Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

13. marts 2025 *

»Præjudiciel forelæggelse – fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber i forskellige medlemsstater – direktiv 2011/96/EU – artikel 1, stk. 4 – forebyggelse af svig og misbrug – artikel 4, stk. 1 – forbud mod beskatning af modtaget overskud – direkte virkning – udbytte udloddet af et datterselskab indgår i moderselskabets beskatningsgrundlag – fradrag for udbytte udloddet til moderselskabet i dets beskatningsgrundlag – begrænsning af fradraget – ordning for koncernintern overførsel, der tillader overførsel af overskud fra visse selskaber til andre«

I sag C-135/24,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af tribunal de première instance de Liège (ret i første instans i Liège, Belgien) ved afgørelse af 29. januar 2024, indgået til Domstolen den 20. februar 2024, i sagen

John Cockerill SA

mod

État belge,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, A. Kumin (refererende dommer), og dommerne I. Ziemele og S. Gervasoni,

generaladvokat: R. Norkus,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– John Cockerill SA ved avocat M. Possoz og advocaat H. Vanhulle,

– den belgiske regering ved S. Baeyens, P. Cottin og C. Pochet, som befuldmægtigede,

* Processprog: fransk.

– Europa-Kommissionen ved A. Ferrand og W. Roels, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 1, stk. 4, og artikel 4 i Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EUT 2011, L 345, s. 8), som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2015/121 af 27. januar 2015 (EUT 2015, L 21, s. 1) (herefter »direktiv 2011/96«).

2 Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem John Cockerill SA og État belge (den belgiske stat) vedrørende dette selskabs selvangivelse for skatteåret 2020.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 1 i direktiv 2011/96 foreskriver:

»1. Hver medlemsstat anvender dette direktiv:

a) på overskud, som selskaber i denne medlemsstat modtager som udbytte fra deres datterselskaber i andre medlemsstater

[...]

2. Medlemsstaterne giver ikke de fordele, der er ved dette direktiv, til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med dette direktiv, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.

Et arrangement kan omfatte flere trin eller dele.

3. Med hensyn til stk. 2 betragtes arrangementer eller serier af arrangementer som ikke reelle, i det omfang de ikke er tilrettelagt af velbegrundede kommercielle årsager, der afspejler den økonomiske virkelighed.

4. Dette direktiv er ikke til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre skatteunddragelse, skattesvig og misbrug.«

4 Dette direktivs artikel 4, stk. 1, bestemmer:

»Hvis et moderselskab eller dets faste driftssted som følge af moderselskabets forbindelse med sit datterselskab modtager overskud, der udloddes ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, skal moderselskabets medlemsstat og det faste driftssteds medlemsstat:

a) undlade at beskatte dette overskud, i det omfang dette overskud ikke er fradragsberettiget for datterselskabet, og beskatte dette overskud, i det omfang dette overskud er fradragsberettiget for datterselskabet, eller

b) beskatte dette overskud, men give moderselskabet og det faste driftssted tilladelse til fra det skyldige skattebeløb at trække den del af den af datterselskabet og ethvert datterselskab på lavere niveau betalte selskabsskat, der vedrører dette overskud, op til det tilsvarende skyldige skattebeløb, på den betingelse, at hvert selskab og dets datterselskab på lavere niveau er omfattet af definitionerne i artikel 2 og opfylder kravene i artikel 3 på ethvert niveau.«

Belgisk ret

5 Tvisten i hovedsagen reguleres af bestemmelserne i code des impôts sur le revenu de 1992 (lov om indkomstskat af 1992) i den affattelse, der som var gældende for skatteåret 2020 (herefter »CIR 1992«).

6 Artikel 4, stk. 1, i direktiv 2011/96 er gennemført i belgisk ret ved artikel 202 ff. i CIR 1992. Den belgiske lovgiver har valgt den såkaldte »medregnings- og fradragsmetode«, hvorefter udbytte udloddet af et datterselskab i det væsentlige først indgår i moderselskabets beskatningsgrundlag og derefter fradrages i dette beskatningsgrundlag som »endeligt beskattet indkomst« (herefter »EBI«), hvis de lovbestemte betingelser er opfyldt. Hvis EBI er højere end selskabets beskatningsgrundlag, kan den overskydende EBI fremføres til senere skatteår.

7 CIR 1992 foreskriver derudover en ordning for »koncerninterne overførsler«. Denne ordning gør det på visse betingelser muligt for de berørte belgiske selskaber at overføre hele eller en del af deres overskud til selskaber i samme koncern, som ville have lidt tab i samme beskatningsperiode. For det selskab, der foretager overførslen, nedsættes overskuddet for beskatningsperioden med det overførte beløb (artikel 205/5 i CIR 1992). For det selskab, der modtager overførslen, medregnes det overførte beløb i beskatningsgrundlaget (artikel 185, stk. 4, i CIR 1992).

8 En begrænsning er fastsat i artikel 207, stk. 8, i CIR 1992, der har følgende ordlyd:

»Ingen af de fradrag, der er fastsat i artikel 199-206, 536 og 543, kan anvendes på beløbet for den i artikel 185[, stk. 4, første afsnit,] omhandlede koncerninterne overførsel, som indgår i beskatningsgrundlaget.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 John Cockerill er et selskabsskattepligtigt selskab, der er hjemmehørende i Belgien.

10 I løbet af 2019 modtog selskabet udbytte af sine kapitalandele i datterselskaber med hjemsted i Belgien, i andre medlemsstater i Den Europæiske Union og i tredjelande, hvoraf en del, nemlig 96 302 105 EUR, ifølge dette selskab opfyldte betingelserne for at være omfattet af EBI-ordningen. Derudover modtog selskabet i det samme år en koncernintern overførsel på 43 697 824,53 EUR, som blev lagt til dets beskatningsgrundlag.

11 På grund af den begrænsning af fradraget, der er fastsat i artikel 207, stk. 8, i CIR 1992, kunne John Cockerill imidlertid ikke fradrage hele det modtagne udbytte, der opfyldte betingelserne for at være omfattet af EBI-ordningen, i sit beskatningsgrundlag. Selskabet blev derfor opkrævet et beløb på 13 057 328,95 EUR i selskabsskat for skatteåret 2020. Ifølge dette selskab ville dets beskatningsgrundlag have været negativt, således at der ikke ville være sket beskatning heraf, hvis det ikke havde modtaget noget udbytte, der var omfattet af EBI-ordningen i det pågældende skatteår.

12 Efter John Cockerills opfattelse er denne situation, der indebærer, at selskabet er skattepligtigt, men ikke ville have været det, hvis det ikke havde modtaget udbytte, i strid med direktiv 2011/96. Den 20. april 2021 indgav selskabet derfor en klage til den belgiske skattemyndighed med henblik på at anfægte den beskatning, som det var genstand for. Da denne klage blev afslået, anlagde selskabet den 5. december 2022 sag ved tribunal de première instance de Liège (ret i første instans i Liège, Belgien), som er den forelæggende ret, på samme grundlag.

13 John Cockerill har for denne ret gjort gældende, at eftersom artikel 207, stk. 8, i CIR 1992 ikke giver mulighed for at fradrage EBI for det indeværende år i den modtagne koncerninterne overførsel, er selskabet blevet frataget en skattefordel. Selskabet opfatter det som en forskelsbehandling, der er i strid med direktiv 2011/96, når situationen for et selskab, som modtager udbytte, der er skattefritaget i henhold til dette direktiv, sammenlignes med situationen for et andet selskab, som ikke modtager et sådant udbytte, samtidig med at begge selskaber har modtaget en tilsvarende koncernintern overførsel.

14 Den belgiske stat har fremhævet, at formålet med ordningen for koncerninterne overførsler er at sikre en rimelig udligning mellem overskud og tab inden for en koncern. Artikel 207, stk. 8, i CIR 1992 har således til formål at begrænse fordelen ved en overførsel, der går ud over det skattemæssige tab for det selskab, der modtager overførslen, og således modvirke enhver hensigt om at misbruge denne ordning ved at udligne de fordele, der følger af en for høj koncernintern overførsel. Under alle omstændigheder kan den EBI, som ikke kan fradrages i henhold til denne bestemmelse, fremføres til senere skatteår.

15 Da tribunal de première instance de Liège (ret i første instans i Liège) er i tvivl om, hvorvidt nævnte nationale lovgivning er forenelig med direktiv 2011/96, har denne retsinstans besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Har artikel 4 i [direktiv 2011/96] direkte virkning, og skal denne bestemmelse, sammenholdt med andre EU-retskilder, fortolkes således, at den er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat,
   i) hvori der er indført et skattekonsolideringssystem (koncernintern overførsel), der på visse betingelser gør det muligt for koncerner at overføre hele eller en del af visse datterselskabers skattepligtige overskud til andre datterselskaber, der har haft underskud i løbet af skatteåret (den koncerninterne overførsel), [men]
   ii) som med hensyn til modtaget udbytte udelukker underskudsgivende selskaber, der opfylder betingelserne for skattefritagelse i henhold til lovgivningen i den medlemsstat, der gennemfører direktiv 2011/96, fra denne fordel?

2) Kan denne lovgivning [i en medlemsstat] omfattes af anvendelsesområdet for [artikel 1, stk. 4, i direktiv 2011/96], hvori det præciseres, at direktivet »ikke [er] til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre [skatteunddragelse, skattesvig] og misbrug«?«

Om formaliteten

16 Den belgiske regering har bestridt, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

17 Denne regering har for det første gjort gældende, at anmodningen ikke indeholder tilstrækkelige oplysninger om de faktiske omstændigheder i hovedsagen og om de relevante nationale retsregler.

18 For så vidt som den forelæggende ret i det første spørgsmål har henvist til »tabsgivende selskaber«, har den belgiske regering endvidere gjort gældende, at der på ingen måde er tale om underskud i det foreliggende tilfælde, idet John Cockerills resultater for det i hovedsagen omhandlede skatteår var positive. Anmodningen om præjudiciel afgørelse er således rent hypotetisk.

19 Endelig har Cour de cassation (kassationsdomstol, Belgien) allerede udtalt sig om den måde, hvorpå det forbud mod fradrag, der er fastsat i artikel 207, stk. 8, i CIR 1992, skal fortolkes i lyset af direktiv 2011/96, således at den forelæggende ret råder over alle de oplysninger, der er nødvendige for at foretage en retlig bedømmelse af de konkrete faktiske omstændigheder og træffe afgørelse om realiteten.

20 Ifølge Domstolens faste praksis tilkommer det inden for rammerne af det samarbejde mellem Domstolen og de nationale retter, der er indført ved artikel 267 TEUF, udelukkende den nationale retsinstans, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retlige afgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere såvel, om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, som den forelægger Domstolen. Når de forelagte spørgsmål vedrører fortolkningen eller gyldigheden af EU-retten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (dom af 28.11.2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

21 Det følger heraf, at der gælder en formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning eller gyldighed, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge, og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve, er relevante. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten eller vurdering af gyldigheden savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de stillede spørgsmål (dom af 28.11.2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

22 I den foreliggende sag indeholder anmodningen om præjudiciel afgørelse indikationer om den faktiske og retlige baggrund for tvisten i hovedsagen, der, selv om de er begrænsede, ikke desto mindre er tilstrækkelige til at gøre det muligt at forstå rækkevidden af de forelagte spørgsmål og relevansen heraf med henblik på afgørelsen af denne sag, samt til, at Domstolen kan give en

hensigtsmæssig besvarelse, samtidig med at medlemsstaternes regeringer og andre interesserede parter kan afgive indlæg i overensstemmelse med artikel 23 i statutten for Den Europæiske Unions Domstol.

23 Hvad nærmere angår det første spørgsmål tilkommer det ikke Domstolen at efterprøve rigtigheden af den faktiske forudsætning, som ligger til grund for spørgsmålet, og under alle omstændigheder forekommer det nævnte spørgsmål ikke åbenbart hypotetisk, henset til genstanden for tvisten i hovedsagen, således som denne er beskrevet af den forelæggende ret.

24 Endelig kan en eventuel relevant praksis fra Cour de cassation ikke rejse tvivl om, hvorvidt anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling. Selv hvis det antages, at der findes en national retsregel, hvorefter de retlige vurderinger, som denne sidstnævnte ret har foretaget, er bindende for den forelæggende ret, kan en sådan retsregel ikke fratage denne ret muligheden for at forelægge Domstolen fortolkningsspørgsmål om EU-retten vedrørende sådanne vurderinger. En national retsinstans skal nemlig have frihed til, hvis den skønner, at den højere instans' retlige bedømmelse kan føre til, at der afsiges en dom i strid med EU-retten, at forelægge Domstolen de spørgsmål, som giver den anledning til tvivl (jf. i denne retning dom af 15.1.2013, Križan m.fl., C-416/10, EU:C:2013:8, præmis 68 og den deri nævnte retspraksis).

25 Det følger heraf, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

Om de præjudicielle spørgsmål

26 Med sine to spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 4, stk. 1, i direktiv 2011/96 skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter det udbytte, som et moderselskab modtager fra sit datterselskab, i første omgang skal indgå i moderselskabets beskatningsgrundlag, inden det derefter i anden omgang kan fradrages, uden at dette fradrag finder anvendelse på beløbet for en koncernintern overførsel, der indgår i beskatningsgrundlaget, og i bekræftende fald, om nævnte direktivs artikel 1, stk. 4, ikke desto mindre tillader en sådan lovgivning.

27 Artikel 4, stk. 1, i direktiv 2011/96 foreskriver, at hvis et moderselskab eller dets faste driftssted som følge af moderselskabets forbindelse med sit datterselskab modtager overskud, der udloddes ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, skal moderselskabets medlemsstat og det faste driftssteds medlemsstat »undlade at beskatte dette overskud, i det omfang dette overskud ikke er fradragsberettiget for datterselskabet […]«, eller »beskatte dette overskud, men give moderselskabet og det faste driftssted tilladelse til fra det skyldige skattebeløb at trække den del af den af datterselskabet og ethvert datterselskab på lavere niveau betalte selskabsskat, der vedrører dette overskud, op til det tilsvarende skyldige skattebeløb, på den betingelse, at hvert selskab og dets datterselskab på lavere niveau er omfattet af definitionerne i artikel 2 [i dette direktiv] og opfylder kravene i [dets] artikel 3 på ethvert niveau«.

28 Direktiv 2011/96 overlader således udtrykkeligt medlemsstaterne valget mellem den fritagelsesordning og den modregningsordning, som er fastsat i henholdsvis litra a) og litra b) i dette direktivs artikel 4, stk. 1 (jf. analogt dom af 20.10.2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

29 Ifølge de sagsakter, som Domstolen råder over, har Kongeriget Belgien valgt den fritagelsesordning, der er fastsat i artikel 4, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/96. De forelagte spørgsmål skal derfor alene besvares i lyset af denne bestemmelse.

30 Den pligt, der er foreskrevet i artikel 4, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/96, er ubetinget og alene underlagt samme artikels stk. 2-5 samt dette direktivs artikel 1, stk. 2-4 (jf. analogt dom af 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

31 Medlemsstaterne må således ikke underlægge indrømmelsen af den fordel, der følger af nævnte direktivs artikel 4, stk. 1, litra a), andre betingelser end dem, der er fastsat i dette direktiv (jf. analogt dom af 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

32 Det fremgår i denne forbindelse af Domstolens praksis, at direktiv 2011/96 tilsigter at sikre en skattemæssig neutralitet for udlodning af udbytte fra et datterselskab med hjemsted i en medlemsstat til dets moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat (jf. analogt dom af 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

33 Med henblik på at nå målet om skattemæssig neutralitet for udlodning af udbytte fra et datterselskab med hjemsted i en medlemsstat til dets moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat tilsigter direktiv 2011/96 bl.a. med den regel, der er fastsat i direktivets artikel 4, stk. 1, litra a), at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af et sådant udbytte, dvs. at undgå, at det udloddede udbytte først beskattes hos datterselskabet og dernæst beskattes hos moderselskabet (jf. analogt dom af 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

34 Artikel 4, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/96 forbyder således medlemsstaterne at beskatte moderselskabet af overskud, som datterselskabet udlodder til det, uden at sondre mellem, om beskatningen af moderselskabet har modtagelsen af dette overskud eller videreudlodningen heraf som udløsende faktor. En national lovgivning, der – selv om den ikke beskatter udbytte modtaget af moderselskabet som sådan – kan bevirke, at moderselskabet indirekte beskattes af dette udbytte, er omfattet af dette forbud (jf. analogt dom af 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

35 En sådan lovgivning er nemlig hverken forenelig med ordlyden af, formålet med eller ordningen i direktiv 2011/96, eftersom den ikke gør det fuldt ud muligt at virkeliggøre målet om at forhindre en økonomisk dobbeltbeskatning, som er omhandlet i reglen i dette direktivs artikel 4, stk. 1, litra a) (jf. analogt dom af 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

36 I det foreliggende tilfælde er artikel 4, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/96, således som det fremgår af nærværende doms præmis 6, gennemført i belgisk ret ved artikel 202 ff. i CIR 1992. Disse bestemmelser fastsætter i det væsentlige en ordning med såkaldt »medregning og fradrag«, i henhold til hvilken det udbytte, som et moderselskab modtager, for det første medregnes i moderselskabets beskatningsgrundlag, og hvor dette udbytte for det andet fratrækkes i dette beskatningsgrundlag som EBI i det omfang, moderselskabet har et skattepligtigt overskud, efter at der er sket fradrag for tab og andre fritagne overskud. Hvis EBI er højere end det omhandlede selskabs beskatningsgrundlag, kan den overskydende EBI fremføres til senere skatteår.

37 Det fremgår ligeledes af forelæggelsesafgørelsen, at ordningen med »koncerninterne overførsler« på visse betingelser gør det muligt for belgiske selskaber, der er omfattet deraf, at overføre hele eller en del af deres overskud til selskaber i samme koncern, som har lidt tab i samme beskatningsperiode, idet det overførte beløb medregnes i beskatningsgrundlaget for det selskab, der modtager overførslen.

38 Når dette er sagt, fastsætter artikel 207, stk. 8, i CIR 1992, at der ikke kan foretages noget fradrag, herunder fradrag for EBI, i beløbet for den koncerninterne overførsel, som medregnes i beskatningsgrundlaget for det selskab, der modtager denne overførsel.

39 John Cockerill har nærmere bestemt gjort gældende, at anvendelsen af forbuddet i artikel 207, stk. 8, i CIR 1992 medfører en indirekte beskatning af det udbytte, som selskabet har modtaget, selv om det opfylder betingelserne for fritagelse i henhold til artikel 4, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/96.

40 I denne henseende skal der for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en eventuel indirekte beskatning af udbytte, som artikel 4, stk. 1, litra a), således som det er anført i denne doms præmis 34, er til hinder for, foretages en sammenligning mellem en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor et moderselskab som John Cockerill i forbindelse med skattefradraget har skullet overholde forbuddet i artikel 207, stk. 8, i CIR 1992, og en situation, hvor den pågældende medlemsstat har indført en simpel fritagelsesordning, hvorefter udbytte udelukkes fra dette selskabs beskatningsgrundlag (jf. analogt dom af 20.10.2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, præmis 42-44).

41 Som Europa-Kommissionen har gjort gældende i sit skriftlige indlæg, synes kombinationen af den belgiske ordning for EBI, således som den var gældende i det i hovedsagen omhandlede skatteår, med ordningen for koncerninterne overførsler at medføre, at modtagelse af udbytte, der skal fritages i henhold til artikel 4, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/96, kan medføre en hårdere beskatning af det moderselskab, der har modtaget en koncernintern overførsel, end den beskatning, som moderselskabet ville have været underlagt, hvis det ikke havde modtaget sådant et udbytte, eller hvis dette udbytte ganske enkelt var blevet udelukket fra dets beskatningsgrundlag.

42 Hvis dette er tilfældet, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, er modtagelsen af udbyttet ikke skattemæssigt neutral for moderselskabet, hvilket er i strid med det mål, der forfølges med artikel 4, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/96 (jf. analogt dom af 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, præmis 46).

43 Det er i denne sammenhæng uden betydning, at ordningen for koncerninterne overførsler er en frivillig ordning, som henhører under national ret, og at den EBI, der ikke har kunnet anvendes i et givet år, kan fremføres til det næste år.

44 Således indebærer den måde, hvorpå den belgiske lovgiver har gennemført den fritagelsesordning, der er fastsat i artikel 4, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/96, for det første nødvendigvis et samspil mellem udbyttet og de øvrige elementer i beskatningsgrundlaget, såsom den koncerninterne overførsel, således at virkningerne af et sådant samspil skal være i overensstemmelse med direktiv 2011/96 (jf. analogt dom af 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, præmis 49).

45 Selv om den EBI, som ikke kunne anvendes i et givet år grundet anvendelsen af det forbud mod fradrag, der er fastsat i artikel 207, stk. 8, i CIR 1992, ganske vist kan fremføres til det efterfølgende skatteår, gælder det for det andet ikke desto mindre, at beskatningen af udbytte inden for rammerne af anvendelsen af en skatteordning som den i hovedsagen omhandlede i visse situationer kan medføre en hårdere beskatning af moderselskabet, end hvis udbyttet var blevet udelukket fra dets beskatningsgrundlag. Eftersom moderselskabets skattebyrde kan berøres heraf, skal det fastslås, at moderselskabet af denne grund indirekte pålægges en beskatning af udbytte, der er modtaget fra dets datterselskab (jf. analogt dom af 19.12.2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, præmis 53).

46 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt en sådan skatteordning ikke desto mindre kan tillades i henhold til artikel 1, stk. 4, i direktiv 2011/96, bemærkes det, at dette direktiv i henhold til denne bestemmelse ikke er til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at forhindre skatteunddragelse, skattesvig og misbrug.

47 I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis, at for at en national lovgivning kan anses for at have til formål at hindre svig og misbrug, skal dens specifikke formål være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, hvis formål er at opnå en uberettiget skattefordel. Derimod kan en generel formodning for svig og misbrug ikke tjene som begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med formålene med et direktiv (jf. i denne retning kendelse af 14.6.2018, GS, C-440/17, EU:C:2018:437, præmis 43 og 44 samt den deri nævnte retspraksis).

48 I den foreliggende sag er der imidlertid intet, der tyder på, at forbuddet mod fradrag i artikel 207, stk. 8, i CIR 1992 specifikt har til formål at udelukke rent kunstige arrangementer, der har til formål at opnå en uberettiget skattefordel, fra at nyde godt af denne fordel. Det fremgår tværtimod, at denne bestemmelse generelt udelukker fradrag af EBI i den koncerninterne overførsel, uanset om der foreligger et skattemisbrug eller ej.

49 Artikel 1, stk. 4, i direktiv 2011/96 tillader således ikke, at en medlemsstat anvender en national bestemmelse som artikel 207, stk. 8, i CIR 1992, for så vidt som den går ud over, hvad der er nødvendigt for at forhindre skatteunddragelse, skattesvig og misbrug.

50 For så vidt som den belgiske regering i sit skriftlige indlæg desuden har henvist til artikel 1, stk. 2, i direktiv 2011/96, bemærkes det, at medlemsstaterne i henhold til denne bestemmelse ikke giver de fordele, der er ved dette direktiv, til arrangementer eller serier af arrangementer, der er tilrettelagt med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod indholdet af eller formålet med nævnte direktiv, og som ikke er reelle under hensyntagen til alle relevante faktiske forhold og omstændigheder.

51 I denne forbindelse er det tilstrækkeligt at bemærke, at den belgiske regering i den foreliggende sag ikke har gjort gældende, at den transaktion, hvorved John Cockerill modtog udbytte, der kunne fritages i henhold til artikel 4, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/96, var en del af et sådant arrangement. Det fremgår i øvrigt ikke af nogen af de sagsakter, som Domstolen råder over, at dette skulle have været tilfældet.

52 Endelig bemærkes det, at hvis den forelæggende ret efter at have foretaget den i nærværende doms præmis 40 nævnte sammenligning konkluderer, at John Cockerills modtagelse af udbyttet ikke i det foreliggende tilfælde var skattemæssigt neutral, gælder det i henhold til princippet om forrang for så vidt angår de konsekvenser, der skal drages af en sådan konklusion, for det første,

at den nationale ret, der inden for sit kompetenceområde skal anvende EU-retlige bestemmelser, har pligt til – såfremt der ikke kan anlægges en fortolkning af national lovgivning, der er i overensstemmelse med de EU-retlige krav – at sikre disse bestemmelsers fulde virkning, idet den om fornødent af egen drift skal undlade at anvende enhver modstående bestemmelse i national lovgivning, endog en senere national bestemmelse, uden at den behøver at anmode om eller afvente en forudgående ophævelse af denne bestemmelse ad lovgivningsvejen eller ved noget andet forfatningsmæssigt middel (dom af 24.6.2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).

53 For det andet fremgår det af Domstolens praksis, at artikel 4, stk. 1, litra a), i direktiv 2011/96 har direkte virkning (jf. analogt dom af 12.2.2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, præmis 63-65).

54 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 1, stk. 4, og artikel 4, stk. 1, i direktiv 2011/96 skal fortolkes således, at disse bestemmelser er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter udbytte, som et moderselskab modtager fra sit datterselskab, i første omgang skal indgå i moderselskabets beskatningsgrundlag, inden det derefter i anden omgang kan fradrages, uden at dette fradrag finder anvendelse på en koncernintern overførsel, der indgår i beskatningsgrundlaget.

Sagsomkostninger

55 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

Artikel 1, stk. 4, og artikel 4, stk. 1, i Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2015/121 af 27. januar 2015,

skal fortolkes således, at

disse bestemmelser er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter udbytte, som et moderselskab modtager fra sit datterselskab, i første omgang skal indgå i moderselskabets beskatningsgrundlag, inden det derefter i anden omgang kan fradrages, uden at dette fradrag finder anvendelse på en koncernintern overførsel, der indgår i beskatningsgrundlaget.

Underskrifter