Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

26. oktober 2017*

»Præjudiciel forelæggelse – selskabsskat – direktiv 90/435/EØF – artikel 1, stk. 2, og artikel 4, stk. 2 – moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater – fælles beskatningsordning – moderselskabets mulighed for at fradrage skattepligtigt udbytte – nationale bestemmelser, der tilsigter at ophæve dobbeltbeskatning af datterselskabers udlodning af udbytte – ingen hensyntagen til, om renter for lån er forbundet med finansieringen af den kapitalandel, som lå til grund for udbetaling af udbytte«

I sag C-39/16,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (retten i første instans i Antwerpen, Belgien) ved afgørelse af 8. januar 2016, indgået til Domstolen den 25. januar 2016, i sagen

Argenta Spaarbank NV

mod

Belgische Staat,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, J.L. da Cruz Vilaça, Domstolens vicepræsident, A. Tizzano (refererende dommer), og dommerne E. Levits, A. Borg Barthet og M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 30. marts 2017,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Argenta Spaarbank NV ved advocaten B. De Cock og K. Van Duyse,

– den belgiske regering ved J.-C. Halleux, P. Cottin og M. Jacobs, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved W. Roels, som befuldmægtiget,

– og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 27. april 2017,

* Processprog: nederlandsk.

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 1, stk. 2, og artikel 4, stk. 2, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT 1990, L 225, s. 6).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Argenta Spaarbank NV og Belgische Staat (den belgiske stat) vedrørende lovligheden af en skatteansættelse fastsat som led i selskabsbeskatningen for regnskabsårene 2000 og 2001, som dette selskab var adressat for.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 I tredje betragtning til direktiv 90/435 anføres følgende:

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

4 I direktivets artikel 1 bestemmes følgende:

»1. Hver medlemsstat anvender dette direktiv:

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

– på overskud, som selskaber i denne medlemsstat udlodder til selskaber i andre medlemsstater, som de er datterselskaber af.

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

5 Direktivets artikel 3 har følgende ordlyd:

»1. I dette direktiv

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

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

2. Uanset stk. 1 kan medlemsstaterne:

– ved bilateral aftale erstatte kapitalandelskriteriet med stemmerettighedskriteriet

– undlade at anvende dette direktiv på selskaber i denne medlemsstat, der ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet en kapitalandel, der giver ret til betegnelsen moderselskab, eller på selskaber, i hvilke et selskab i en anden medlemsstat ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet sådan kapitalandel.«

6 Samme direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Hvis et moderselskab som selskabsdeltager fra sit datterselskab modtager udbytte, der udloddes ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, kan den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende,

– enten undlade at beskatte dette udbytte

– eller beskatte det, men give selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte, og i givet fald det kildeskattebeløb, der i medfør af undtagelsesbestemmelserne i artikel 5 er opkrævet af den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, dog højst den tilsvarende nationale skat.

2. Enhver medlemsstat bevarer imidlertid muligheden for at fastsætte, at udgifter i forbindelse med kapitalandelen og kapitaltab, der er et resultat af udlodningen af datterselskabets udbytte, ikke kan fradrages i moderselskabets skattepligtige overskud. Hvis forvaltningsudgifterne i forbindelse med kapitalandelen i dette tilfælde fastsættes til et fast beløb, kan dette faste beløb ikke overstige 5% af det udbytte, som datterselskabet udlodder.«

Belgisk ret

7 Direktiv 90/435 er blevet gennemført i belgisk ret ved lov af 23. oktober 1991 (*Belgisch Staatsblad* af 15.11.1991, s. 25619), som ændrede den gældende ordning med fradrag i den endelige skattepligtige indkomst (definitief belaste inkomsten, herefter »DBI-ordningen«).

8 Som følge af kodificeringen af indkomstskattelovgivningen i løbet af 1992 blev de relevante bestemmelser vedrørende DBI-ordningen samlet i artikel 202, 204 og 205 i indkomstskatteloven af 1992, som samordnet ved kongelig anordning af 10. april 1992 og stadfæstet ved lov af 12. juni 1992 (tillæg til *Belgisch Staatsblad* af 30.7.1992, herefter »WIB 1992«), og som gennemført ved kongelig gennemførelsesanordning til indkomstskatteloven af 1992 af 27. august 1993 (*Belgisch Staatsblad* af 13.9.1993, s. 20096).

9 I henhold til disse bestemmelser kan et selskab i sit overskud fratrække 95% af det udbytte, som det har modtaget fra sine datterselskaber som omhandlet i direktiv 90/435, i form af fradrag i den endelige skattepligtige indkomst (herefter »DBI-fradrag«).

10 Den måde, hvorpå DBI-ordningen fungerer, kan kortfattet beskrives således. Først indgår udbytte udloddet af et datterselskab i moderselskabets beskatningsgrundlag. Dernæst kan dette udbytte fratrækkes beskatningsgrundlaget, men kun for så vidt som moderselskabet i den omhandlede beskatningsperiode, efter at der er sket fradrag for andre fritagne overskud, har et overskud.

11 I denne sammenhæng indførte lov af 20. december 1995 om skattemæssige, finansielle og andre bestemmelser (*Belgisch Staatsblad* af 23.12.1995, s. 34578) artikel 198, nr. 10, i WIB 1992. Den bestemmer følgende i den for hovedsagen gældende affattelse:

»Følgende anses ikke for erhvervsmæssige omkostninger:

[…]

10. Medmindre andet følger af artikel 55 [i WIB 1992] renter op til et beløb, der svarer til det i medfør af artikel 202-204 [i WIB 1992] fradragsberettigede udbytte, som et selskab har oppebåret af aktier eller andele, som selskabet på tidspunktet for andelenes afhændelse ikke havde ejet i et sammenhængende tidsrum på mindst et år.

[Ovenstående] nr. gælder imidlertid hverken for aktier eller andele, som ejes i forbundne selskaber, eller i selskaber, hvormed der er en ejerforbindelse, selv når de har karakter af investering af likvide midler, eller for andre aktier eller andele, der er anført under værdipapirer.«

12 Artikel 202 i WIB 1992 har i den for hovedsagen gældende affattelse følgende ordlyd:

»1. Fra overskuddet i beskatningsperioden skal, for så vidt som de indgår deri, følgende ligeledes fratrækkes:

1° udbytte, bortset fra indtægter, der oppebæres i forbindelse med, at et selskab får overdraget egne aktier eller andele, eller i forbindelse med en fuldstændig eller delvis udlodning af selskabsformuen i et selskab

[…]

2. De i stk. 1, nr. 1 og 2, nævnte indtægter kan kun fradrages, såfremt det modtagende selskab på tildelingsdatoen eller udbetalingsdatoen besidder en kapitalandel i det udbetalende selskab på mindst 5%, eller hvis anskaffelsesværdi er på mindst [50 mio. belgiske francs (BEF) (ca. 1 240 000 EUR)].

Denne bestemmelse finder imidlertid ikke anvendelse på indtægter,

1° der oppebæres af de kreditinstitutter, der omhandles i artikel 56, stk. 1, […]«

13 Artikel 204 i WIB 1992 bestemmer følgende i den affattelse, der finder anvendelse på hovedsagen:

»Indkomst, som er fradragsberettiget i henhold til artikel 202, stk. 1, nr. 1, 3 og 4, anses for at indgå i overskuddet for beskatningsperioden med op til 95% af det opkrævede eller modtagne beløb, eventuelt med tillæg af forskudsskat af indtægter af kapital og værdipapirer eller fiktiv forskudsskat af kapital og værdipapirer eller, for så vidt angår de i artikel 202, stk. 1, nr. 4 og 5, nævnte indtægter, med fradrag af renter til sælger, såfremt værdipapirerne er erhvervet i beskatningsperioden.«

14 Artikel 106, stk. 5, i den kongelige gennemførelsesanordning til indkomstskatteloven af 1992 af 27. august 1993 bestemmer i den affattelse, der finder anvendelse på hovedsagen:

»Der skal afstås fra at opkræve forskudsskat af udlodninger fra et belgisk datterskab til et moderselskab i en anden medlemsstat af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab.

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

Med henblik på anvendelsen af stk. 1 og 2 forstås ved datterselskab og moderselskab datterselskaber og moderselskaber, således som defineret i direktiv [90/435].«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Argenta Spaarbank er et kreditinstitut i henhold til belgisk ret, som i regnskabsårene 1999 og 2000 (skatteårene 2000 og 2001) modtog udbytte af kapitalandele i selskaber med hjemsted i Belgien og i andre medlemsstater i Den Europæiske Union, hvilke kapitalandele den på tidspunktet for udbetalingen af dette udbytte i visse tilfælde havde ejet i mindre end et år og i andre tilfælde i mere end et år.

16 I henhold til artikel 202 og 204 i WIB 1992 i den affattelse, der finder anvendelse på hovedsagen, var Argenta Spaarbank som moderselskab berettiget til et DBI-fradrag på 95% af dette udbytte.

17 Henset til selskabets status som kreditinstitut betalte det endvidere renter i de pågældende regnskabsår på i alt 11 702 186 712 BEF (ca. 290 090 000 EUR) og 13 322 033 492 BEF (ca. 330 245 000 EUR), som blev indført i dette selskabs resultatopgørelse under rubrikken »renter og lignende udgifter«.

18 Som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, blev disse renter ikke betalt for lån optaget med henblik på at erhverve kapitalandele i et datterselskab. Disse renter vedrører derimod sparekonti, løbende konti, bundne konti og andre indlånsprodukter, som Argenta Spaarbank tilbyder sine kunder som kreditinstitut, og disse renter kunne i medfør heraf have været gjort til genstand for fradrag som erhvervsmæssige omkostninger.

19 Artikel 198, nr. 10, i WIB 1992 bestemmer imidlertid, at der ikke kan foretages fradrag for renter op til et beløb, der svarer til det i medfør af artikel 202-204 i WIB 1992 fradragsberettigede udbytte, som et moderselskab modtager af aktier eller andele, som selskabet på tidspunktet for disses afhændelse har ejet i et sammenhængende tidsrum på mindre end et år, uanset om der bestod en årsagssammenhæng mellem renterne og det udbytte, som var berettiget til DBI-fradraget.

20 Argenta Spaarbank modtog 3 059 292 BEF (ca. 75 838 EUR) i regnskabsåret 1999 (skatteåret 2000) og 11 960 419 BEF (ca. 296 490 EUR) i regnskabsåret 2000 (skatteåret 2001) i udbytte for kapitalandele, som den på tidspunktet for udbetalingen havde ejet i mindre end et år.

21 I henhold til artikel 198, nr. 10, i WIB 1992 tilsendte skattemyndighederne Argenta Spaarbank to ændrede skatteansættelser for skatteårene 2000 og 2001, hvori myndighederne anførte, at renter på henholdsvis 75 837,87 EUR og 296 491,04 EUR var tilføjet »ikke-fradragsberettigede udgifter« og derfor ikke kunne fradrages i dette moderselskabs skattepligtige overskud.

22 Ved afgørelse af 4. maj 2004 afslog den regionale direktør for Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (nationalt kontrolcenter I for selskabs- og indkomstskatteforvaltningen, Belgien) Argenta Spaarbanks klager over disse skatteansættelser.

23 Den 3. august 2004 anlagde Argenta Spaarbank søgsmål til prøvelse af denne afgørelse for den forelæggende ret, rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (retten i første instans i Antwerpen, Belgien), med påstand om annullation af disse skatteansættelser, idet selskabet bl.a. gjorde gældende, at artikel 198, nr. 10, i WIB 1992 er uforenelig med artikel 4, stk. 2, i direktiv 90/435, eftersom den sidstnævnte bestemmelse alene giver medlemsstaterne mulighed for at anse renter, som har en årsagsforbindelse med udbytte, der er berettiget til DBI-fradraget, for ikke-fradragsberettigede.

24 På denne baggrund har rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (retten i første instans i Antwerpen, Belgien) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 198, nr. 10, i [WIB 1992] i den affattelse, der var gældende i ligningsårene 2000 og 2001, i strid med artikel 4, stk. 2, i [direktiv 90/435], for så vidt som den bestemmer, at renter op til et beløb, der svarer til det i medfør af artikel 202-204 i [WIB 1992] fritagne udbytte af andele, som på tidspunktet for andelenes afhændelse ikke har været ejet i et sammenhængende tidsrum på mindst et år, ikke anses for erhvervsmæssige omkostninger, idet der ikke herved sondres mellem, om den ovennævnte rentebyrde har forbindelse med (finansieringen af) den kapitalandel, hvorfra det fritagne udbytte blev modtaget, eller om den ikke har?

2) Udgør artikel 198, nr. 10, i [WIB 1992] i den affattelse, der var gældende i ligningsårene 2000 og 2001, en bestemmelse, der har til formål at hindre svig og misbrug som omhandlet i artikel 1, stk. 2, i [direktiv 90/435], og såfremt dette er tilfældet, går artikel 198, nr. 10, i [WIB 1992] da videre, end det er nødvendigt for at hindre sådan svig og misbrug, for så vidt som den bestemmer, at renter op til et beløb, der svarer til det i medfør af artikel 202-204 fritagne udbytte af andele, som på tidspunktet for andelenes afhændelse ikke har været ejet i et sammenhængende tidsrum på mindst et år, ikke anses for erhvervsmæssige omkostninger, idet der ikke herved sondres mellem, om den ovennævnte rentebyrde har forbindelse med (finansieringen af) den kapitalandel, hvorfra det fritagne udbytte blev modtaget, eller om den ikke har?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om formaliteten

25 Den belgiske regering har bestridt, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling. Til støtte for sin formalitetsindsigelse har den belgiske regering gjort gældende, at artikel 198, nr. 10, i WIB 1992 giver de belgiske skattemyndigheder mulighed for at afvise alle renter, som et moderselskab har udbetalt i den pågældende beskatningsperiode, som ikke-fradragsberettigede omkostninger op til et beløb svarende til det udbytte, som er modtaget fra kapitalandele i et datterselskab, der har været ejet i mindre end et år, og som er berettiget til DBI-fradraget.

26 På denne baggrund har denne regering gjort gældende, at denne artikel ganske vist ligger tæt på artikel 4, stk. 2, i direktiv 90/435, idet den giver en metode til at bekæmpe misbrug, der består i at optage et lån med henblik på at udhule et moderselskabs beskatningsgrundlag ved at skabe fradragsberettigede renter ved erhvervelse af kapitalandele i datterselskaber, som giver udbytte, der ligeledes er fradragsberettiget.

27 For så vidt som artikel 198, nr. 10, i WIB 1992 indirekte ophæver fradraget i medfør af artikel 202-204 i WIB 1992 for udbytte af kortvarige kapitalandele, skal denne artikel anses for at være omfattet af artikel 3, stk. 2, i direktiv 90/435, som giver medlemsstaterne mulighed for ikke at anvende den ved dette direktiv fastsatte fradragsordning for udbytte for selskaber, »der ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet en kapitalandel, der giver ret til betegnelsen moderselskab«. Det er således denne regerings opfattelse, at den sidstnævnte bestemmelse i det tilfælde, den vedrører, medfører, at medlemsstaterne ikke har pligt til at overholde direktiv 90/435. De har således ikke alene mulighed for ikke at indrømme de i dette direktivs artikel 4, stk. 1, fastsatte fordele, men kan ligeledes anse omkostninger for ikke-fradragsberettigede i et omfang og på betingelser, som ikke svarer til det ved det nævnte direktivs artikel 4, stk. 2, fastsatte, eller benytte en bestemmelse, der tilsigter at undgå svig eller misbrug som omhandlet i samme direktivs artikel 1, stk. 2, og som går ud over, hvad der er nødvendigt for at undgå dette svig og misbrug.

28 I denne henseende vedrører artikel 198, nr. 10, i WIB 1992 en situation, som befinder sig uden for anvendelsesområdet for direktiv 90/435.

29 I denne forbindelse bemærkes, at i medfør af artikel 3, stk. 2, andet led, i direktiv 90/435 »kan« en medlemsstat uanset artikel 3, stk. 1, »undlade at anvende« dette direktiv på selskaber i denne medlemsstat, der ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet en kapitalandel, der giver ret til betegnelsen moderselskab, eller på selskaber, i hvilke et selskab i en anden medlemsstat ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet en sådan kapitalandel.

30 Det følger af selve dens ordlyd, at denne bestemmelse ikke indfører en generel undtagelse til anvendelsen af direktiv 90/435, men blot fastsætter en mulighed for medlemsstaterne, som de medlemsstater, der ønsker det, kan gennemføre i deres nationale ret. Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at direktivbestemmelser skal gennemføres ved bestemmelser, hvis bindende virkning er uomtvistelig, og som er specifikke, bestemte og klare nok til, at de er i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet (jf. dom af 15.10.2015, Kommissionen mod Tyskland, C-137/14, EU:C:2015:683, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

31 På dette punkt kan det imidlertid konstateres, at den forelæggende ret har anlagt en fortolkning af ordningen i WIB 1992 og navnlig af artikel 198, nr. 10, i WIB 1992, som er anderledes end den af den belgiske regering for Domstolen fremlagte.

32 Denne ret har således anført, at den belgiske lovgiver oprindeligt gennemførte direktiv 90/435 ved at anvende det i sin helhed på nationale moderselskaber, uden at der udtrykkeligt fastsattes en minimumsperiode for et selskabs ejerskab af aktier, som gav det betegnelsen moderselskab for det datterselskab, der var genstand for en sådan erhvervelse af en kapitalandele, og gav moderselskabet ret til fradrag for udbytte skabt af disse aktier.

33 Ifølge den forelæggende ret udøvede Kongeriget Belgien følgelig ikke den mulighed, der er indrømmet medlemsstaterne i henhold til artikel 3, stk. 2, andet led, første del, i direktiv 90/435, da det vedtog WIB 1992.

34 Derimod har den forelæggende ret, da den undersøgte forarbejderne til, genstanden for og formålet med artikel 198, nr. 10, i WIB 1992, fundet, at denne bestemmelse gennemfører artikel 4, stk. 2, i direktiv 90/435 i belgisk ret, eftersom den tilsigter at hindre nationale moderselskaber i at opnå et dobbelt skattefradrag ved gennem en ekstern, fradragsberettiget finansiering at erhverve aktier i datterselskaber, hvilke aktier skaber udbytte, som ligeledes er fradragsberettiget.

35 Følgelig er årsagen til, at artikel 198, nr. 10, i WIB 1992 ikke foreskriver nogen forbindelse mellem erhvervelsen af sådanne aktier og finansieringen af denne transaktion, den belgiske lovgivers ønske om ikke at ophæve fradraget for udbytte fra kortvarige kapitalandele ved at benytte den i artikel 3, stk. 2, andet led, første del, i direktiv 90/435 fastsatte tilladelse, men at overvinde den ud fra skattemyndighedernes synspunkt praktiske vanskelighed med konkret at vurdere forholdet mellem finansieringen af en transaktion og det erhvervede gode som led i gennemførelsen af undtagelsesbestemmelsen i direktivets artikel 4, stk. 2.

36 På grundlag af denne fortolkning af artikel 198, nr. 10, i WIB 1992 har den forelæggende ret fundet det nødvendigt med henblik på at afgøre den tvist, den er forelagt, at indgive denne anmodning om præjudiciel afgørelse.

37 Det følger af Domstolens faste praksis, at det inden for rammerne af det samarbejde, der i medfør af artikel 267 TEUF er indført mellem Domstolen og de nationale retter, udelukkende tilkommer den nationale ret, for hvilken en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, der 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, den forelægger Domstolen (dom af 22.12.2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, præmis 16, og af 21.12.2016, Vervloet m.fl., C-76/15, EU:C:2016:975, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

38 Det skal endvidere påpeges, at det ikke tilkommer Domstolen under en præjudiciel forelæggelse at udtale sig om fortolkningen af de nationale bestemmelser og afgøre, om den forelæggende rets fortolkning heraf er korrekt. Domstolen skal således i henhold til kompetencefordelingen mellem Fællesskabets retsinstanser og de nationale retter tage hensyn til de faktiske omstændigheder og de retsregler, som ifølge forelæggelsesafgørelsen er baggrunden for de præjudicielle spørgsmål (dom af 23.4.2009, Angelidaki m.fl., C-378/07 – C-380/07, EU:C:2009:250, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

39 Det følger af det ovenstående, at der med henblik på at undersøge den formalitetsindsigelse, som den belgiske regering har fremsat, alene skal henvises til den forelæggende rets fortolkning af artikel 198, nr. 10, i WIB 1992, som er beskrevet i hovedtræk i denne doms præmis 32-35.

40 I betragtning af denne fortolkning og henset til den i denne doms præmis 30 nævnte retspraksis skal det fastslås, at en bestemmelse som artikel 198, nr. 10, i WIB 1992 er omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 90/435, eftersom dens indhold ikke kan forstås således, at den direkte eller, så meget desto mere, indirekte hører under den fakultative undtagelse, der er fastsat i dette direktivs artikel 3, stk. 2, andet led, første del, således som den belgiske regering har gjort gældende.

41 Følgelig må det fastslås, at nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

Det første spørgsmål

42 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 4, stk. 2, i direktiv 90/435 er til hinder for en national bestemmelse som artikel 198, nr. 10, i WIB 1992, hvorefter renter, som et moderselskab har betalt for et lån, ikke kan fradrages i dette moderselskabs skattepligtige overskud op til et beløb, der svarer til størrelsen af det udbytte, som allerede er skattefradragsberettiget, og som modtages fra kapitalandele, som det nævnte moderselskab har ejet i datterselskaberne i en periode på mindre end et år, selv om disse renter ikke er forbundet med finansieringen af disse kapitalandele.

43 For at give et hensigtsmæssigt svar på dette spørgsmål skal der i henhold til Domstolens faste praksis ikke alene tages hensyn til affattelsen af artikel 4, stk. 2, i direktiv 90/435, men ligeledes til dette direktivs formål og ordning (jf. i denne retning dom af 3.4.2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, præmis 22, af 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, præmis 26, og af 8.3.2017, Wereldhave Belgium m.fl., C-448/15, EU:C:2017:180, præmis 24).

44 Det skal indledningsvis fastslås, at ordlyden af artikel 4, stk. 2, i direktiv 90/435 er klar og utvetydig, således at denne bestemmelse alene tillader en medlemsstat at udelukke et moderselskabs »udgifter i forbindelse med kapitalandelen« i et datterselskab fra retten til fradrag i moderselskabets skattepligtige overskud.

45 Det fremgår således af selve den nævnte bestemmelses affattelse, at den ikke tillader medlemsstaterne at udelukke en sådan fradragsret hvad angår alle renter for lån, som et moderselskab har optaget op til et beløb, der svarer til de indtægter, som skabes af selskabets kapitalandele i sine datterselskaber.

46 En sådan ordlydsfortolkning underbygges af opbygningen af direktiv 90/435 og det formål, der forfølges hermed.

47 Det bemærkes herved, at direktiv 90/435, som det fremgår af tredje betragtning hertil, har til formål ved indførelse af en fælles beskatningsordning at fjerne enhver forskelsbehandling af samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til samarbejde mellem selskaber fra samme medlemsstat og således lette sammenslutninger af selskaber på EU-plan. Dette direktiv tilsigter således 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 (dom af 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, præmis 27, og af 8.3.2017, Wereldhave Belgium m.fl., C-448/15, EU:C:2017:180, præmis 25).

48 Nævnte direktiv har således til formål ved hjælp af de mekanismer, der er fastsat i dets artikel 4, stk. 1, og artikel 5, stk. 1, at forhindre dobbeltbeskatning af det udbytte, som datterselskaber udlodder til moderselskaber, ved at undgå, at det udloddede udbytte først beskattes hos datterselskabet, og dernæst beskattes hos moderselskabet (jf. i denne retning dom af 3.4.2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, præmis 27, af 12.2.2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, præmis 29, af 1.10.2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, præmis 57, og af 8.3.2017, Wereldhave Belgium m.fl., C-448/15, EU:C:2017:180, præmis 36).

49 Hvad navnlig angår artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 fastsætter denne bestemmelse, at når et moderselskab som selskabsdeltager fra sit datterselskab modtager udbytte, skal den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, enten undlade at beskatte dette udbytte eller give dette moderselskab tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte, og i givet fald det kildeskattebeløb, der er opkrævet af den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, dog højst den tilsvarende nationale skat (dom af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 102, af 3.4.2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, præmis 25, og af 8.3.2017, Wereldhave Belgium m.fl., C-448/15, EU:C:2017:180, præmis 37).

50 Artikel 4, stk. 2, i direktiv 90/435 giver således undtagelsesvis medlemsstaterne mulighed for at fastsætte, at udgifter i forbindelse med kapitalandelen og kapitaltab, der er et resultat af udlodningen af datterselskabets udbytte, ikke kan fradrages i moderselskabets skattepligtige overskud.

51 Det skal i denne sammenhæng fremhæves, at denne bestemmelse skal fortolkes strengt og således i overensstemmelse med Domstolens faste praksis ikke kan forstås på en måde, der går videre end selve ordlyden af bestemmelsen (jf. i denne retning dom af 17.10.1996, Denkavit m.fl., C-283/94, C-291/94 og C-292/94, EU:C:1996:387, præmis 27, og af 25.9.2003, Océ van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, præmis 86).

52 Det skal endvidere fastslås, at den regel, der er fastlagt i artikel 4, stk. 2, i direktiv 90/435, ville ophæve den effektive virkning af reglen i denne artikels stk. 1, hvis den førstnævnte regel skulle fortolkes således, at den giver medlemsstaterne mulighed for at nægte fradrag i et moderselskabs skattepligtige overskud af alle udgifter til renter af lån op til et beløb, der svarer til det skattefritagne udbytte, som moderselskabet modtager fra sin kapitalandel i et datterselskab, uden at denne manglende fradragsret er begrænset til renteudgifter i forbindelse med finansieringen af en sådan kapitalandel, hvorfra dette udbytte stammer. En sådan forståelse ville nemlig give disse medlemsstater mulighed for indirekte at forhøje et moderselskabs skattepligtige indtægt, hvilket ville påvirke den skattemæssige neutralitet af fordelingen af det udbytte, som et datterselskab, der har hjemsted i en medlemsstat, udbetaler til sit moderselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat.

53 Endelig er den ordlydsfortolkning af reglen i artikel 4, stk. 2, i direktiv 90/435, som er omtalt i denne doms præmis 44 og 45, den eneste, der er forenelig med det specifikke formål med denne bestemmelse inden for rammerne af ordningen i direktiv 90/435.

54 Den mulighed, som denne bestemmelse giver medlemsstaterne, tilsigter at hindre, at moderselskabet nyder en dobbelt skattefordel, som dels følger af skattefritaget udbytte i henhold til artikel 4, stk. 1, første led, i direktiv 90/435, dels af en skattenedsættelse, som opnås ved at gøre brug af fradraget for udgifter i forbindelse med kapitaltab på kapitalandele, der er et resultat af udlodningen af nævnte udbytte (jf. i denne retning dom af 22.12.2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, præmis 42).

55 På denne baggrund skal artikel 4, stk. 2, i direktiv 90/435 nødvendigvis fortolkes således, at den alene tillader medlemsstaterne at hindre, at et moderselskab nyder den i ovenstående præmis omhandlede dobbelte skattefordel. Hvis medlemsstaterne fik mulighed for at nægte moderselskaber fradrag for renter, der ikke er knyttet til erhvervelsen af kapitalandele, der skaber udlodning af det nævnte fritagne udbytte, ville det således gå åbenbart ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål.

56 Det følger heraf, at en national bestemmelse som artikel 198, nr. 10, i WIB 1992, som fra skattefradragsretten for erhvervsmæssige udgifter eller omkostninger generelt og automatisk udelukker renter for lån, der er optaget af et moderselskab op til et beløb, som svarer til det udbytte, der er skabt af dette moderselskabs kapitalandel i et datterselskab, hvilket udbytte allerede er skattefradragsberettiget, selv om betalingen af disse renter ikke er forbundet med finansieringen af en sådan kapitalandel, ikke kan anses for at være en forenelig gennemførelse af undtagelsesordningen i artikel 4, stk. 2, i direktiv 90/435.

57 Henset til samtlige disse betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 4, stk. 2, i direktiv 90/435 skal fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse som artikel 198, nr. 10, i WIB 1992, hvorefter renter, som et moderselskab har betalt for et lån, ikke kan fradrages i dette moderselskabs skattepligtige overskud op til et beløb, der svarer til størrelsen af det udbytte, som allerede er skattefradragsberettiget, og som modtages fra kapitalandele, som det nævnte moderselskab har ejet i datterselskaberne i en periode på mindre end et år, selv om disse renter ikke er forbundet med finansieringen af disse kapitalandele.

Det andet spørgsmål

58 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 1, stk. 2, i direktiv 90/435 skal fortolkes således, at den tillader, at medlemsstaterne anvender en national bestemmelse som artikel 198, nr. 10, i WIB 1992.

59 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at artikel 1, stk. 2, i direktiv 90/435 bestemmer, at dette direktiv ikke til hinder for anvendelsen af interne bestemmelser eller overenskomster, som er nødvendige for at hindre svig og misbrug.

60 Som generaladvokaten har anført i punkt 51 i forslaget til afgørelse, afspejler artikel 1, stk. 2, i direktiv 90/435 det almindelige EU-retlige princip om forbud mod retsmisbrug (dom af 5.7.2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, præmis 38), hvorfor ingen kan påberåbe sig EU-retlige bestemmelser med henblik på at muliggøre svig eller misbrug (jf. bl.a. i denne retning dom af 21.2.2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, præmis 69, og af 28.7.2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, præmis 37).

61 Imidlertid skal det, som generaladvokaten har fremhævet i punkt 52 i forslaget til afgørelse, bemærkes, at artikel 1, stk. 2, i direktiv 90/435 udgør en princippestemmelse, hvis indhold er gentaget specifikt i andre bestemmelser i dette direktiv, bl.a. dets artikel 4, stk. 2, da den netop tilsigter at bekæmpe moderselskabers misbrug, der skyldes et dobbelt skattefradrag (jf. analogt dom af 17.10.1996, Denkavit m.fl., C-283/94, C-291/94 og C-292/94, EU:C:1996:387, præmis 31).

62 Det fremgår af besvarelsen af det første spørgsmål, at artikel 4, stk. 2, i direktiv 90/435 er til hinder for en national bestemmelse som artikel 198, nr. 10, i WIB 1992, for så vidt som den går ud over de foranstaltninger, som EU-lovgiver har fundet egnede til at undgå moderselskabers misbrug i forbindelse med muligheden for at opnå et dobbelt skattefradrag.

63 Henset til ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål besvares med, at artikel 1, stk. 2, i direktiv 90/435 skal fortolkes således, at den ikke tillader, at medlemsstaterne anvender en national bestemmelse som artikel 198, nr. 10, i WIB 1992, for så vidt som den går ud over, hvad der er nødvendigt for at undgå svig og misbrug.

Sagsomkostninger

64 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 (Femte Afdeling) for ret:

1) **Artikel 4, stk. 2, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater skal fortolkes således, at den er til hinder for en national bestemmelse som artikel 198, nr. 10, i indkomstskatteloven af 1992, som samordnet ved kongelig anordning af 10. april 1992 og stadfæstet ved lov af 12. juni 1992, hvorefter renter, som et moderselskab har betalt for et lån, ikke kan fradrages i dette moderselskabs skattepligtige overskud op til et beløb, der svarer til størrelsen af det udbytte, som allerede er skattefradragsberettiget, og som modtages fra kapitalandele, som det nævnte moderselskab har ejet i datterselskaberne i en periode på mindre end et år, selv om disse renter ikke er forbundet med finansieringen af disse kapitalandele.**

2) **Artikel 1, stk. 2, i direktiv 90/435 skal fortolkes således, at den ikke tillader, at medlemsstaterne anvender en national bestemmelse som artikel 198, nr. 10, i indkomstskatteloven af 1992, som samordnet ved kongelig anordning af 10. april 1992 og stadfæstet ved lov af 12. juni 1992, for så vidt som den går ud over, hvad der er nødvendigt for at undgå svig og misbrug.**

Underskrifter