskabsskat, og dermed forsvinder behovet for at anvende den i direktivet fastlagte fælles ordning [22].

46. Kommissionen har i sine anbringender beskrevet, hvordan der på Rådets møde den 11. juni 1990 forud for vedtagelsen af direktiv 90/435 og efter anmodning fra flere regeringer blev udarbejdet flere erklæringer, der fremgik af mødeprotokollen, hvorved bestemte kategorier af virksomheder (bl.a. de nederlandske kollektive investeringsinstitutter) udtrykkeligt blev udelukket fra det pågældende direktivs anvendelsesområde [23]. Selv om disse erklæringer ikke har bindende virkning, betyder det ikke, at de

21 — De har fremhævet, at det opkrævede beløb under anvendelse af reglerne for beregning af skatten i et regnskabsår, herunder nedsættelser af beskatningsgrundlaget eller nedslag i skattebeløbet, kan være nul (eller negativt), uden at dette berører beskatningen. Jeg mener imidlertid ikke, at direktivet i forbindelse med fritagelsen henviser til, at den skyldige skat skal fastsættes i hvert regnskabsår, men derimod til de almindelige bestemmelser vedrørende dette beløb inden for rammerne af loven om selskabsbeskatning.

22 — Den Tjekkiske Republiks regering har udtrykt dette grafisk i sine anbringender: Beskatning i praksis er en forudsætning for, at der kan være tale om dobbeltbeskatning. Den omstændighed, at der tillades fritagelse for kildeskat, hvis der ikke er tale om reel beskatning i opholdslandet, tjener ikke formålet om at undgå dobbeltbeskatning.

23 — Affattelsen af erklæringen for så vidt angår selskaberne fra Nederlandene lød som følger: »Rådet og Kommissionen er enige om, at de nederlandske investeringsselskaber, der er omhandlet i artikel 28 i loven om selskabsbeskatning af 1969, ikke er omfattet af anvendelsesområdet for nærværende direktiv.« Tilsvarende erklæringer fra Rådet og Kommissionen indgår i mødeprotokollen: a) for bestemte tyske investeringsselskaber, b) for spanske selskaber, der er omfattet af ordningen om »skattemæssig gennemsigtighed« og c) for portugisiske selskaber, som »i princippet pålægges selskabsskat, men samtidig er fritaget herfor, og hvis indkomst henføres til selskabsdeltagerne«.

ikke er interessante i forhold til fortolkningen. Den omstændighed, at forslagene i sidste ende ikke indgik i den endelige affattelse, skyldtes ikke, at deres indhold blev forkastet, men derimod at det stod klart, at affattelsen af artikel 2, litra c), vedrørende skattefritagelse i sig selv medførte denne udelukkelse.

47. Således finder direktiv 90/435 ikke anvendelse på et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede, eftersom moderselskaberne ikke kan anses for at være »selskab[er] i en medlemsstat« som omhandlet i direktivets artikel 2, litra c). Derfor kan det ikke konkluderes, at direktivet er til hinder for de belgiske bestemmelser, der pålægger en kildeskat i form af selskabsskat (på 5%) af det udbytte, som datterselskabet udlodder til sine moderselskaber.

B – *Det andet præjudicielle spørgsmål*

48. Svaret på det første præjudicielle spørgsmål indeholder imidlertid ikke en løsning på det andet spørgsmål. Således som Domstolen har udtalt i bl.a. dommen i sagen Aberdeen Property Finivest Alpha [24], kan der i situationer, som ikke er omfattet af direktiv 90/435 (hvor det »tilkommer medlemsstaterne at fastsætte, om og under hvilke betingelser økonomisk dobbeltbeskatning af udbetalt udbytte skal undgås, samt i denne henseende ensidigt eller ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået med andre medlemsstater at indføre mekanismer, der har til formål at forhindre eller at mindske økonomisk dobbeltbeskatning«), ikke træffes foranstaltninger, der er i strid med de ved traktaten sikrede former for fri bevægelighed. Dette spørgsmål fra den forelæggende ret drejer sig netop om denne problemstilling.

49. Den italienske og den tjekkiske regering samt Kommissionen er af den opfattelse, at det andet præjudicielle spørgsmål eventuelt bør afvises, eftersom den forelæggende ret ikke har beskrevet de faktiske omstændigheder og de relevante retsforskrifter i sagen i tilstrækkeligt omfang. Den franske regering har end ikke fremsat anbringender vedrørende dette spørgsmål.

50. Det er korrekt, at forelæggelseskendelsen vedrørende dette præjudicielle spørgsmål er behæftet med denne mangel. På den ene side forklarer den ikke, på hvilke betingelser den belgiske skattelovgivning giver anledning til en ufordelagtig behandling af ikke-hjemmehørende selskaber i forhold hjemmehørende selskaber, således at nogen af de ved EUF-traktaten sikrede grundlæggende friheder krænkes. På den anden side udelader den især en detaljeret redegørelse for de nationale regler og overenskomstbestemmelser, der er relevante for vurderingen af den mulige krænkelse af de nævnte friheder.

51. Disse udeladelser er især relevante, når de ses i forhold til, hvordan Domstolen gentagne gange har foretaget en bedømmelse af præjudicielle spørgsmål, der er forelagt i tilsvarende sager om direkte beskatning. Domstolens arbejdsmetode, som består af faser eller trin, identificerer først og fremmest den frihed, der gør sig gældende, og den begrænsning, der eventuelt er opstået heraf. Derefter sammenligner den de forskellige situationer for at afgøre, hvorvidt de har været genstand for en anderledes behandling, hvilket kræver en detaljeret undersøgelse af de nationale regler, der ligger til grund herfor. Endelig undersøger den de mulige begrundelser, som er baseret på tvingende almene hensyn, samt proportionaliteten af den nationale foranstaltning, der begrænser den omhandlede frihed.

24 — Dom af 18.6.2009 (C-303/07, EU:C:2009:377, præmis 28).

52. I alle disse faser er det altafgørende, at Domstolen råder over de nødvendige oplysninger, tilvejebragt af den forelæggende ret, om den relevante nationale lovgivning, hvilket den ikke gør i dette tilfælde. For eksempelvis at vurdere, om der i hovedsagen kan konstateres en ulige behandling for så vidt angår selskabsskatten, skal der ikke foretages en sammenligning mellem selskaber, der er hjemmehørende i Belgien, og ikke-hjemmehørende selskaber generelt, men derimod mellem nederlandske kollektive investeringsinstitutter og deres belgiske sidestykker, hvis retlige ordning forelæggelseskendelsen ikke konkret henviser til.

53. Forelæggelseskendelsen indeholder heller ikke lovhenvisninger, hverken i den ene eller den anden retning, hvoraf det tydeligt kan udledes, at den belgiske skattelovgivning omfatter ordninger, der gør det muligt at lette kædebeskatningen eller flytte beskatningen udelukkende for kollektive investeringsinstitutter, der er hjemmehørende i Belgien, og ikke for andre selskaber. Den forelæggende ret har endvidere ikke taget højde for den belgisk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvis indhold [25] eventuelt kunne fjerne eller mindske de ufordelagtige virkninger for de nederlandske selskaber, som tilsyneladende udspringer af begrænsningen af de frie kapitalbevægelser (artikel 56 TEUF), som den belgiske skattelovgivning medfører [26]. I forelæggelseskendelsen er der endelig ingen henvisninger til eventuelle begrundelser af tvingende almene hensyn eller til den påståede begrænsnings manglende proportionalitet.

54. Det er særlig bemærkelsesværdigt, at forelæggelsen mangler oplysninger om den beskatningsordning, der gjorde sig gældende på tidspunktet for sagen for de belgiske investeringsselskaber, sammenlignet med ordningen for de nederlandske kollektive investeringsinstitutter, eftersom dette er det springende punkt i sagen. Anbringenderne fra den belgiske regering og de appellerende virksomheder indeholder meget forskellige synspunkter desangående, og Domstolen kan ikke bilægge denne strid, eftersom det udelukkende tilkommer den nationale ret at identificere, fortolke og anvende nationalretlige bestemmelser.

55. Den belgiske regering har navnlig gjort gældende, at kildeskatten i henhold til Belgiens beskatningsordning, som gør sig gældende for hjemmehørende investeringsselskaber (almenretlig uforholdsmæssig fordelagtig ordning), udgør en »endelig skat, eftersom den hverken kan modregnes i den skat, som disse selskaber skal betale, eller er refunderbar« [27]. Den belgiske regering har støttet denne påstand på artikel 123 i KB/WIB.1992, sammenholdt med artikel 143, stk. 1 og 2, i loven af 4. december 1990. Den har tilføjet, at selv om den forelagte problemstilling minder om den, der gav anledning til dom af 25. oktober 2012, Kommissionen mod Belgien [28], adskiller den beskatningsordning, som Domstolen udtalte sig om i den pågældende sag, vedrørende

25 — Den belgiske regering har i sine anbringender påberåbt sig dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10, hvis affattelse er gengivet i punkt 13 i dette forslag til afgørelse. I henhold til denne overenskomstbestemmelse er dobbeltbeskatningen, som opstår ved den belgiske beskatning, begrænset til en procentgrænse på 5% af »udbyttets bruttobeløb, når udbyttemodtageren er et aktieselskab, der har en direkte kapitalandel på mindst 25% i det selskab, der udbetaler udbyttet«. De i hovedsagen appellerende selskaber har imidlertid afvist, at anvendelsen af denne overenskomst gør det muligt at kompensere for den ulige behandling, der følger af den belgiske lovgivning, eftersom det beløb, der kildebeskattes (de nævnte 5%), omdannes til en endelig byrde, som de kollektive investeringsinstitutter ikke kan fradrage i Nederlandene.

26 — Selv om den forelæggende ret (som i denne henseende følger parternes forslag til det præjudicielle spørgsmål uden selv at anføre nogen begrundelse) henviser til både artikel 49 TEUF og 56 TEUF, er jeg af den opfattelse, at den passende ramme for analysen er de frie kapitalbevægelser. Jeg udelukker dog ikke, at den frie etableringsret i teorien kan berøres, for så vidt som begrænsningen berører aktionærernes mulighed for at udøve reel indflydelse på beslutningerne i selskabet og træffe afgørelse om dets drift. Såfremt de ikke havde denne mulighed (hvilket ikke synes at være tilfældet i denne sag, eftersom Wereldhave Belgium ejes af Wereldhave International og Wereldhave, henholdsvis 35% og 45%), ville kun artikel 56 TEUF finde anvendelse (jf. i denne forbindelse dom af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 38).

27 — Punkt 41 i den belgiske regerings skriftlige indlæg.

28 — Sag C-387/11, EU:C:2012:670. I denne dom fastslog Domstolen, at Kongeriget Belgien havde »tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 TEUF, idet det har opretholdt regler om beskatning af indkomst fra kapital og rørlige aktiver, der er forskellige, alt efter om indkomsten er oppebåret af hjemmehørende investeringsselskaber eller af ikke-hjemmehørende investeringsselskaber uden et fast forretningssted i Belgien«.

investeringsselskaber uden fast forretningssted i Belgien, sig fra den ordning, der gør sig gældende for udbytte, som Wereldhave Belgium har udloddet til sit moderselskab, eftersom førstnævnte ordning gjorde det muligt at fradrage eller refundere det tilbageholdte beløb, hvilket ikke er tilfældet med sidstnævnte ordning.

56. Såfremt disse påstande fra den belgiske regering stemmer overens med virkeligheden (hvilket tilkommer den forelæggende ret at vurdere), vil det være godtgjort, at de investeringsselskaber, der er hjemmehørende i det pågældende land, for så vidt angår den kapitalindkomst, de modtager, ikke kunne undgå den skattebyrde, som de pålægges i medfør af praksis vedrørende forskudsskat af udbytte. Det ville med andre ord være godtgjort, at de nederlandske kollektive investeringsinstitutter og de belgiske investeringsselskaber i Belgien er underlagt den samme skattemæssige behandling for så vidt angår kildeskatten i form af forskudsskat. Ingen af dem ville være fritaget for skatten på grund af dens endelige og ikke-refunderbare karakter, hvilket udelukker, at der skulle være tale om diskrimination mod førstnævnte.

57. Under forudsætning af, at det forholder sig således, ville der ikke være tvivl om foreneligheden mellem artikel 49 TEUF og 56 TEUF og de nationale bestemmelser, som gør sig gældende for kildebeskatningen af investeringsselskaberne. Netop i forbindelse med Kongeriget Belgien har Domstolen fastslået [29], at det ikke kan forlanges af den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, »at den sikrer, at fortjeneste, der udloddes til en ikke-hjemmehørende aktionær, ikke rammes af kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning, hvad enten dette sker ved at fritage fortjenesten for beskatning hos det udloddende selskab eller ved at indrømme aktionæren en skattemæssig fordel svarende til den skat, som det udloddende selskab har betalt af fortjenesten«. Domstolen tilføjede, at et sådant krav ville indebære, »at denne stat skal give afkald på sin ret til at beskatte en indtægt, der er skabt ved økonomisk virksomhed på dens område« [30].

58. Det er imidlertid også muligt, at den lovgivning, der i denne sag finder anvendelse på investeringsselskaberne, ikke er i fuld overensstemmelse med den version, som Kongeriget Belgien har anført i sine betragtninger. Hvis den forelæggende ret havde konsulteret denne lovgivning, kunne analysen af dens indhold i teorien have ført retten til en vurdering af, at de retsregler, der var gældende i regnskabsårene 2009 og 2010, ikke adskiller sig fra de af Domstolen undersøgte regler i kendelse af 12. juli 2012, Tate & Lyle Investments [31], eller i dom af 25. oktober 2012, Kommissionen mod Belgien [32]. Begge disse afgørelser blev truffet forud for forelæggelsen og vedrører specifikt de belgiske selskabsskatteregler.

59. Under disse omstændigheder kan Domstolen ikke anmodes om at bilægge striden (mellem Wereldhave og den belgiske regering) om, på hvilket nationalretligt grundlag den beskatningsordning, som finder anvendelse på de nederlandske kollektive investeringsinstitutter og de belgiske investeringsselskaber, reelt set sammenlignes. Dette er en opgave, der påhviler den forelæggende ret, og Domstolen kan hverken bistå den hermed eller på baggrund af antagelser give et tilfredsstillende præjudicielt svar.

60. I betragtning af disse omstændigheder er jeg af den opfattelse, at det andet præjudicielle spørgsmål bør afvises, eftersom det ikke opfylder de mindstekrav, der er fastsat i artikel 94 i Domstolens procesreglement.

29 — Dom af 25.10.2012, Kommissionen mod Belgien (C-387/11, EU:C:2012:670, præmis 78), som henviser til dom af 12.12.2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, præmis 59), af 17.9.2009, Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2011:670, præmis 83), og af 20.10.2011, Kommissionen mod Tyskland (C-284/09, EU:C:2011:670, præmis 80).

30 — Det samme argument fremgår af Domstolens kendelse af 12.7.2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463, præmis 30), atter i forbindelse med beskatningsreglerne vedrørende kildebeskatning af udbytte, som et datterselskab, der er hjemmehørende i Belgien, udbetaler til sit moderselskab, som ikke er hjemmehørende i dette land.

31 — Kendelse af 12.7.2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463, præmis 3-9).

32 — Sag C-387/11, EU:C:2012:670.

61. Hvis Domstolen alligevel beslutter sig for at behandle spørgsmålets realitet og vurderer, at den skattemæssige behandling af de nederlandske kollektive investeringsinstitutter var mere fordelagtig for så vidt angår kildebeskatningen af udbyttet end behandlingen af de belgiske investeringsselskaber, er jeg bange for, at den ikke kan gøre andet end at gengive sin tidligere praksis desangående i meget generelle vendinger eller konkret henvise til kendelse af 12. juli 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, EU:C:2012:463) [33], og tilpasse kendelsens indhold til den sag, der er under behandling.

62. Ligesom det var tilfældet i sagen Tate & Lyle Investments [34], har den belgiske regering valgt at udøve sin beskatningskompetence for så vidt angår udbytte, som dens hjemmehørende selskaber har udloddet til selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater. Dermed er de ikke-hjemmehørende udbyttemodtagende selskaber i en situation svarende til de hjemmehørende selskabers for så vidt angår risikoen for kædebeskatning af det udloddede udbytte, således at de i denne henseende bør kunne drage fordel af en behandling, der svarer til behandlingen af de hjemmehørende selskaber [35].

63. Domstolen bør i denne forbindelse minde den forelæggende ret om, at en ufordelagtig behandling risikerer at afholde selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, fra at foretage investeringer i Belgien og dermed udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF [36].

64. Eftersom det ikke kan udelukkes, at en medlemsstat kan garantere, at dens forpligtelser i henhold til traktaten overholdes ved at indgå en overenskomst med en anden medlemsstat om at undgå dobbeltbeskatning, hvorefter det er muligt at kompensere for virkningerne af den forskelsbehandling, der følger af den nationale lovgivning [37], ville den forelæggende ret skulle overveje indvirkningen af nævnte dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Belgien og Nederlandene og afgøre, hvorvidt den sikrer, at ikke-hjemmehørende selskaber modtager en behandling, der svarer til behandlingen af hjemmehørende selskaber i henhold til belgisk ret.

65. I overensstemmelse med de allerede foreliggende afgørelser om dette emne bør Domstolen endelig minde den forelæggende ret om, at Domstolen – selv om beskatningen opvejes af anvendelsen af overenskomsten om dobbeltbeskatning – er af den opfattelse, at den ufordelagtige behandling af ikke-hjemmehørende selskaber består, og at den forelæggende ret bør vurdere, om tvingende almene hensyn begrunder denne ordning [38]. Selv under forudsætning af at disse begrundelser er til stede, skal det endelig sikres, at de nationale foranstaltninger, der begrænser de frie kapitalbevægelser, er egnede til at sikre virkeliggørelsen af det formål, de forfølger, og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for, at formålet opfyldes; jf. affattelsen af dom af 25. oktober 2012, Kommissionen mod Belgien [39].

33 — Jeg vil i øvrigt tilføje, at Domstolen i daværende sag besvarede den forelæggende ret ved kendelse og ikke ved dom, idet den var af den opfattelse, at der var tale om et »præjudicielt spørgsmål […] identisk med et spørgsmål, Domstolen allerede har afgjort, [eller] besvarelsen af et sådant spørgsmål klart kan udledes af retspraksis« (nævnte kendelses præmis 17).

34 — Kendelse af 12.7.2012 (C-384/11, EU:C:2012:463).

35 — Ibidem, præmis 33.

36 — Ibidem, præmis 36.

37 — Ibidem, præmis 36 og 37.

38 — Ibidem, præmis 45.

39 — Dom i sag C-387/11, EU:C:2012:670, præmis 74.

VI – Forslag til afgørelse

66. På baggrund af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen afviser det andet af de af Hof van beroep te Brussel (appeldomstolen i Bruxelles) forelagte spørgsmål og besvarer det første spørgsmål således:

»Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater finder ikke anvendelse på en sag om kildeskat opkrævet i Belgien af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, når sidstnævnte er et nederlandsk kollektivt investeringsinstitut, som er berettiget til en selskabsskattesats på nul.«