ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)

13 maart 2025*

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten – Richtlijn 2011/96/EU – Artikel 1, lid 4 – Bestrijding van fraude en misbruik – Artikel 4, lid 1 – Verbod op de belasting van ontvangen winst – Rechtstreekse werking – Opname van het door de dochteronderneming uitgekeerde dividend in de belastinggrondslag van de moedermaatschappij – Aftrek van het uitgekeerde dividend van de belastinggrondslag van de moedermaatschappij– Beperking van de aftrek – Groepsbijdrageregeling in het kader waarvan winsten van bepaalde vennootschappen naar andere vennootschappen kunnen worden overgedragen”

In zaak C-135/24,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de tribunal de première instance de Liège (rechtbank van eerste aanleg Luik, België) bij beslissing van 29 januari 2024, ingekomen bij het Hof op 20 februari 2024, in de procedure

John Cockerill SA

tegen

Belgische Staat,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: A. Kumin (rapporteur), kamerpresident, I. Ziemele en S. Gervasoni, rechters,

advocaat-generaal: R. Norkus,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

– John Cockerill SA, vertegenwoordigd door M. Possoz, avocat, en H. Vanhulle, advocaat,

* Procestaal: Frans.

– de Belgische regering, vertegenwoordigd door S. Baeyens, P. Cottin en C. Pochet als gemachtigden,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door A. Ferrand en W. Roels als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 1, lid 4, en artikel 4 van richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB 2011, L 345, blz. 8), zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2015/121 van de Raad van 27 januari 2015 (PB 2015, L 21, blz. 1) (hierna: „richtlijn 2011/96").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen John Cockerill SA en de Belgische Staat over de belastingaangifte van deze onderneming voor het aanslagjaar 2020.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 1 van richtlijn 2011/96 luidt:

„1. Elke lidstaat past deze richtlijn toe:

a) op uitkeringen van winst die door vennootschappen van die lidstaat zijn ontvangen van hun dochterondernemingen uit andere lidstaten;

[…]

2. De lidstaten kennen de voordelen van deze richtlijn niet toe voor een constructie of een reeks van constructies die is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van deze richtlijn ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is.

Een constructie kan uit verscheidene stappen of onderdelen bestaan.

3. Voor de toepassing van lid 2 wordt een constructie of een reeks van constructies als kunstmatig beschouwd voor zover zij niet is opgezet op grond van geldige zakelijke redenen die de economische realiteit weerspiegelen.

4. Deze richtlijn vormt geen beletsel voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke bepalingen ter bestrijding van belastingontduiking, belastingfraude en misbruik."

4 Artikel 4, lid 1, van die richtlijn bepaalt:

„Wanneer een moedermaatschappij of haar vaste inrichting, op grond van de deelgerechtigdheid van de moedermaatschappij in haar dochteronderneming, uitgekeerde winst ontvangt, anders dan bij de liquidatie van de dochteronderneming, moeten de lidstaat van de moedermaatschappij en de lidstaat van haar vaste inrichting:

a) ofwel zich onthouden van het belasten van deze winst voor zover die winst niet aftrekbaar is bij de dochteronderneming van de moedermaatschappij, en deze winst belasten voor zover die winst aftrekbaar is bij de dochteronderneming van de moedermaatschappij;

b) ofwel de winst belasten, maar in dat geval de moedermaatschappij en de vaste inrichting toestaan van de verschuldigde belasting af te trekken het gedeelte van de belasting dat betrekking heeft op die winst en betaald is door de dochteronderneming en enigerlei kleindochteronderneming, op voorwaarde dat bij iedere schakel een vennootschap en haar kleindochteronderneming onder de in artikel 2 vastgestelde definities vallen en aan de in de artikel 3 gestelde eisen voldoen, tot het bedrag van de overeenstemmende verschuldigde belasting."

Belgisch recht

5 Het geschil in het hoofdgeding wordt beheerst door de bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, in de versie die van toepassing was op het aanslagjaar 2020 (hierna: „WIB 1992").

6 Artikel 4, lid 1, van richtlijn 2011/96 is in Belgisch recht omgezet door de artikelen 202 en volgende van het WIB 1992. De Belgische wetgever heeft gekozen voor de methode „opneming en aftrek", volgens welke – kort weergegeven – de door een dochteronderneming uitgekeerde dividenden eerst in de belastinggrondslag van de moedermaatschappij worden opgenomen en vervolgens van deze grondslag mogen worden afgetrokken als „definitief belaste inkomsten" (hierna: „DBI"), indien aan de wettelijke voorwaarden is voldaan. Wanneer de DBI hoger zijn dan de belastinggrondslag van de vennootschap, mag het excedent aan DBI worden overgedragen naar volgende belastbare tijdperken.

7 Verder voorziet het WIB 1992 in een groepsbijdrageregeling. Volgens die regeling is het de daarvoor in aanmerking komende Belgische vennootschappen onder bepaalde voorwaarden toegestaan om hun winst geheel of gedeeltelijk over te dragen aan vennootschappen van dezelfde groep die tijdens hetzelfde belastbare tijdperk verlieslatend zijn geweest. Voor de vennootschap die de groepsbijdrage toekent, wordt het overgedragen bedrag in mindering gebracht van de winst van het belastbaar tijdperk (artikel 205/5 WIB 1992). Voor de vennootschap die de groepsbijdrage ontvangt, wordt het overgedragen bedrag opgenomen in de belastinggrondslag (artikel 185, § 4, WIB 1992).

8 Artikel 207, achtste lid, WIB 1992 voorziet in een beperking en is geformuleerd als volgt:

„Geen van de in de artikelen 199 tot 206, 536 en 543 bepaalde aftrekken mag worden verricht op het bedrag van de in artikel 185, § 4, eerste lid, bedoelde groepsbijdrage dat in de belastbare grondslag wordt opgenomen."

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

9 John Cockerill is een Belgische ingezeten vennootschap die onderworpen is aan de vennootschapsbelasting.

10 Gedurende het jaar 2019 heeft zij dividenden ontvangen uit haar deelnemingen in dochterondernemingen die in België, in andere lidstaten van de Europese Unie en in derde landen zijn gevestigd. Een deel van die dividenden, ten belope van 96 302 105 EUR, voldoen volgens die vennootschap aan de voorwaarden om aanspraak te maken op de DBI-regeling. Bovendien heeft de vennootschap in datzelfde jaar een groepsbijdrage van 43 697 824,53 EUR ontvangen, die aan haar belastinggrondslag is toegevoegd.

11 Door de in artikel 207, achtste lid, WIB 1992 neergelegde beperking heeft John Cockerill echter niet alle dividenden die zij had ontvangen en die aan de voorwaarden voldeden om in aanmerking te komen voor de DBI-regeling, van haar belastinggrondslag kunnen aftrekken. Bijgevolg werd er bij haar uit hoofde van de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2020 een bedrag van 13 057 328,95 EUR gevorderd. Volgens deze vennootschap zou haar belastinggrondslag negatief zijn geweest indien zij in het betrokken belastingjaar geen dividenden had ontvangen die voldeden aan de voorwaarden om voor de DBI-regeling in aanmerking te komen, zodat zij niet belastbaar zou zijn geweest.

12 John Cockerill is van mening dat deze situatie, die tot gevolg heeft dat zij vennootschapsbelasting diende te betalen die zij niet had hoeven te betalen indien zij geen dividenden had ontvangen, in strijd is met richtlijn 2011/96. Bijgevolg heeft zij op 20 april 2021 bezwaar gemaakt bij de Belgische belastingdienst, waarbij zij de aan haar opgelegde belasting betwistte. Nadat het bezwaar was afgewezen heeft zij op 5 december 2022 een beroep met hetzelfde voorwerp ingesteld bij de tribunal de première instance de Liège (rechtbank van eerste aanleg Luik, België), de verwijzende rechter.

13 Voor die rechter betoogt John Cockerill dat haar een belastingvoordeel is ontnomen, aangezien het volgens artikel 207, achtste lid, WIB 1992 niet mogelijk is om de DBI van het lopende jaar in mindering te brengen op de ontvangen groepsbijdrage. Volgens haar is er sprake van een met richtlijn 2011/96 strijdig verschil in behandeling wanneer de situatie van een vennootschap die krachtens de richtlijn vrijgestelde dividenden ontvangt, wordt vergeleken met die van een andere vennootschap die geen dergelijke dividenden heeft ontvangen, terwijl beide vennootschappen dezelfde groepsbijdrage hebben ontvangen.

14 De Belgische Staat benadrukt dat de bestaansreden van de groepsbijdrageregeling het waarborgen is van een juiste verrekening van winsten en verliezen binnen een vennootschapsgroep. Bijgevolg heeft artikel 207, achtste lid, WIB 1992 tot doel groepsbijdragen die het fiscale verlies van de ontvangende vennootschap overschrijden, minder aantrekkelijk te maken en aldus elke intentie van misbruik van de groepsbijdrageregeling tegen te werken door de uit een excessieve groepsbijdrage voortvloeiende voordelen te neutraliseren. De DBI die krachtens deze bepaling niet in mindering konden worden gebracht, konden hoe dan ook naar de volgende boekjaren worden overgedragen.

15 Aangezien de tribunal de première instance de Liège twijfelt over de verenigbaarheid van het nationale recht met richtlijn 2011/96, heeft hij de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Heeft artikel 4 van [richtlijn 2011/96] rechtstreekse werking en moet het, in samenhang met andere bronnen van Unierecht, aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een wettelijke regeling van een lidstaat:
   (i) waarmee een fiscaal consolidatiestelsel (systeem van groepsbijdragen) wordt ingevoerd dat vennootschapsgroepen onder bepaalde voorwaarden toestaat om belastbare winsten van bepaalde dochterondernemingen geheel of gedeeltelijk over te dragen aan andere dochterondernemingen die in de loop van het aanslagjaar verlieslatend zijn geweest (groepsbijdrage), maar
   (ii) waarin een uitsluiting van dat voordeel is opgenomen voor verlieslatende vennootschappen, ter hoogte van het bedrag van de ontvangen dividenden, die voldoen aan de voorwaarden voor vrijstelling op grond van de wetgeving van die lidstaat tot omzetting van [richtlijn 2011/96]?

2) Valt deze wettelijke regeling van een lidstaat al dan niet binnen de werkingssfeer van artikel 1, lid [4], van [richtlijn 2011/96], waarin is bepaald dat deze richtlijn ‚geen beletsel [vormt] voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke bepalingen ter bestrijding van belastingontduiking, belastingfraude en misbruik'?"

Ontvankelijkheid

16 De Belgische regering betwist de ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing.

17 Om te beginnen stelt zij dat dit verzoek onvoldoende informatie bevat over de feiten van het hoofdgeding en over de relevante nationale rechtsregels.

18 Vervolgens betoogt zij, voor zover de verwijzende rechter in zijn eerste vraag verwijst naar „verlieslatende vennootschappen", dat er in casu helemaal geen sprake is van een verlies aangezien het resultaat van John Cockerill in het in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastbaar tijdperk positief was. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is dus louter hypothetisch.

19 Tot slot heeft het Hof van Cassatie (België) zich reeds uitgesproken over de wijze waarop het aftrekverbod van artikel 207, achtste lid, WIB 1992 in het licht van richtlijn 2011/96 moet worden uitgelegd, zodat de verwijzende rechter reeds alle nodige informatie ter beschikking heeft om de concrete feiten in rechte te beoordelen en een uitspraak ten gronde te doen.

20 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is het in het kader van de in artikel 267 VWEU geregelde samenwerking tussen het Hof en de nationale rechterlijke instanties uitsluitend een zaak van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt te beoordelen. Wanneer de vragen betrekking hebben op de uitlegging of de beoordeling van de geldigheid van het Unierecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (arrest van 28 november 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

21 Hieruit vloeit voort dat er een vermoeden van relevantie rust op de vragen inzake de uitlegging of de beoordeling van de geldigheid van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder zijn eigen verantwoordelijkheid geschetste feitelijke en juridische kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan slechts weigeren uitspraak te doen op een verzoek van een nationale rechter wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging of de beoordeling van de geldigheid van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, het vraagstuk van hypothetische aard is, of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk of rechtens, die noodzakelijk zijn om een nuttig antwoord te geven op de gestelde vragen (arrest van 28 november 2024, ENGIE Deutschland, C-293/23, EU:C:2024:992, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 In casu bevat het verzoek om een prejudiciële beslissing informatie inzake het feitelijke en juridische kader van het hoofdgeding die weliswaar beperkt is, maar niettemin voldoende is om de strekking van de gestelde vragen en de relevantie ervan voor de beslechting van deze zaak te kunnen begrijpen alsook om het Hof in staat te stellen een nuttig antwoord te geven, waarbij de regeringen van de lidstaten en de andere belanghebbenden de mogelijkheid wordt geboden opmerkingen in te dienen overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

23 Wat meer bepaald de eerste vraag betreft, staat het niet aan het Hof om de juistheid na te gaan van de feitelijke premisse waarop deze vraag berust, en in elk geval lijkt deze vraag, gelet op het voorwerp van het hoofdgeding zoals dat door de verwijzende rechter is beschreven, niet kennelijk hypothetisch.

24 Ten slotte kan de ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing niet in het licht van eventuele relevante rechtspraak van het Hof van Cassatie ter discussie worden gesteld. Zelfs indien ervan wordt uitgegaan dat er een rechtsregel van nationaal recht bestaat op grond waarvan het rechtsoordeel van die laatste rechter bindend is voor de verwijzende rechter, kan een dergelijke regel de verwijzende rechter niet de bevoegdheid ontnemen om het Hof vragen voor te leggen over de uitlegging van het recht van de Unie waar bedoeld oordeel betrekking op heeft. Het moet de nationale rechter immers vrijstaan zich met zijn vragen tot het Hof te wenden indien hij meent dat het rechtsoordeel van de hogere rechter hem tot een met het recht van de Unie strijdig vonnis zou kunnen brengen (zie in die zin arrest van 15 januari 2013, Križan e.a., C-416/10, EU:C:2013:8, punt 68 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

25 Bijgevolg is het verzoek om een prejudiciële beslissing ontvankelijk.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

26 Met zijn twee vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 4, lid 1, van richtlijn 2011/96 aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat die bepaalt dat de door een moedermaatschappij van haar dochteronderneming ontvangen dividenden eerst worden opgenomen in de belastinggrondslag van de moedermaatschappij, voordat zij vervolgens kunnen worden afgetrokken, waarbij deze aftrek echter niet van toepassing is op het bedrag van een in de belastinggrondslag opgenomen groepsbijdrage, en zo ja, of artikel 1, lid 4, van deze richtlijn een dergelijke regeling niettemin toestaat.

27 Artikel 4, lid 1, van richtlijn 2011/96 bepaalt dat wanneer een moedermaatschappij of haar vaste inrichting, op grond van de deelgerechtigdheid van de moedermaatschappij in haar dochteronderneming, uitgekeerde winst ontvangt, anders dan bij de liquidatie van de dochteronderneming, de lidstaat van de moedermaatschappij en de lidstaat van haar vaste inrichting „[zich] ofwel [moeten] onthouden van het belasten van deze winst voor zover die winst niet aftrekbaar is bij de dochteronderneming van de moedermaatschappij" „ofwel de winst [moeten] belasten, maar in dat geval de moedermaatschappij en de vaste inrichting toestaan van de verschuldigde belasting af te trekken het gedeelte van de belasting dat betrekking heeft op die winst en betaald is door de dochteronderneming en enigerlei kleindochteronderneming, op voorwaarde dat bij iedere schakel een vennootschap en haar kleindochteronderneming onder de in artikel 2 [van die richtlijn] vastgestelde definities vallen en aan de in de artikel 3 [ervan] gestelde eisen voldoen, tot het bedrag van de overeenstemmende verschuldigde belasting".

28 Richtlijn 2011/96 laat de lidstaten daarmee uitdrukkelijk de keuze tussen het stelsel van vrijstelling en dat van verrekening, zoals neergelegd in respectievelijk de punten a) en b) van artikel 4, lid 1, van deze richtlijn (zie naar analogie arrest van 20 oktober 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Uit het dossier waarover het Hof beschikt blijkt dat het Koninkrijk België gekozen heeft voor de vrijstellingsregeling van artikel 4, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/96. De gestelde vragen dienen derhalve uitsluitend in het licht van deze bepaling te worden beantwoord.

30 Aan de in artikel 4, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/96 bedoelde verplichting is geen voorwaarde gekoppeld en de enige voorbehouden zijn die van de leden 2 tot en met 5 van datzelfde artikel, en van artikel 1, leden 2 tot en met 4, van die richtlijn (zie naar analogie arrest van 19 december 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punt 33 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

31 De lidstaten zijn dus niet gerechtigd om het voordeel dat voortvloeit uit artikel 4, lid 1, onder a), van voornoemde richtlijn afhankelijk te stellen van andere voorwaarden dan in de richtlijn zijn vastgesteld (zie naar analogie arrest van 19 december 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punt 34 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

32 In deze context blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat richtlijn 2011/96 de fiscale neutraliteit van de winstuitkering door een in een lidstaat gelegen dochteronderneming aan haar in een andere lidstaat gevestigde moedervennootschap beoogt te verzekeren (zie naar analogie arrest van 19 december 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punt 35 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

33 Ter verwezenlijking van de doelstelling dat de uitkeringen van winst door een in een lidstaat gevestigde dochteronderneming aan haar in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij fiscaal neutraal zijn, beoogt richtlijn 2011/96, met name met de in artikel 4, lid 1, onder a), ervan bedoelde regel, te voorkomen dat deze winst economisch gezien dubbel wordt belast, of met andere woorden te voorkomen dat de uitgekeerde winst een eerste keer wordt belast bij de dochteronderneming en een tweede keer bij de moedermaatschappij (zie naar analogie arrest van 19 december 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

34 Zo verbiedt artikel 4, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/96 de lidstaten om de winst die door een dochteronderneming aan haar moedermaatschappij is uitgekeerd bij de moedermaatschappij te belasten, zonder evenwel een onderscheid te maken naargelang het belastbare feit van de aan de

moedermaatschappij opgelegde belasting de ontvangst van die winst dan wel de uitkering ervan is. Een dergelijk verbod geldt ook voor een nationale regeling waarbij weliswaar de door de moedermaatschappij ontvangen dividenden op zichzelf niet worden belast, maar die ertoe kan leiden dat de moedermaatschappij over deze dividenden indirect wordt belast (zie naar analogie arrest van 19 december 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

35 Een dergelijke regeling is namelijk noch met de bewoordingen, noch met de doelstellingen en de opzet van richtlijn 2011/96 verenigbaar, aangezien het met artikel 4, lid 1, onder a), van die richtlijn beoogde doel van voorkoming van dubbele belasting er niet ten volle mee kan worden bereikt (zie naar analogie arrest van 19 december 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 Zoals uit punt 6 van dit arrest blijkt, is in casu artikel 4, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/96 in Belgisch recht omgezet door de artikelen 202 en volgende van het WIB 1992. Deze bepalingen voorzien in wezen in een systeem van „opneming en aftrek” waarbij de door de moedermaatschappij ontvangen dividenden eerst in haar belastinggrondslag worden opgenomen en vervolgens hiervan als DBI worden afgetrokken, voor zover er bij de moedermaatschappij na aftrek van de verliezen en van de andere vrijgestelde winsten nog belastbare winsten overblijven. Wanneer de DBI hoger zijn dan de belastinggrondslag van de betrokken vennootschap, mag het excedent aan DBI worden overgedragen naar volgende belastbare tijdperken.

37 Uit de verwijzingsbeslissing blijkt eveneens dat de groepsbijdrageregeling ervoor in aanmerking komende Belgische vennootschappen onder bepaalde voorwaarden in staat stelt om hun winst geheel of gedeeltelijk over te dragen aan vennootschappen van dezelfde groep die tijdens hetzelfde belastbare tijdperk verlieslatend zijn geweest, en dat het overgedragen bedrag wordt opgenomen in de belastinggrondslag van de vennootschap die de groepsbijdrage ontvangt.

38 Artikel 207, achtste lid, WIB 1992 bepaalt evenwel dat geen aftrek, met inbegrip van de DBI-aftrek, mag worden verricht op het bedrag van de groepsbijdrage dat wordt opgenomen in de belastbare grondslag van de vennootschap die de groepsbijdrage ontvangt.

39 John Cockerill betoogt in essentie dat de toepassing van het verbod van artikel 207, achtste lid, WIB 1992 leidt tot een indirecte belasting van de door haar ontvangen dividenden, niettegenstaande zij voldoen aan de voorwaarden om krachtens artikel 4, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/96 te worden vrijgesteld.

40 Wat dienaangaande het bestaan betreft van een eventuele indirecte belasting van dividenden, waartegen, zoals opgemerkt in punt 34 van het onderhavige arrest, artikel 4, lid 1, onder a), zich verzet, moet een situatie zoals in het hoofdgeding, waarin een moedermaatschappij als John Cockerill bij de belastingaftrek het verbod van artikel 207, achtste lid, WIB 1992 moest naleven, worden vergeleken met een situatie waarin de betrokken lidstaat zonder meer gebruik zou hebben gemaakt van een vrijstellingsmethode waarbij dividenden niet in de belastinggrondslag van die vennootschap worden betrokken (zie naar analogie arrest van 20 oktober 2022, Allianz Benelux, C-295/21, EU:C:2022:812, punten 42-44).

41 Zoals de Europese Commissie in haar schriftelijke opmerkingen betoogt, lijkt het zo te zijn dat de combinatie van de Belgische DBI-regeling, zoals deze van kracht was tijdens het aanslagjaar in het hoofdgeding, met de groepsbijdrageregeling ertoe leidt dat de ontvangst van krachtens artikel 4, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/96 vrij te stellen dividenden tot gevolg heeft dat de

moedermaatschappij die een groepsbijdrage heeft ontvangen zwaarder wordt belast dan het geval zou zijn geweest als zij geen dergelijke dividenden zou hebben ontvangen of als die dividenden zonder meer waren uitgesloten van haar belastinggrondslag.

42 Indien dit het geval is, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan, is de ontvangst van dividenden niet fiscaal neutraal voor de moedermaatschappij, wat in strijd is met het doel van artikel 4, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/96 (zie naar analogie arrest van 19 december 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punt 46).

43 In deze context is het niet relevant dat de groepsbijdrageregeling een vrijwillig mechanisme is dat onder het nationale recht valt, of dat de DBI die niet in een bepaald jaar kunnen worden gebruikt, naar het volgende jaar kunnen worden overgedragen.

44 In de eerste plaats brengt de wijze waarop de Belgische wetgever de vrijstellingsregeling van artikel 4, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/96 heeft uitgevoerd, namelijk noodzakelijkerwijs een wisselwerking met zich mee tussen de dividenden en de andere bestanddelen van de belastinggrondslag, zoals de groepsbijdrage, maar de gevolgen van een dergelijke wisselwerking moeten wel in overeenstemming zijn met richtlijn 2011/96 (zie naar analogie arrest van 19 december 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punt 49).

45 In de tweede plaats kunnen de DBI die in een bepaald jaar door de toepassing van het aftrekverbod van artikel 207, achtste lid, WIB 1992 niet kunnen worden gebruikt weliswaar worden overgedragen naar het volgende aanslagjaar, maar dit neemt niet weg dat de ontvangst van dividenden, bij toepassing van een belastingregeling zoals aan de orde in het hoofdgeding, in bepaalde omstandigheden ertoe kan leiden dat de moedermaatschappij zwaarder wordt belast dan als dergelijke dividenden van haar belastinggrondslag waren uitgesloten. Aangezien de belastingdruk van de moedermaatschappij kan worden beïnvloed, moet worden geoordeeld dat zij om die reden indirect wordt belast over de van haar dochteronderneming ontvangen dividenden (zie naar analogie arrest van 19 december 2019, Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, punt 53).

46 Wat de vraag betreft of een dergelijke belastingregeling niettemin kan worden toegestaan op grond van artikel 1, lid 4, van richtlijn 2011/96, moet eraan worden herinnerd dat deze richtlijn krachtens die bepaling geen beletsel vormt voor de toepassing van nationale of verdragsrechtelijke bepalingen ter bestrijding van belastingontduiking, belastingfraude en misbruik.

47 In dit verband blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat een nationale wettelijke regeling slechts beoogt fraude en misbruik te voorkomen wanneer zij specifiek tot doel heeft gedragingen te verhinderen die erin bestaan volstrekt kunstmatige constructies op te zetten die geen verband houden met de economische realiteit en bedoeld zijn om ten onrechte een belastingvoordeel te verkrijgen. Een algemeen vermoeden van fraude en misbruik kan daarentegen geen rechtvaardiging vormen voor een belastingmaatregel die afbreuk doet aan de doelstellingen van een richtlijn (zie in die zin beschikking van 14 juni 2018, GS, C-440/17, EU:C:2018:437, punten 43 en 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

48 In casu wijst echter niets erop dat het aftrekverbod van artikel 207, achtste lid, WIB 1992 specifiek tot doel heeft volstrekt kunstmatige constructies die bedoeld zijn om ten onrechte een belastingvoordeel te verkrijgen, van dat voordeel uit te sluiten. Deze bepaling blijkt integendeel op algemene wijze de verrekening van de DBI met de groepsbijdrage uit te sluiten, ongeacht of er sprake is van fiscaal misbruik.

49 Artikel 1, lid 4, van richtlijn 2011/96 staat een lidstaat dus niet toe om een nationale bepaling als artikel 207, achtste lid, WIB 1992 toe te passen, voor zover deze bepaling verder gaat dan nodig is om belastingontduiking, belastingfraude en misbruik te bestrijden.

50 Voor zover de Belgische regering in haar schriftelijke opmerkingen tevens naar artikel 1, lid 2, van richtlijn 2011/96 verwijst, zij eraan herinnerd dat de lidstaten krachtens die bepaling de voordelen van deze richtlijn niet toekennen voor een constructie of een reeks van constructies die is opgezet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen een belastingvoordeel te verkrijgen dat het doel of de toepassing van deze richtlijn ondermijnt, en die, alle relevante feiten en omstandigheden in aanmerking genomen, kunstmatig is.

51 In dit verband hoeft er slechts op te worden gewezen dat in casu de Belgische regering niet stelt dat de transactie uit hoofde waarvan John Cockerill dividenden heeft ontvangen die krachtens artikel 4, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/96 kunnen worden vrijgesteld, onder een dergelijke constructie viel. Overigens blijkt uit niets in het dossier waarover het Hof beschikt, dat dit het geval zou zijn geweest.

52 Ten slotte, indien de verwijzende rechter na de in punt 40 van dit arrest genoemde vergelijking te hebben gemaakt zou vaststellen dat in casu de ontvangst van dividenden door John Cockerill niet fiscaal neutraal is, moet er wat de gevolgen van een dergelijke vaststelling betreft worden opgemerkt dat ten eerste het voorrangsbeginsel de nationale rechter die in het kader van zijn bevoegdheid is belast met de toepassing van de bepalingen van het Unierecht, verplicht de volle werking van deze bepalingen te verzekeren en daarbij zo nodig, op eigen gezag, elke, zelfs latere, strijdige bepaling van de nationale wetgeving buiten toepassing te laten, zonder dat hij de voorafgaande opheffing hiervan via de wetgeving of enige andere constitutionele procedure hoeft te vragen of af te wachten (zie arrest van 24 juni 2019, Popławski, C-573/17, EU:C:2019:530, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Ten tweede blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat artikel 4, lid 1, onder a), van richtlijn 2011/96 rechtstreekse werking heeft (zie naar analogie arrest van 12 februari 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punten 63-65).

54 Gelet op een en ander moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 1, lid 4, en artikel 4, lid 1, van richtlijn 2011/96 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat die bepaalt dat de door een moedermaatschappij van haar dochteronderneming ontvangen dividenden eerst worden opgenomen in de belastinggrondslag van de moedermaatschappij, voordat zij vervolgens kunnen worden afgetrokken, waarbij deze aftrek echter niet van toepassing is op het bedrag van een in de belastinggrondslag opgenomen groepsbijdrage.

Kosten

55 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Zesde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 1, lid 4 en artikel 4, lid 1, van richtlijn 2011/96/EU van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2015/121 van de Raad van 27 januari 2015,

moeten aldus worden uitgelegd dat

zij zich verzetten tegen een regeling van een lidstaat die bepaalt dat de door een moedermaatschappij van haar dochteronderneming ontvangen dividenden eerst worden opgenomen in de belastinggrondslag van de moedermaatschappij, voordat zij vervolgens kunnen worden afgetrokken, waarbij deze aftrek echter niet van toepassing is op het bedrag van een in de belastinggrondslag opgenomen groepsbijdrage.

ondertekeningen