FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT ELEANOR SHARPSTON

föredraget den 8 maj 2008 [1]

1. I artikel 4.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater [2] (nedan kallat moder-/dotterbolagsdirektivet eller direktivet) föreskrivs att när ett i en medlemsstat hemmahörande moderbolag tar emot utdelning från ett i en annan medlemsstat hemmahörande dotterbolag, ska den stat där moderbolaget är hemmahörande antingen avstå från att beskatta utdelningen eller medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala på utdelningen avräkna den på den utdelade vinsten belöpande skatt som har erlagts av dotterbolaget.

2. I förevarande mål har Hof van beroep te Antwerpen (appellationsdomstolen i Antwerpen), Belgien, ställt en fråga till domstolen för att få klarhet i huruvida artikel 4 i direktivet utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken sådan utdelning först inkluderas i beskattningsunderlaget för moderbolaget, varpå den dras av från detta beskattningsunderlag bara i den mån moderbolaget redovisar beskattningsbar vinst.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — EGT L 225, 1990, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25. Direktivet har sedermera ändrats men i förevarande mål berörs bara den ursprungliga versionen.

Moder-/dotterbolagsdirektivet

3. Syftet med moder-/dotterbolagsdirektivet är att eliminera de skattemässiga nackdelar som drabbar bolag från olika medlemsstater jämfört med bolag i samma medlemsstat, när de avser att samverka genom att bilda grupperingar av moderbolag och dotterbolag. [3] Enligt direktivet sker detta på två olika sätt.

4. För det första föreskrivs i artikel 4.1 i direktivet att då ett moderbolag [4] tar emot utdelning från sitt dotterbolag, ska den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande antingen ”avstå från att beskatta sådan utdelning” (undantagandemetoden) eller ”beskatta [utdelningen] men medge moderbolaget rätt att från den skatt det har

3 — Se tredje skälet i ingressen: ”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 — ”Moderbolag” och ”dotterbolag” definieras i artikel 3 i direktivet. Definitionen omfattar kravet att moderbolaget och dotterbolaget i skattehänseende ska vara hemmahörande i olika medlemsstater.

att betala avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget... dock högst intill beloppet för motsvarande inhemska skatt" (creditmetoden eller avräkningsmetoden).

5. För det andra föreskrivs i artikel 5.1 att medlemsstaterna ska befria vinst som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag från källskatt.

Nationell lagstiftning

6. Även om beslutet om hänskjutande ger få upplysningar om de nationella regler som är tillämpliga förefaller det vara ostridigt att den belgiska lagstiftningen [5], såvitt här är av intresse, fungerar på följande sätt. Först inkluderas utdelning från dotterbolag, i den mening som avses i direktivet, i beskattningsunderlaget för moderbolaget. Därefter dras 95 procent av utdelningsbeloppet av från moderbolagets beskattningsbara vinst. [6] Detta avdrag betecknas "aftrek van definitief belaste inkomsten" (avdrag för definitivt beskattad inkomst) (nedan kallat ADBI). För det tredje begränsas ADBI till vinsten för den period som taxeringen avser. ADBI kan därför inte utnyttjas under ett år då ingen vinst redovisas. Inte heller kan en outnyttjad del motsvarande ADBI som överskrider redovisad vinst sparas för framtiden.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

7. Såsom nämnts ovan ges få upplysningar i beslutet om hänskjutande. Följande omständigheter, som är av betydelse i förevarande fall, framgår emellertid av det skriftliga yttrandet.

8. Cobelfret NV (nedan kallat Cobelfret) är ett belgiskt bolag som varje år, från år 1992 till år 1998, erhöll utdelning från sina holdingbolag i Belgien och Förenade kungariket. Det är ostridigt att Cobelfret med hänsyn till dess andelsinnehav i de belgiska bolagen är moderbolag till dessa, och att de bolagen utgör dotterbolag till Cobelfret i den mening som avses i direktivet.

9. Åren 1994, 1995 och 1997 redovisade Cobelfret förlust och kunde därmed inte utnyttja ADBI för dessa år. År 1996 överskred den ADBI som Cobelfret hade rätt till dess beskattningsbara vinst med 277 432 euro. Cobelfret kunde inte spara den outnyttjade delen till påföljande år då förlust redovisades. Enligt Cobelfret har Belgien därmed inte i verklig mening undantagit utdelningen från

5 — Artiklarna 202, 204 och 205 i Wetboek van de inkomstenbelastingen (inkomstskattelagen) 1992.

6 — Enligt artikel 4.2 får nämligen de medlemsstater som har valt att tillämpa undantagandemetoden begränsa undantaget från skatt till 95 procent av mottagen vinst.

skatteplikt eftersom skatteförluster som kan sparas för framtiden minskas på ett sådant sätt att den beskattningsbara vinsten ökas artificiellt med det utdelningsbelopp som skulle ha undantagits från skatteplikt.

10. Cobelfret överklagade skattemyndighetens beslut till Rechtbank van eerste aanleg (domstol i första instans), Antwerpen, och vann bifall till sin talan att denna begränsning av ADBI stred mot artikel 4.1 i direktivet. De belgiska skattemyndigheterna överklagade domen till Hof van beroep te Antwerpen, som har hänskjutit följande fråga till domstolen:

”Är sådana bestämmelser som den belgiska ordningen för definitivt beskattad inkomst, enligt vilken avdragsgill utdelning i ett första led läggs till moderbolagets beskattningsunderlag och den härvid mottagna utdelningen enligt artikel 205.2 WIB därefter i ett senare led endast kan dras av från moderbolagets beskattningsunderlag (till 95 procent) i den mån det finns ett beskattningsbart överskott i moderbolaget, förenliga med artikel 4 [moder-/dotterbolagsdirektivet], eftersom en sådan begränsning av avdrag för definitivt beskattad inkomst får till resultat att ett moderbolag kommer att beskattas för den mottagna utdelningen under en senare taxeringsperiod om bolaget inte hade eller hade ett otillräckligt beskattningsbart överskott under den taxeringsperiod då utdelningen erhölls, eller åtminstone att det skattemässiga underskott som är hänförligt till den taxeringsperioden felaktigt utnyttjas och således inte längre kan överföras till ett belopp som motsvarar den mottagna utdelningen, vilken för det fall det saknas ett skattemässigt underskott under alla omständigheter hade varit undantagen från skatt till 95 procent?”

11. Cobelfret, Belgien och kommissionen, vilka var närvarande under förhandlingen, har inkommit med skriftliga yttranden.

Direkt effekt

12. Frågan som hänskjutits avser inte den direkta effekten hos artikel 4.1 i direktivet. I beslutet om hänskjutande anges emellertid att den hänskjutande domstolen anser att ”det är nödvändigt att få ett slutgiltigt svar i fråga om direktivets direkta effekt”, och alla inblandade i målet har yttrat sig på denna punkt. Jag gör därför följande kortfattade noteringar.

13. Det följer av fast rättspraxis att bestämmelserna i ett direktiv, i alla de fall då de med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa, kan åberopas gentemot alla nationella bestämmelser som

inte överensstämmer med direktivet, om genomförandeåtgärder inte har vidtagits i tid, eller då de är av sådan art att det i dem fastslås rättigheter som enskilda kan göra gällande gentemot staten. [7] En gemenskapsbestämmelse är ovillkorlig när den medför en skyldighet som är ovillkorlig eller när den, för att kunna verkställas eller ha verkningar, inte är beroende av att vare sig gemenskapsinstitutionerna eller medlemsstaterna antar någon rättsakt. [8] Bestämmelsen är tillräckligt preciserad för att kunna åberopas av en enskild och tillämpas av en domstol när det genom den på ett klart sätt föreskrivs en skyldighet. [9]

14. Jag instämmer med Cobelfret och kommissionen att artikel 4.1 i direktivet uppfyller båda dessa kriterier. Den skyldighet som föreskrivs däri, nämligen att antingen avstå från att beskatta vinstutdelning som ett moderbolag erhåller från sitt dotterbolag, eller att beskatta den men medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget, är entydig och den villkoras inte när det gäller dess tillämpning och verkan, av att gemenskapsinstitutionerna eller medlemsstaterna vidtar några åtgärder.

15. Belgien har hävdat att artikel 4.1 inte kan ha direkt effekt eftersom den ger medlemsstaterna en möjlighet att välja metod för att uppnå det eftersträvade resultatet.

16. Som Cobelfret har påpekat har domstolen emellertid slagit fast att ”den omständigheten att staten kan välja mellan flera olika tillvägagångssätt för att uppnå det resultat som föreskrivs i ett direktiv inte [är] av beskaffenhet att utesluta enskildas möjlighet att vid nationella domstolar göra gällande sådana rättigheter vars innehåll kan bestämmas tillräckligt exakt enbart på grundval av direktivets bestämmelser”. [10]

17. Jag anser följaktligen att artikel 4.1 i direktivet har direkt effekt.

Förenlighet med artikel 4.1

18. Cobelfret och kommissionen har hävdat att de belgiska reglerna strider mot direktivet. Den belgiska regeringen har intagit motsatt ståndpunkt.

7 — Se exempelvis dom av den 28 juni 2007 i mål C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust plc och The Association of Investment Trust Companies mot The Commissioners of HM Revenue and Customs (REG 2007, s. I-5517), punkt 58 och där angiven rättspraxis.

8 — Dom av den 29 maj 1997 i mål C-389/95, Klattner (REG 1997, s. I-2719), punkt 33.

9 — Ibid.

10 — Dom av den 19 november 1991 i de förenade målen C-6/90 och C-9/90, Francovich (REG 1991, s. I-5357 svensk specialutgåva, volym 11, s. I-435), punkt 17, och av den 14 juli 1994 i mål C-91/92, Faccini Dori (REG 1994, s. I-3325; svensk specialutgåva, volym 16, s. 1), punkt 17.

19. Jag delar det förra synsättet.

20. Enligt artikel 4.1 i direktivet ska medlemsstaterna antingen avstå från att beskatta utdelningen eller medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala på utdelningen avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget. Enligt min mening utgör de belgiska reglerna inte något fullständigt införlivande av någon av dessa två metoder.

21. Verkan av dessa regler är att utdelning som erhålls från ett dotterbolag alltid tas med i beskattningsunderlaget för moderbolaget, medan det inte alltid dras av från underlaget, då det inte sker något avdrag när moderbolaget inte redovisar någon beskattningsbar vinst för samma period. I ett sådant fall leder inkluderandet av utdelningen i beskattningsunderlaget till en högre total beskattning, eftersom detta reducerar den förlust som kan sparas för framtiden. Skatt kommer följaktligen att tas ut påföljande år, då beskattningsbar vinst redovisas, på ett extra belopp som helt eller delvis motsvarar utdelningsbeloppen.

22. Utdelningar undantas alltså inte systematiskt från skatt enligt det belgiska systemet. Systemet medför snarare undantag enbart när beskattningsbar vinst föreligger. Belgien uppställer således ett i direktivet ej föreskrivet krav för att utdelningar ska undantas från skatt. Undantaget utgör därmed inte ett äkta undantagandesystem.

23. Domstolen har redan slagit fast att eftersom syftet med direktivet är att göra skattesystemet för gränsöverskridande samarbete mindre betungande kan medlemsstaterna inte ensidigt införa restriktiva åtgärder, såsom ett krav på att en minimiperiod för innehav av andelar redan ska ha löpt ut när den vinst för vilken skatteförmånen begärs delas ut. [11] Jag ser inget skäl till att inte tillämpa samma princip på vad som i själva verket är ett krav på att moderbolaget ska redovisa beskattningsbar vinst.

24. Det belgiska systemet är inte heller något avräkningssystem enligt vilket skatt som dotterbolaget har erlagt får räknas av från den skatt som moderbolaget har att erlägga.

11 — Dom av den 17 oktober 1996 i de förenade målen C-283/94, C-291/94 och C-292/94, Denkavit (REG 1996, s. I-5063), punkt 26.

25. Belgien har för det första anfört att en begränsning av ADBI leder till åtminstone samma resultat som avräkningsmetoden. Belgien har hävdat att om avräkningsmetoden uppfyller kraven i artikel 4.1, så är detta även fallet med ett begränsat ADBI, eftersom det saknas skäl till varför ”avstå[ende] från att beskatta” utdelad vinst måste leda till ett generösare resultat än avräkningsmetoden.

26. Jag övertygas inte av Belgiens argumentation på denna punkt. Dessutom gäller enligt fast rättspraxis att om en begränsning av ADBI leder till ett resultat som åtminstone är lika förmånligt för den skattskyldige som vad denne skulle kunna erhålla med avräkningsmetoden, får en medlemsstat inte förlita sig på hur den skulle ha införlivat ett direktiv om den hade valt att göra så på ett visst sätt. [12] Belgien har inte uppgett sig ha valt att införliva artikel 4.1 i direktivet via avräkningsmetoden. Enligt min mening saknar det därför betydelse huruvida och i vilken utsträckning den alternativa metod som Belgien har valt inte verkar på ett mindre förmånligt sätt än det sätt på vilket avräkningsmetoden skulle ha fungerat.

27. Belgien har för det andra hävdat att det av ordalydelsen i artikel 4.1, enligt vilken medlemsstaterna ska ”avstå från att beskatta” utdelning, inte följer att medlemsstaterna ska medge ”undantag från skatt” och att ett sådant ”undantag” fordrar att erhållen utdelning inte får påverka det belopp avseende förluster som får sparas för framtiden. I ingressen i direktivet, och i texten i artikel 4.1 däri, hänvisas bara till ”avstå[ende] från att beskatta” sådan vinst, inte att ”undanta” den från skatt.

28. Jag kan inte godta detta argument. Det finns inget i systematiken i direktivet eller ändamålet med detta som antyder att det skulle vara någon påtaglig skillnad mellan begreppen ”avstående från att beskatta” och ”undanta från skatt”. Som Cobelfret har påpekat finns i ingressen till ett direktiv som nyligen ändrade moder-/dotterbolagsdirektivet nämligen en beskrivning av artikel 4.1, enligt vilken denna artikel kräver att ”dubbelbeskattning [bör] undvikas genom beviljande av antingen skattebefrielse eller avräkning av skatt”. [13] Domstolen har vidare omväxlande använt koncepten ”undanta från skatt” och ”avstå[ende] från att beskatta” i den mening som avses i artikel 4.1. [14]

29. Belgien anser för det tredje att dess lagstiftning överensstämmer med ändamålet med artikel 4.1, i synnerhet elimineringen av nackdelen vid gränsöverskridande moder-/

12 — Domen i de förenade målen Francovich m.fl. (ovan fotnot 10), punkt 21, och dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki (REG 2006, s. I-3039), punkt 28.

13 — Rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 om ändring av direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 7, 2004, s. 41), skäl 10. Se även punkt 17 i motiveringen i förslaget till detta direktiv (KOM (2003) 462 slutlig).

14 — Domar av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753), punkt 102, och i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (REG 2006, s. I-11673), punkt 53.

dotterbolagsförhållanden jämfört med sådana förhållanden i en inhemsk kontext. [15] Att begränsa ADBI missgynnar inte bildandet av moder-/dotterbolagsförhållanden, i synnerhet gränsöverskridande sådana, vilket otvetydigt illustreras av det sätt på vilket den belgiska marknaden fungerar i praktiken och av det faktum att en tillämpning av ett begränsat ADBI innebär att inhemska och gränsöverskridande moder-/dotterbolagsförhållanden behandlas på likvärdigt sätt. En begränsning av ADBI strider därför inte mot ändamålet med artikel 4.1.

30. Inte heller här låter jag mig övertygas. Även om det som Belgien har hävdat är korrekt, kan den omständigheten att en medlemsstats felaktiga införlivande av en bestämmelse i ett direktiv inte står i strid med ändamålen med detta direktiv inte i sig läka det felaktiga införlivandet.

31. Belgien har vidare hänvisat till rådets direktiv 90/434/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater [16], som i allt väsentligt ålägger medlemsstaterna att säkerställa att sådana omstruktureringar inte leder till beskattning av kapitalvinst och upplösning av obeskattade reserver. Belgien har dock med avseende på förluster som uppstår vid gränsöverskridande omstruktureringar noterat att medlemsstaterna enligt det direktivet endast åläggs att behandla sådana förluster på samma sätt som förluster i samband med omstruktureringar inom ett och samma land. [17] Belgien tycks anse att artikel 4.1 i moder-/dotterbolagsdirektivet analogt ger en medlemsstat rätt att på samma sätt tillämpa ett sådant system som ADBI-reglerna på utdelning som ett moderbolag erhåller från ett dotterbolag i en annan medlemsstat, förutsatt att denna stat tillämpar samma system på utdelning som erhålls från ett inhemskt dotterbolag. Detta är emellertid inte innebörden av artikel 4.1, och jag kan inte se hur en bestämmelse i ett helt separat instrument kan ha relevans.

32. Belgien har slutligen hänvisat till den modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet som publicerats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD). [18] I kapitel V, Metoder för att undanröja dubbelbeskattning, anges såväl undantagande(exempt-)metoden (artikel 23 A) som avräknings(credit-)metoden (artikel 23 B). Belgien har hävdat att

15 — Se tredje skälet i den (ovan i fotnot 3) nämnda ingressen.

16 — Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EGT L 225, 1990, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20).

17 — I artikel 6 föreskrivs följande: ”I den mån den medlemsstat där det överlåtande bolaget är hemmahörande skulle tillåta det övertagande bolaget att vid förfaranden enligt artikel 1 mellan inhemska bolag ta över outnyttjade förlustavdrag i det överlåtande bolaget, skall detta utvidgas till att gälla sådana avdrag som tas över av det övertagande bolagets fasta driftställen inom dess territorium.”

18 — Modellavtalet publicerades ursprungligen år 1963 och har därefter varit föremål för regelbundna uppdateringar. Den per den 28 januari 2003 gällande lydelsen av artiklarna kan konsulteras på http://www.oecd.org/dataoecd/52/34/191 4467.pdf.

modellavtalet inte innehåller några detaljerade bestämmelser om hur undantagandemetoden ska införlivas, varför den avtalsslutande staten själv får avgöra detta.

33. Det är fast rättspraxis att medlemsstaterna i avsaknad av enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser fortfarande har behörighet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som deras beskattningsrätt ska fördelas mellan dem, särskilt när det gäller att undanröja dubbelbeskattning, inte minst genom en tillämpning av de fördelningskriterier som följs i internationell skattepraxis, inklusive OECD:s modellavtal. [19] Jag kan dock inte se hur detta kan ha någon betydelse i förevarande mål, där frågan rör tolkningen av en gemenskapsrättslig harmoniseringsåtgärd.

Begränsning i tiden

34. Belgien har avslutat sitt skriftliga yttrande med en begäran till domstolen att den, för det fall den skulle finna att artikel 4.1 i direktivet utgör hinder för en sådan lagstiftning som ADBI-systemet, ska begränsa avgörandets verkningar i tiden. Belgien har grundat denna begäran på i) den rättssäkerhet som kommissionen skapade genom att, enligt Belgien, (visserligen underförstått) godkänna ABDI-systemet, ii) den oprecisa omfattningen av artikel 4.1, iii) avsaknaden av rättspraxis på denna punkt, och iv) inverkan på budgeten om de belgiska reglerna befinns vara oförenliga med gemenskapsbestämmelserna i fråga.

35. Av domstolens rättspraxis framgår klart att de eventuella ekonomiska följderna för en medlemsstat av en dom i ett mål om förhandsavgörande inte i sig rättfärdigar att domens rättsverkningar begränsas i tiden. En sådan begränsning tillämpas bara under mycket specifika förhållanden, nämligen när a) det föreligger en risk för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet beror på det stora antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande, och b) det framgår att enskilda och nationella myndigheter har föranletts att handla på ett sätt som strider mot gemenskapsbestämmelserna på grund av att det föreligger en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd, en osäkerhet till vilken andra medlemsstaters eller kommissionens beteenden kan ha bidragit. [20]

19 — Dom av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue (REG 2007, s. I-2107), punkt 49 och där angivna mål.

20 — Se senast dom av den 18 januari 2007 i mål C-313/05, Brzeziński (REG 2007, s. I-513), punkterna 57 och 58.

36. Belgien har i förevarande mål, oaktat värdet av dess övriga argument, inte sökt att i sina skriftliga och muntliga yttranden visa att det föreligger en sådan risk för allvarliga ekonomiska återverkningar.

37. Jag anser följaktligen inte att domstolen, för det fall den finner att artikel 4.1 i direktivet utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som ADBI-systemet, ska begränsa verkningarna i tiden av detta avgörande.

Förslag till avgörande

38. Av ovan angivna skäl föreslår jag att de frågor som ställs av Hof van beroep te Antwerpen, Belgien, ska besvaras enligt följande:

Artikel 4 i rådets direktiv 90/435/EEG utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken sådan utdelning som ett moderbolag i en medlemsstat erhåller från ett dotterbolag i en annan medlemsstat först läggs till beskattningsunderlaget för moderbolaget, varpå den dras av från detta beskattningsunderlag (till 95 procent) bara i den mån moderbolaget redovisar beskattningsbar vinst.