FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
E. SHARPSTON
fremsat den 8. maj 2008 [1]

1. Artikel 4, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater [2] (herefter »moder-datterselskabsdirektivet« eller »direktivet«) bestemmer, at hvis et moderselskab, som er hjemmehørende i en medlemsstat, modtager udbytte fra et datterselskab hjemmehørende i en anden medlemsstat, skal den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, enten undlade at beskatte udbyttet eller give moderselskabet tilladelse til fra den skyldige skat at trække den skat, som datterselskabet har betalt af dette udbytte.

2. I den foreliggende sag anmoder Hof van beroep te Antwerpen (appelretten i Antwerpen), Belgien, i det væsentlige Domstolen om at fastslå, hvorvidt direktivets artikel 4 er til hinder for en national lovgivning, hvorefter sådant udbytte først lægges til moderselskabets beskatningsgrundlag og dernæst fratrækkes dette, i det omfang moderselskabet har et skattepligtigt overskud.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — EFT L 225, s. 6, berigtiget i EFT L 258 af 22.9.1990, s. 36. Direktivet er efterfølgende blevet ændret, men tvisten i hovedsagen vedrører udelukkende den oprindelige affattelse.

Moder-datterselskabsdirektivet

3. Moder-datterselskabsdirektivet tilsigter at fjerne den skattemæssige ulempe for selskaber fra forskellige medlemsstater, sammenlignet med selskaber fra den samme medlemsstat, når disse selskaber ønsker at samarbejde ved at danne koncerner bestående af moderselskaber og datterselskaber [3]. Dette sker på to måder.

4. For det første bestemmes det i artikel 4, stk. 1, at hvis et moderselskab [4] fra sit datterselskab modtager udbytte, kan den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, enten undlade »at beskatte dette udbytte« (fritagelsesmetoden) eller »beskatte det, men give

3 — Jf. tredje betragtning: »De 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.«

4 — Begreberne »moderselskab« og »datterselskab« defineres i direktivets artikel 3. I definitionen er indarbejdet kravet om, at moderselskabet og datterselskabet i skattemæssig henseende er hjemmehørende i forskellige medlemsstater.

selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte […], dog højst den tilsvarende nationale skat« (godtgørelses- eller afregningsmetoden).

5. For det andet opstiller artikel 5, stk. 1, krav om, at medlemsstaterne skal fritage det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, for kildeskat.

Nationale bestemmelser

6. Selv om forelæggelseskendelsen er lakonisk i henseende til de gældende nationale bestemmelser, synes det imidlertid fastslået, at den belgiske lovgivning [5] — for så vidt det er relevant for sagen — virker på følgende måde. For det første er udbytte fra datterselskaber i den i direktivet omhandlede betydning inkluderet i moderselskabets beskatningsgrundlag. For det andet kan 95% af sådant udbytte fratrækkes moderselskabets skattepligtige overskud [6]. Dette fradrag benævnes »aftrek van definitief belaste inkomsten« (fradrag i den samlede skattepligtige indkomst, herefter »DBI-fradrag«). For det tredje begrænses DBI-fradraget til overskuddet fra den pågældende skattepligtige periode. DBI-fradraget kan derfor ikke anvendes i et år, hvor der ikke er noget overskud; hvis DBI-fradraget endvidere overskrider overskuddet, kan den del af DBI-fradraget, der ikke udnyttes, ikke fremføres til efterfølgende regnskabsår.

5 — Artikel 202, 204 og 205 i den belgiske skattelov (»Wetboek van de inkomstenbelastingen«), 1992.

6 — Direktivets artikel 4, stk. 2, giver faktisk de medlemsstater, der har valgt fritagelsesmetoden, mulighed for at begrænse fritagelsen til 95% af det udloddede udbytte.

Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7. Endnu engang er forelæggelseskendelsen sparsom med oplysninger. Der kan imidlertid af de skriftlige indlæg udledes følgende for sagen relevante faktiske omstændigheder.

8. Cobelfret NV (herefter »Cobelfret«), der er et belgisk selskab, modtog hvert år fra 1992 til 1998 udbytte af sine ejerandele i selskaber i både Belgien og Det Forenede Kongerige. Det er ubestridt, at hvad angår selskabets andel i de belgiske selskaber er Cobelfret et moderselskab og de øvrige selskaber dets datterselskaber i direktivets betydning.

9. I årene 1994, 1995 og 1997 led Cobelfret tab og kunne følgelig ikke anvende DBI-fradraget for disse år. I 1996 oversteg det DBI-fradrag, som Cobelfret havde ret til, selskabets skattepligtige overskud med 277 432 EUR. Selskabet kunne ikke fremføre dette ubrugte beløb til det efterfølgende regnskabsår, eftersom det havde underskud. Cobelfret er af den opfattelse, at Belgien derfor ikke i realiteten undtager udbytte fra

beskatning, eftersom de skattetab, der kan fremføres, reduceres i en sådan grad, at det skattepligtige overskud i det efterfølgende år kunstigt øges med det udbyttebeløb, der skulle have været fritaget for beskatning.

10. Cobelfret har med held ved Rechtbank van eerste aanleg (førsteinstans ret), Antwerpen, gjort gældende, at en sådan begrænsning i DBI-fradraget er i strid med direktivets artikel 4, stk. 1. De belgiske skattemyndigheder appellerede til Hof van beroep te Antwerpen, som har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål til afgørelse:

»Er bestemmelser som den belgiske lovgivning om fradrag i den samlede skattepligtige indkomst (DBI), hvorefter det relevante udbytte i første omgang lægges til moderselskabets beskatningsgrundlag, og det således modtagne udbytte i overensstemmelse med den belgiske lov om indkomstskats artikel 205, stk. 2, herefter i næste omgang kun kan fratrækkes modeselskabets beskatningsgrundlag (med 95%), i det omfang moderselskabet har et skattepligtigt overskud, forenеligt med artikel 4 i [moder-datterselskabsdirektivet], når en sådan begrænsning af fradrag i den samlede skattepligtige indkomst får til virkning, at et moderselskab bliver beskattet af det modtagne udbytte i et senere skatteår, hvis det ikke havde eller kun havde et utilstrækkeligt skattepligtigt overskud i det skatteår, hvor udlodningen skete, fordi det skattemæssige underskud for det relevante skatteår blev anvendt forkert og således ikke længere kan fremføres med et beløb, der svarer til det modtagne udbytte, som — såfremt der ikke havde været et skattemæssigt underskud — under alle omstændigheder ville have været 95% skattefrit?«

11. Der er blevet indgivet skriftlige indlæg af Cobelfret, den belgiske regering og Kommissionen, der alle var repræsenteret ved retsmødet.

Direkte virkning

12. Det forelagte spørgsmål henviser ikke til den direkte virkning af direktivets artikel 4, stk. 1. Det fremgår imidlertid af forelæggelseskendelsen, at den forelæggende ret finder, at det er »nødvendigt at fastslå, om direktivet har direkte virkning«, og samtlige parter behandler dette spørgsmål i deres indlæg. Der skal derfor knyttes et par korte bemærkninger hertil.

13. Det følger af fast retspraksis, at i alle tilfælde, hvor bestemmelser i et direktiv ud fra

et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som ubetingede og tilstrækkeligt præcise, kan der i mangel af rettidige gennemførelsesforanstaltninger støttes ret herpå over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet, ligesom private over for staten kan påberåbe sig bestemmelser, der efter deres indhold tillægger private rettigheder i forhold til staten [7]. En fællesskabsbestemmelse er ubetinget, når den indeholder en forpligtelse, som ikke er undergivet betingelser og ej heller, i henseende til gennemførelse eller virkninger, er gjort afhængig af, at institutioner i Fællesskabet eller i medlemsstaterne udsteder retsakter i så henseende [8]. En bestemmelse er tilstrækkeligt præcis til at kunne påberåbes af borgerne og anvendes af en retsinstans, når den indeholder en forpligtelse, der er utvetydigt udtrykt [9].

14. Jeg er enig med Cobelfret og Kommissionen i, at direktivets artikel 4, stk. 1, opfylder begge disse krav. Forpligtelsen til enten at undlade at beskatte det udbytte, som et moderselskab modtager fra sit datterselskab, eller at beskatte sådant overskud, mens moderselskabet gives tilladelse til fra den skyldige skat at fratrække den del af den af datterselskabet betalte skat, der vedrører dette udbytte, er formuleret klart og utvetydigt, og er ikke underlagt nogen betingelse eller i forbindelse med dens gennemførelse eller virkning betinget af vedtagelsen af nogen som helst foranstaltninger hverken fra fællesskabsinstitutionerne eller medlemsstaterne.

7 — Jf. f.eks. dom af 28.06.2007, sag C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust og The Association of Investment Trust Companies, Sml. I, s. 5517, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis.

8 — Dom af 29.5.1997, sag C-389/95, Klattner, Sml. I, s. 2719, præmis 33.

9 — Ibidem.

15. Belgien gør gældende, at artikel 4, stk. 1, ikke kan have direkte virkning, eftersom artiklen giver medlemsstaterne et valg hvad angår metoden til at opnå det ønskede resultat.

16. Som Cobelfret bemærker, har Domstolen imidlertid fastslået, at »den omstændighed, at medlemsstaterne kan vælge mellem flere forskellige midler til at nå det mål, som tilsigtes med direktivet, ikke udelukker, at private ved de nationale domstole kan gøre de rettigheder gældende, som kan fastslås med tilstrækkelig sikkerhed alene på grundlag af direktivets bestemmelser« [10].

17. Jeg er derfor af den opfattelse, at direktivets artikel 4, stk. 1, har direkte virkning.

Forenelighed med artikel 4, stk. 1

18. Cobelfret og Kommissionen gør gældende, at de belgiske bestemmelser er i

10 — Dom af 19.11.1991, forenede sager C-6/90 og C-9/90, Francovich, Sml. I, s. 5357, præmis 17, og af 14.7.1994, sag C-91/92, Faccini Dori, Sml. I, s. 3325, præmis 17.

stride med direktivet. Den belgiske regering er af den modsatte opfattelse.

19. Jeg er enig i det førstnævnte synspunkt.

20. Direktivets artikel 4, stk. 1, kræver, at medlemsstaterne enten undlader at beskatte udbyttet eller giver moderselskabet tilladelse til fra den skat, der skal betales heraf, at fratrække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte. Efter min opfattelse gennemfører de belgiske bestemmelser ingen af disse to metoder korrekt.

21. Disse bestemmelser bevirker, at udbytte fra et datterselskab altid medtages i moderselskabets beskatningsgrundlag, men ikke altid kan fratrækkes dette, da der ikke kan foretages fradrag, hvis moderselskabet ikke har noget skattepligtigt overskud i den pågældende periode. I et sådant tilfælde vil en indbefattelse af udbyttet i beskatningsgrundlaget føre til en samlet set højere skat, for så vidt som det reducerer det tab, der kan overføres. Følgelig vil der i det efterfølgende år, i løbet af hvilke der opstår et skattepligtigt overskud, ske beskatning af et supplerende beløb, der helt eller delvist svarer til udbyttet.

22. Den belgiske ordning tillader således ikke, at udbytte automatisk fritages for beskatning. Den tillader snarere, at udbytte alene fritages for beskatning, hvis der foreligger andre skattepligtige overskud. Belgien underkaster således fritagelse for udbyttebeskatning en betingelse, der ikke er foreskrevet i direktivet. Der er følgelig ikke tale om en egentlig fritagelsesordning.

23. Domstolen har allerede fastslået, at da direktivets formål er at lette den skattemæssige ordning for samarbejde på tværs af landegrænserne, kan medlemsstaterne ikke ensidigt indføre begrænsninger på dette punkt, såsom et krav om, at en minimumsperiode for besiddelse af andelen allerede skal være tilbagelagt på det tidspunkt, hvor der sker udlodning af det udbytte, med hensyn til hvilket der ansøges om anvendelse af skattefordelen [11]. Jeg kan ikke se nogen grund til ikke at anvende det samme princip på, hvad der i realiteten er en betingelse om, at moderselskabet skal have et skattepligtigt overskud.

24. Den belgiske ordning er heller ikke en afregningsordning, hvorefter skat afholdt af datterselskabet skal fratrækkes den skat, der påhviler moderselskabet.

11 — Dom af 17.10.1996, forenede sager C-283/94, C-291/94 og C-292/94, Denkavit, Sml. I, s. 5063, præmis 26.

25. Belgien gør for det første gældende, at en begrænsning af DBI-fradraget fører til mindst samme resultat som afregningsmetoden. Den anfører, at hvis afregningsmetoden opfylder kravene i artikel 4, stk. 1, må det begrænsede DBI-fradrag ligeledes gøre det, idet der ikke er nogen grund til, at »en undladelse af at beskatte« udbyttet fører til et bedre resultat end afregningsmetoden.

26. Jeg finder ikke den belgiske regerings argumenter vedrørende dette punkt overbevisende. Hvis en begrænsning af DBI-fradraget endvidere fører til et resultat, der er mindst lige så gunstigt for skatteyderne som efter afregningsmetoden, fremgår det af fast retspraksis, at en medlemsstat ikke kan påberåbe sig, hvorledes den kunne have gennemført et direktiv, hvis den havde valgt at gøre det på en bestemt måde [12]. Den belgiske regering påstår ikke, at den har valgt afregningsmetoden ved gennemførelse af direktivets artikel 4, stk. 1. Derfor mener jeg, at det er irrelevant, hvorvidt og i hvilket omfang den valgte alternative metode virker mindre gunstig end afregningsmetoden ville have gjort.

27. Belgien gør for det andet gældende, at det ikke følger af ordlyden af direktivets artikel 4, stk. 1, der kræver, at medlemsstaterne »undlader at beskatte« udbytte, at medlemsstaterne skal give en »fritagelse«, og at en sådan »fritagelse« kræver, at modtaget udbytte ikke kan have nogen indflydelse på de tab, der kan fremføres. Betragtningerne til direktivet og ordlyden i artikel 4, stk. 1, henviser blot til at »undlade at beskatte« sådant udbytte og ikke til »fritagelse« fra beskatning.

28. Jeg kan ikke godtage dette argument. Der er intet i direktivets opbygning eller formål, der antyder, at der er nogen betydelig forskel mellem begreberne »undlade at beskatte« og »skattefritagelse«. Som Cobelfret bemærker, anføres det i betragtningerne til et direktiv, der for nylig har ændret moder-datterselskabsdirektivet, at artikel 4, stk. 1, faktisk kræver, at »dobbeltbeskatning [bør] afskaffes, enten gennem fritagelse eller skattegodtgørelse « [13]. Domstolen har endvidere i flæng anvendt begreberne »fritagelse« og »undlade at beskatte« i den i artikel 4, stk. 1, nævnte betydning [14].

29. Belgien gør for det tredje gældende, at dens lovgivning er i overensstemmelse med målene i artikel 4, stk. 1, navnlig fjernelsen af forskelsbehandlingen i forholdet mellem moder/datterselskaber på tværs af landegræn-

12 — Francovich-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 21, og dom af 30.3.1996, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 28.

13 — **Rådets direktiv 2003/123/EF af 22.12.2003 om ændring af direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, EUT L** 7, s. 41, betragtning 10. Jf. ligeledes punkt 17 i begrundelsen til direktivforslaget, (KOM(2003) 462 endelig udg.).

14 — Domme af 12.10.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 102, og sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 53.

serne i forhold til sådanne forhold i en national sammenhæng [15]. En begrænsning af DBI-fradraget skader ikke etableringen af moder/datterselskabs-relationer, navnlig ikke relationer på tværs af landegrænserne, hvilket utvetydigt fremgår af den måde, hvorpå det belgiske marked virker i praksis, og af den omstændighed, at det begrænsede DBI-fradrag rammer moder/datterselskabsrelationer ens, uanset om de er nationale eller grænseoverskridende. Ifølge den belgiske regering er en begrænsning af DBI-fradraget derfor ikke i strid med målene i artikel 4, stk. 1.

30. Endnu engang er jeg ikke overbevist. Selv om den belgiske regerings påstand er korrekt, kan den omstændighed, at en medlemsstats ukorrekte gennemførelse af en direktivbestemmelse ikke er i strid med det pågældende direktivs formål, ikke i sig selv medføre, at den pågældende gennemførelse er korrekt.

31. Den belgiske regering henviser dernæst til Rådets direktiv 90/434/EØF om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater [16], der hovedsageligt kræver, at medlemsstaterne sikrer, at sådanne operationer ikke resulterer i beskatning af kapitalvinding og fritagne reserver. Hvad angår tab, der skyldes operationer på tværs af grænserne, bemærker den belgiske regering imidlertid, at det pågældende direktiv blot kræver, at medlemsstaterne behandler sådanne tab på samme måde som tab, der skyldes operationer inden for en enkelt medlemsstat [17]. Den belgiske regering synes at gøre gældende, at artikel 4, stk. 1, i moder-datterselskabsdirektivet analogt giver medlemsstaterne ret til at anvende en ordning som DBI-fradragsordningen på det udbytte, som moderselskabet modtager fra et datterselskab i en anden medlemsstat, forudsat at det anvender samme bestemmelser i forbindelse med udbytte fra et datterselskab i samme stat. Det svarer imidlertid ikke til ordlyden i artikel 4, stk. 1, og jeg kan ikke se, hvorledes en bestemmelse i en helt anden retsakt kan være af relevans.

32. Den belgiske regering henviser endelig til modeloverenskomsten for så vidt angår indkomst- og formueskatter, som er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (herefter »OECD«) [18]. Kapitel V, med titlen »Metoder til undgåelse af dobbeltbeskatning«, foreskriver både fritagelsesmetoden (artikel 23A) og afregningsmetoden (artikel 23B). Den

15 — Jf. tredje betragtning, citeret ovenfor i fodnote 3.

16 — Direktiv af 23.7.1990, EFT L 225, s. 1.

17 — I artikel 6 bestemmes, at »hvis medlemsstaterne, når de i artikel 1 omhandlede transaktioner finder sted mellem selskaber i det indskydende selskabs medlemsstat, anvender bestemmelser, der giver mulighed for, at det modtagende selskab overtager det indskydende selskabs i skattemæssig henseende endnu ikke afskrevne tab, udvider de disse bestemmelser til også at gælde for det modtagende selskabs faste driftssteder, som er beliggende på deres område, når de overtager det indskydende selskabs i skattemæssig henseende endnu ikke afskrevne tab«.

18 — Modeloverenskomsten blev oprindeligt offentliggjort i 1963. Herefter er den jævnligt opdateret. Artiklerne, i deres affattelse af 28.1.2003, kan ses på http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/191 4467.pdf

belgiske regering gør gældende, at modeloverenskomsten ikke giver detaljerede bestemmelser om, hvorledes fritagelsesmetoden skal gennemføres, således at den kontraherende stat selv skal afgøre dette.

33. Det er fast retspraksis, at hvis der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, er medlemsstaterne fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for fordeling af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller på egen hånd, bl.a. for at afskaffe dobbeltbeskatning, ved bl.a. at anvende de kriterier for fordeling af kompetence, som følges i den internationale praksis på skatteområdet, herunder den af OECD udarbejdede modelkonvention [19]. Jeg har imidlertid svært ved at se, hvorledes dette kan være relevant for den foreliggende sag, der vedrører fortolkningen af en fællesskabsretlig harmoniseringsforanstaltning.

Tidsmæssig begrænsning

34. Belgien har i sit skriftlige indlæg anmodet Domstolen om, såfremt den fastslår, at direktivets artikel 4, stk. 1, er til hinder for en national lovgivning som DBI-fradragsordningen, at begrænse denne afgørelses tidsmæssige virkninger. Belgien henholder sig i denne henseende til a) den retssikkerhed, Kommissionen skabte ved den påståede (skønt stiltiende) godkendelse af DBI-fradragsordningen, b) det upræcise anvendelsesområde for artikel 4, stk. 1, c) en manglende retspraksis på området og d) den budgetmæssige betydning såfremt, det fastslås, at de belgiske bestemmelser ikke er i overensstemmelse med direktivet.

35. Det fremgår af fast retspraksis, at de økonomiske følger, som en præjudiciel afgørelse kan få for en medlemsstat, ikke i sig selv kan begrunde en begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger — en sådan begrænsning kan alene pålægges under ganske bestemte omstændigheder, nemlig hvor a) der ellers er risiko for alvorlige økonomiske følger, navnlig fordi der er stiftet mange retsforhold i god tro i henhold til de pågældende retsforskrifter, som blev anset for at være lovligt i kraft, og b) det fremgår, at borgerne og de nationale myndigheder er blevet tilskyndet til at følge en adfærd, som ikke er i overensstemmelse med Fællesskabets retsforskrifter, på grund af en objektiv og betydelig usikkerhed vedrørende fællesskabsforskrifternes rækkevidde, en usikkerhed, som de øvrige medlemsstater eller Kommissionen eventuelt selv havde bidraget til med den af dem fulgte adfærd [20].

19 — Dom af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis.

20 — Jf. senest dom af 18.1.2007, sag C-313/05, Brzeziński, Sml. I, s. 513, præmis 57 og 58.

36. I den foreliggende sag, uanset vægten af de øvrige argumenter, har Kongeriget Belgien hverken i sine skriftlige eller mundtlige indlæg forsøgt at bevise, at der foreligger en sådan risiko for alvorlige økonomiske følger.

37. Derfor mener jeg ikke, at Domstolen, såfremt den fastslår, at direktivets artikel 4, stk. 1, er til hinder for en national lovgivning som DBI-fradragsordningen, skal begrænse afgørelsens tidsmæssige virkninger.

Forslag til afgørelse

38. På baggrund af det ovenstående er jeg af den opfattelse, at det af Hof van beroep te Antwerpen, Belgien, forelagte spørgsmål skal besvares således:

»Artikel 4 i Rådets direktiv 90/435/EØF er til hinder for en national lovgivning, hvorefter det udbytte, som et moderselskab i en medlemsstat modtager fra et datterselskab i en anden medlemsstat, først lægges til moderselskabets beskatningsgrundlag og dernæst trækkes herfra (med 95%), i det omfang moderselskabet har et skattepligtigt overskud.«