Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 26 oktober 2017 *

”Begäran om förhandsavgörande – Bolagsskatt – Direktiv 90/435/EEG – Artiklarna 1.2 och 4.2 – Moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater – Gemensamt beskattningssystem – Möjlighet till avdrag från moderbolagets beskattningsbara vinst – Nationella bestämmelser som syftar till att undanröja dubbelbeskattningen av vinst som delas ut av dotterbolagen – Förekomsten av ett samband mellan låneräntan och finansieringen av det innehav som gav upphov till utdelningen beaktas inte”

I mål C-39/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (förstainstansdomstol i Antwerpen, Belgien) genom beslut av den 8 januari 2016, som inkom till domstolen den 25 januari 2016, i målet

Argenta Spaarbank NV

mot

Belgische Staat,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. L. da Cruz Vilaça, domstolens vice ordförande A. Tizzano (referent) samt domarna E. Levits, A. Borg Barthet och M. Berger,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 30 mars 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Argenta Spaarbank NV, genom B. De Cock, K. Van Duyse och K. Morbée, advocaten,

– Belgiens regering, genom J.-C. Halleux, P. Cottin och M. Jacobs, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av H. Pierard och M. Massart, i egenskap av sakkunniga,

– Europeiska kommissionen, genom W. Roels, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: nederländska.

och efter att den 27 april 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 1.2 och 4.2 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, 1990, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Argenta Spaarbank NV och Belgische Staat (nedan kallad belgiska staten). Målet rör rättsenligheten av ett taxeringsbeslut för detta bolag avseende bolagsskatt för beskattningsåren 2000 och 2001.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I tredje skälet i direktiv 90/435 anges följande:

”Gällande skattebestämmelser avseende förhållandet moderbolag och dotterbolag från olika medlemsstater varierar avsevärt från medlemsstat till medlemsstat och är generellt sett mindre fördelaktiga än de som är tillämpliga på moderbolag och dotterbolag i samma medlemsstat. Samverkan mellan bolag från olika medlemsstater missgynnas därigenom i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat. Det är nödvändigt att eliminera denna nackdel genom införandet av ett gemensamt system för att underlätta [koncerner på unionsnivå].”

4 I artikel 1 i direktiv 90/435 föreskrivs följande:

”1. Varje medlemsstat ska tillämpa detta direktiv

– på utdelning till bolag som är hemmahörande i denna stat från dotterbolag i andra medlemsstater,

– på utdelning från bolag som är hemmahörande i denna stat till moderbolag i andra medlemsstater.

2. Detta direktiv skall inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk.”

5 I artikel 3 i direktivet föreskrivs följande:

”1. Vid tillämpningen av detta direktiv gäller följande:

a) Status som moderbolag skall i vart fall tillskrivas varje bolag i en medlemsstat som uppfyller de villkor som anges i artikel 2 och som innehar andelar motsvarande minst 25 % av kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat vilket uppfyller samma villkor.

b) Med ’dotterbolag’ skall avses ett bolag i vilket andelar innehas enligt a.

2. Utan hinder av punkt 1 skall medlemsstaterna ha möjlighet

– att genom bilateral överenskommelse ersätta kriteriet kapitalandel med röstandel,

– att inte tillämpa detta direktiv på bolag i medlemsstaten som inte under en oavbruten period av minst två år bibehåller ett innehav som kvalificerar dem som moderbolag eller på de bolag i medlemsstaten i vilka ett bolag från en annan medlemsstat inte bibehåller ett sådant innehav under en oavbruten period av minst två år.”

6 I artikel 4.1 och 4.2 i direktivet anges följande:

”1. Då ett moderbolag i denna sin egenskap tar emot utdelning från sitt dotterbolag, skall den stat där moderbolaget är hemmahörande, såvida inte dotterbolaget har trätt i likvidation, antingen

– avstå från att beskatta sådan utdelning, eller

– beskatta den men medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget liksom i förekommande fall den källskatt som i enlighet med undantagen i artikel 5 har tagits ut av den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande, dock högst intill beloppet för motsvarande inhemska skatt.

2. Varje medlemsstat är dock bibehållen rätten att föreskriva att eventuella kostnader som avser innehavet och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget. Om de förvaltningskostnader som avser innehavet i sådant fall fastställs schablonmässigt, får detta belopp inte överstiga 5 % av den vinst som utdelats av dotterbolaget.”

Belgisk rätt

7 Direktiv 90/435 införlivades med belgisk rätt genom lag av den 23 oktober 1991 (*Belgisch Staatsblad* av den 15 november 1991, s. 25619), som ändrade det gällande systemet med definitivt beskattad inkomst (nedan kallat DBI-systemet).

8 Till följd av den kodifiering av lagstiftningen om inkomstbeskattning som skedde år 1992 sammanfördes relevanta bestämmelser om DBI-systemet i artiklarna 202, 204 och 205 i 1992 års lag om inkomstskatt, vilken samordnats genom kunglig förordning av den 10 april 1992 och bekräftats genom lag av den 12 juni 1992 (supplement till *Belgisch Staatsblad* av den 30 juli 1992) (nedan kallad CIR 1992), sådana de genomförts genom kunglig förordning om genomförande av 1992 års lag om inkomstskatt av den 27 augusti 1993 (*Belgisch Staatsblad* av den 13 september 1993, s. 20096).

9 Enligt nämnda bestämmelser får ett bolag från sitt resultat dra av 95 procent av den utdelning som det erhållit från sina dotterbolag, i den mening som avses i direktiv 90/435, såsom definitivt beskattad inkomst (nedan kallat DBI-avdrag).

10 DBI-systemet fungerar kortfattat på följande sätt: I ett första led inkluderas utdelningen från ett dotterbolag i moderbolagets beskattningsunderlag. Därefter dras denna utdelning av från beskattningsunderlaget, men bara i den mån det för den berörda beskattningsperioden kvarstår ett positivt vinstsaldo efter att övriga skattebefriade vinster dragits av.

11 I detta sammanhang infördes genom lag av den 20 december 1995 om skattebestämmelser, finansiella bestämmelser och diverse bestämmelser (*Belgisch Staatsblad* av den 23 december 1995, s. 34578) artikel 198.10 CIR 1992. I den lydelse som är tillämplig i det nationella målet anges följande:

”Följande kostnader utgör inte kostnader för intäkternas förvärvande:

…

10° Utan hinder av tillämpningen av artikel 55 [CIR 1992], ränta, till ett belopp motsvarande enligt artiklarna 202–204 [CIR 1992] avdragsgilla utdelningar som erhållits på aktier eller andelar som förvärvats av ett bolag som inte har innehaft dem under en oavbruten period på minst ett år vid tiden för överlåtelsen.

Det [föregående] stycket … gäller emellertid inte för aktier eller andelar som innehas i anknutna bolag eller i bolag med vilka ett delägarförhållande föreligger, även om dessa aktier eller andelar har karaktär av finansiell investering, och inte heller för övriga aktier eller andelar som ingår i finansiella fasta anläggningstillgångar.”

12 Artikel 202 CIR1992 har, i den version som gäller i det nationella målet, följande lydelse:

”1 § Från vinst som hänför sig till den period beskattningen avser medges, i förekommande fall, även avdrag för:

1 utdelningar, med undantag av inkomst som erhållits i samband med överlåtelse till ett bolag av dess egna aktier eller andelar eller i samband med hel eller delvis uppdelning av tillgångarna i ett bolag,

…

2 § De inkomster som avses i 1.1 § och 1.2 § är endast avdragsgilla om det bolag som uppbär dem innehar en andel i det utdelande bolagets aktiekapital uppgående till minst 5 procent eller har ett investeringsvärde som uppgår till minst [50 miljoner belgiska francs (BEF) (cirka 1 240 000 euro)], när utdelningen tillerkändes eller betalades ut.

Detta villkor är dock inte tillämpligt på inkomster

1 som erhållits från sådana kreditinstitut som anges i artikel 56.1 …”

13 Artikel 204 CIR 1992 har, i den version som gäller i det nationella målet, följande lydelse:

”De inkomster som är avdragsgilla enligt artikel 202.1.1, 202.1.3 och 202.1.4 anses ingå i vinsten för den period som beskattningen avser med 95 procent av det belopp som inkasserats eller uppburits, eventuellt ökat med faktisk eller fiktiv förskottsvis uttagen skatt eller, med avseende på de i artikel 202.1.4 och 202.1.5 nämnda inkomsterna, minskat med den ränta som betalats till säljaren om värdepapperen har förvärvats under den period som beskattningen avser.”

14 Artikel 106.5 i den kungliga förordningen om genomförande av 1992 års inkomstskattelag av den 27 augusti 1993, i den version som gäller i det nationella målet, föreskrivs följande:

”Någon förskottsskatt på utdelningar från ett belgiskt dotterbolag till ett moderbolag i en annan medlemsstat i Europeiska ekonomiska gemenskapen ska inte tas ut.

Undantaget från förskottsskatt gäller endast om moderbolagets aktieinnehav, som ligger till grund för utdelningen, inte utgör minst 25 procent av dotterbolaget och minimiinnehavet på 25 procent inte har bibehållits eller kommer att bibehållas under en oavbruten period av minst ett år.

För tillämpningen av första och andra stycket avses med dotterbolag och moderbolag, dotterbolag och moderbolag enligt definitionen i [direktiv 90/435].”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 Argenta Spaarbank är ett kreditinstitut som är auktoriserat enligt belgisk rätt. Under räkenskapsåren 1999 och 2000 (taxeringsår 2000 och 2001) erhöll det utdelning på innehav i bolag hemmahörande i Belgien och i andra medlemsstater i Europeiska unionen. Vid tidpunkten för utbetalningen av utdelningen hade innehaven i vissa fall innehafts under kortare tid än ett år och i andra fall mer än ett år.

16 I enlighet med artiklarna 202 och 204 CIR 1992, i den version som gäller i det nationella målet, hade Argenta Spaarbank – som moderbolag – utnyttjat DBI-avdraget motsvarande 95 procent av dessa utdelningar.

17 Med hänsyn till Argenta Spaarbanks ställning som kreditinstitut betalade banken under de aktuella räkenskapsåren dessutom ränta uppgående till 11 702 186 712 BEF (cirka 290 090 000 euro) och 13 322 033 492 BEF (cirka 330 245 000 euro), vilka belopp redovisats i resultaträkningen för banken under rubriken ”Ränta och liknande kostnader”.

18 Som framgår av begäran om förhandsavgörande, har dessa räntor inte betalats för lån som ingåtts för att förvärva aktier i ett dotterbolag. Räntorna hänför sig däremot till sparkonton, löpande konton, fasträntekonton och andra investeringsprodukter som Argenta Spaarbank som kreditinstitut tillhandahåller sina kunder och som därmed hade kunnat dras av som kostnader för intäkternas förvärvande.

19 I artikel 198.10 CIR 1992 föreskrivs att avdrag inte får göras för ränta som betalats upp till ett belopp motsvarande de enligt artiklarna 202–204 CIR 1992 avdragsgilla utdelningarna på aktier eller andelar som förvärvats av moderbolaget och som innehafts under en oavbruten period på minst ett år vid tiden för överlåtelsen, och detta oavsett om det föreligger något orsakssamband mellan räntan och den utdelning för vilken DBI-avdrag gjorts.

20 Argenta Spaarbank erhöll utdelningar på 3 059 292 BEF (cirka 75 838 euro) under räkenskapsåret 1999 (taxeringsåret 2000) och 11 960 419 BEF (cirka 296 490 euro) under räkenskapsåret 2000 (taxeringsåret 2001) från innehav som banken haft under kortare tid än ett år vid tidpunkten för utdelningarna.

21 I enlighet med artikel 198.10 CIR 1992 riktade skattemyndigheterna således två ändringsbeslut till Argenta Spaarbank för taxeringsåren 2000 och 2001 och angav att räntebeloppen på 75 837,87 euro respektive 296 491,04 euro hade lagts till under ”icke avdragsgilla kostnader” och därför inte kunde dras av från moderbolagets beskattningsbara vinst.

22 Genom beslut av den 4 maj 2004 avslog den regionala chefen för Nationale Controlecentrum I van de administratie voor de ondernemings- en inkomensfiscaliteit (det nationella centret för kontroll I inom förvaltningen för företagsbeskattning och inkomstbeskattning, Belgien) de klagomål som Argenta Spaarbank hade ingett mot dessa taxeringsbeslut.

23 Argenta Spaarbank överklagade den 3 augusti 2004 detta beslut till den hänskjutande domstolen, Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (förstainstansrätten i Antwerpen, Belgien), för att få dessa taxeringsbeslut ogiltigförklarade. Banken gjorde därvid bland annat gällande att artikel 198.10 CIR 1992 är oförenlig med artikel 4.2 i direktiv 90/435, eftersom denna bestämmelse enligt banken endast tillåter medlemsstaterna att betrakta sådan ränta som icke-avdragsgill vilken har ett orsakssamband med utdelningar för vilka DBI-avdrag gjorts.

24 Mot denna bakgrund beslutade Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (förstainstansrätten i Antwerpen) att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Strider artikel 198.10 [CIR 1992], i den lydelse som var tillämplig för taxeringsåren 2000 och 2001, mot artikel 4.2 i [direktiv 90/435], genom att det där fastställs att räntan inte betraktas som en kostnad för intäkternas förvärvande upp till ett belopp motsvarande de enligt artiklarna 202–204 [CIR 1992] avdragsgilla utdelningar som erhållits på aktier eller andelar som förvärvats av ett bolag som inte har innehaft dem under en oavbruten period på minst ett år vid tiden för överlåtelsen, varvid ingen åtskillnad görs beroende på om nämnda räntekostnader avser (finansieringen av) det aktieinnehav som gav upphov till den avdragsgilla utdelningen eller inte?

2) Utgör artikel 198.10 [CIR 1992], i den lydelse som var tillämplig för taxeringsåren 2000 och 2001, en bestämmelse för förebyggande av sådant bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk i den mening som avses i artikel 1.2 [i direktiv 90/435], och om så är fallet, går artikel 198.10 [CIR 1992] då längre än vad som är nödvändigt för att förebygga sådant bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk, genom att det där fastställs att räntan inte betraktas som en kostnad för intäkternas förvärvande upp till ett belopp motsvarande de enligt artiklarna 202–204 [CIR 1992] avdragsgilla utdelningar som erhållits på aktier som förvärvats av ett bolag som inte har innehaft dem under en oavbruten period på minst ett år vid tiden för överlåtelsen, varvid ingen åtskillnad görs i förhållande till om nämnda räntekostnader avser (finansieringen av) det aktieinnehav som gav upphov till den avdragsgilla utdelningen eller inte?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Upptagande till sakprövning

25 Den belgiska regeringen har hävdat att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till sakprövning. Till stöd för denna invändning om rättegångshinder har den belgiska regeringen påpekat att artikel 198.10 CIR 1992 ger skattemyndigheten rätt att såsom icke-avdragsgilla kostnader betrakta all ränta som betalas av ett moderbolag under det relevanta taxeringsåret upp till det belopp som motsvarar de utdelningar som erhållits från aktieinnehav i ett dotterbolag som innehafts i mindre än ett år och som utnyttjats för ett DBI-avdrag.

26 Mot denna bakgrund har den belgiska regeringen gjort gällande att denna artikel visserligen står artikel 4.2 i direktiv 90/435 nära, eftersom den utgör ett sätt att bekämpa missbruk i form av lån som tas upp för att minska moderbolagets beskattningsunderlag genom att det skapas avdragsgilla räntor vid förvärv av innehav i dotterbolag, vilka betalar utdelningar som också är avdragsgilla.

27 I den mån artikel 198.10 CIR 1992 har den indirekta effekten att neutralisera avdrag enligt artiklarna 202–204 CIR 1992 för utdelningar från kortfristiga innehav, bör denna artikel emellertid anses omfattas av artikel 3.2 i direktiv 90/435. Enligt denna bestämmelse har medlemsstaterna möjlighet att inte tillämpa det system för avdrag för utdelning som fastställs genom direktivet till förmån för bolag ”som inte under en oavbruten period av minst två år bibehåller ett innehav som kvalificerar dem som moderbolag”. Enligt den belgiska regeringen är följden av bestämmelsen att medlemsstaterna, under de angivna omständigheterna, inte är skyldiga att följa direktiv 90/435. Det är således inte bara möjligt för medlemsstaterna att inte bevilja de fördelar som fastställs i artikel 4.1 i direktivet, utan de kan även anse sådana kostnader icke-avdragsgilla i den del och under sådana omständigheter som inte överensstämmer med vad som anges i artikel 4.2 i direktivet, eller till och med tillämpa en bestämmelse som syftar till att förhindra bedrägeri eller missbruk i den mening som avses i artikel 1.2 i samma direktiv, och som därvid går utöver vad som är nödvändigt för att förhindra bedrägeri eller missbruk.

28 Artikel 198.10 CIR 1992 avser således en situation som ligger utanför tillämpningsområdet för direktiv 90/435.

29 Domstolen påpekar härvid att enligt artikel 3.2 andra strecksatsen i direktivet har medlemsstaterna, med undantag av vad som föreskrivs i punkt 1, ”möjlighet att inte tillämpa” detta direktiv på bolag i medlemsstaten som inte under en oavbruten period av minst två år bibehåller ett innehav som kvalificerar dem som moderbolag eller på de bolag i medlemsstaten i vilka ett bolag från en annan medlemsstat inte bibehåller ett sådant innehav under en oavbruten period av minst två år.

30 Det framgår redan av dess lydelse att denna bestämmelse inte innebär ett generellt undantag från tillämpningen av direktiv 90/435, utan att den endast ger medlemsstaterna en möjlighet, som det ankommer på de stater som vill använda sig av denna möjlighet att genomföra i nationell lagstiftning. I detta hänseende erinras om att enligt domstolens fasta praxis måste bestämmelserna i ett direktiv genomföras med obestridligt bindande verkan samt på ett sådant tillräckligt tydligt, precist och klart sätt att kravet på rättssäkerhet uppfylls (se dom av den 15 oktober 2015, kommissionen/Tyskland, C-137/14, EU:C:2015:683, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

31 Det ska härvid konstateras att den hänskjutande domstolen har lämnat en annan tolkning av systemet i CIR 1992, särskilt av artikel 198.10, än den som den belgiska regeringen har lagt fram för domstolen.

32 Den hänskjutande domstolen har framhållit att den belgiska lagstiftaren ursprungligen införlivade direktiv 90/435 med nationell lagstiftning genom att tillämpa direktivet i sin helhet på nationella moderbolag utan att uttryckligen kräva att ett bolag skulle inneha aktier under en minimiperiod när aktieinnehavet innebar att bolaget fick ställning som moderbolag i förhållande till det dotterbolaget som innehavet avser, och att lagstiftaren tillät att avdrag gjordes för de utdelningar som betalades på dessa aktier.

33 Enligt den hänskjutande domstolen tillämpade Konungariket Belgien således inte den möjlighet som erbjuds medlemsstaterna enligt artikel 3.2 andra strecksatsen i direktiv 90/435 när CIR 1992 antogs.

34 Den hänskjutande domstolen anser emellertid att det framgår av en noggrann analys av förarbetena, syftet och målet med artikel 198.10 CIR 1992 att den bestämmelsen utgör ett genomförande av artikel 4.2 i direktiv 90/435 i belgisk lagstiftning, eftersom den syftar till att hindra nationella moderbolag från att göra dubbla skatteavdrag genom en avdragsgill extern finansiering av aktier i dotterbolag, vilka betalar utdelningar som också är avdragsgilla.

35 Anledningen till att artikel 198.10 CIR 1992 inte gör någon koppling mellan förvärvet av sådana aktier och finansieringen av denna transaktion beror följaktligen på den belgiska lagstiftarens önskan att inte neutralisera avdrag för utdelningar från kortfristiga innehav, genom att använda den möjlighet som ges i första delen av andra strecksatsen i artikel 3.2 i direktiv 90/435. Lagstiftaren önskar dock i samband med genomförandet av undantagsregeln i artikel 4.2 i det direktivet undanröja svårigheten för skattemyndigheten att ur praktisk synvinkel i det konkreta fallet kontrollera förhållandet mellan finansieringen av en transaktion och den förvärvade tillgången.

36 Det var på grundval av denna tolkning av artikel 198.10 CIR 1992 som den hänskjutande domstolen bedömde att det var nödvändigt att inkomma med förevarande begäran om förhandsavgörande i syfte att lösa den vid denna domstol anhängiggjorda tvisten.

37 Av domstolens fasta praxis följer att det vid det samarbete mellan domstolen och de nationella domstolarna som har inrättats genom artikel 267 EG uteslutande ankommer på den nationella domstolen, vid vilken målet anhängiggjorts och vilken har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är

nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen (dom av den 22 december 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, punkt 16, och dom av den 21 december 2016, Vervloet m.fl., C-76/15, EU:C:2016:975, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

38 Det ska i detta sammanhang erinras om att det inte ankommer på domstolen att i ett mål om förhandsavgörande uttala sig om tolkningen av nationella bestämmelser eller att avgöra om den hänskjutande domstolens tolkning av dessa är korrekt. Det ankommer nämligen på domstolen, i enlighet med fördelningen av behörighet mellan unionsdomstolen och de nationella domstolarna, att beakta den faktiska och rättsliga bakgrunden till tolkningsfrågorna, såsom den angetts i beslutet om hänskjutande (dom av den 23 april 2009, Angelidaki m.fl., C-378/07–C-380/07, EU:C:2009:250, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

39 Av det ovan anförda följer att EU-domstolen, för att bedöma den invändning om rättegångshinder som åberopats av den belgiska regeringen, endast hänvisar till den hänskjutande domstolens tolkning av artikel 198.10 CIR 1992, vilken i huvudsak återges ovan i punkterna 32–35.

40 Med hänsyn till denna tolkning och med beaktande av den rättspraxis som anges ovan i punkt 30, konstaterar domstolen att en bestämmelse som artikel 198.10 CIR 1992 omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 90/435, eftersom dess innehåll, vare sig direkt eller ännu mindre indirekt, kan anses omfattas av det fakultativa undantaget i artikel 3.2 första delen av den andra strecksatsen i direktivet, såsom den belgiska regeringen har påstått.

41 Domstolen finner följaktligen att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

Den första frågan

42 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 4.2 i direktiv 90/435 utgör hinder mot en nationell bestämmelse, såsom artikel 198.10 CIR1992, enligt vilken den ränta som ett moderbolag betalar på ett lån inte får dras av från moderbolagets beskattningsbara vinst upp till ett belopp som motsvarar utdelning – vilken också är skattemässigt avdragsgill – från moderbolagets aktieinnehav i dotterbolag som innehafts i mindre än ett år, trots att räntan inte hänför sig till finansieringen av sådana innehav.

43 För att besvara denna fråga är det enligt domstolens fasta praxis nödvändigt att beakta ordalydelsen i artikel 4.2 i direktiv 90/435, liksom målen och systematiken i direktiv 90/435 (se dom av den 3 april 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, punkt 22, dom av den 1 oktober 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punkt 26, och dom av den 8 mars 2017, Wereldhave Belgium m.fl., C-448/15, EU:C:2017:180, punkt 24).

44 Det ska inledningsvis konstateras att ordalydelsen i artikel 4.2 i direktiv 90/435 är tydlig och entydig, varvid det framgår att bestämmelsen endast tillåter en medlemsstat att utesluta avdragsrätt enbart såvitt avser ett moderbolags möjlighet att från sin beskattningsbara vinst göra avdrag för ”kostnader som avser [aktie]innehavet” i ett dotterbolag.

45 Det framgår även av bestämmelsens ordalydelse att medlemsstaterna inte får utesluta en sådan avdragsrätt när det gäller ränta på lån som ett moderbolag tecknat upp till ett belopp som motsvarar utdelningar från innehav i dotterbolag.

46 En sådan tolkning stöds av systematiken i direktiv 90/435 och det syfte som eftersträvas med direktivet.

47 I det avseendet erinrar domstolen om att det av bland annat tredje skälet i direktiv 90/435 framgår att syftet med direktivet är att genom ett gemensamt system avskaffa alla nackdelar för samarbete mellan bolag som är hemmahörande i olika medlemsstater, jämfört med samarbete mellan bolag som är hemmahörande i en och samma medlemsstat, och att därigenom underlätta koncernbildning inom Europeiska unionen. Detta direktiv syftar således till att säkerställa skattemässig neutralitet när det gäller vinstutdelning från ett dotterbolag i en medlemsstat till dess moderbolag i en annan medlemsstat (dom av den 1 oktober 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punkt 27, och dom av den 8 mars 2017, Wereldhave Belgium m.fl., C-448/15, EU:C:2017:180, punkt 25).

48 Syftet med direktivet är således att förhindra dubbelbeskattning av vinst som delas ut av dotterbolag till moderföretag genom de mekanismer som föreskrivs i direktivets artikel 4.1 och 5.1, vilket säkerställer att utdelad vinst inte beskattas en gång på dotterbolagsnivå och ytterligare en gång på moderbolagsnivå (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 april 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, punkt 27, dom av den 12 februari 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punkt 29, dom av den 1 oktober 2009, Gaz de France – Berliner Investissement, C-247/08, EU:C:2009:600, punkt 57, och dom av den 8 mars 2017, Wereldhave Belgium m.fl., C-448/15, EU:C:2017:180, punkt 36).

49 När det särskilt gäller artikel 4.1 i direktiv 90/435 föreskrivs däri att då ett moderbolag i denna sin egenskap tar emot utdelning från sitt dotterbolag, ska den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande antingen avstå från att beskatta sådan utdelning, eller ge detta moderbolag rätt att från den skatt som det har att betala avräkna den skatt för dotterbolaget som belöper på denna vinst och, i förekommande fall, även den källskatt som innehållits av den medlemsstat där dotterbolaget har sitt hemvist, upp till beloppet för den motsvarande nationella skatt som ska betalas (dom av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 102, dom av den 3 april 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, EU:C:2008:195, punkt 25, och dom av den 8 mars 2017, Wereldhave Belgium m.fl., C-448/15, EU:C:2017:180, punkt 37).

50 Det är således endast undantagsvis som varje medlemsstat enligt artikel 4.2 i direktiv 90/435 bibehåller rätten att föreskriva att eventuella kostnader som avser innehavet och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget.

51 Det ska i detta sammanhang framhållas att bestämmelsen måste tolkas strikt och därför, enligt domstolens fasta rättspraxis, inte får tolkas utöver dess faktiska ordalydelse (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 1996, Denkavit m.fl., C-283/94, C-291/94 och C-292/94, EU:C:1996:387, punkt 27, och dom av den 25 september 2003, Océ Van der Grinten, C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 86).

52 Det ska vidare konstateras att den regel som fastställs i artikel 4.2 i direktiv 90/435 skulle upphäva den ändamålsenliga verkan av regeln i artikel 4.1 i det direktivet, om den första regeln tolkades så, att medlemsstaterna får förhindra avdrag från ett moderbolags beskattningsbara vinst avseende alla räntekostnader på lån upp till ett belopp som motsvarar det skattebefriade utdelningsbelopp som moderbolaget erhåller från sitt aktieinnehav i ett dotterbolag, och utan att denna begränsade avdragsmöjlighet endast avser räntekostnader som hänför sig till finansieringen av det innehav som ger rätt till dessa utdelningar. En sådan tolkning skulle nämligen göra det möjligt för medlemsstaterna att indirekt öka ett moderbolags beskattningsbara vinst och därigenom påverka den skattemässiga neutraliteten när det gäller utdelningar som ett dotterbolag i en medlemsstat betalar till ett moderbolag etablerat i en annan medlemsstat.

53 Slutligen är det enbart en sådan bokstavlig tolkning av regeln i artikel 4.2 i direktiv 90/435 som gjorts i punkterna 44 och 45, som är förenlig med det specifika mål som eftersträvas med denna bestämmelse inom ramen för systemet i direktiv 90/435.

54 Den möjlighet som denna bestämmelse erbjuder medlemsstaterna syftar nämligen till att förhindra att ett moderbolag erhåller en dubbel skattemässig fördel i form av dels en skattebefriad vinst enligt artikel 4.1 första strecksatsen i direktiv 90/435, dels en skattelättnad genom avdrag för kostnader som hänför sig till förluster på innehavet till följd av utdelningen av sådana vinster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, EU:C:2008:758, punkt 42).

55 Ur denna synvinkel måste artikel 4.2 i direktiv 90/435 tolkas så, att medlemsstaterna endast får förhindra att ett moderbolag utnyttjar den dubbla skattemässiga fördel som avses i ovanstående punkt. Om medlemsstaterna tilläts att hindra moderbolag från att göra avdrag för ränta som inte är kopplad till förvärv av innehav som medför utdelning av nämnda skattebefriade vinst, skulle detta nämligen uppenbart gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ett sådant mål.

56 Härav följer att en sådan nationell bestämmelse som artikel 198.10 i CIR1992 inte kan anses utgöra ett korrekt genomförande av undantagsregeln i artikel 4.2 i direktiv 90/435, då den nationella bestämmelsen generellt och automatiskt utesluter skatteavdrag i form av kostnader för intäkternas förvärvande vad avser ränta på lån som tagits av ett moderbolag upp till ett belopp som motsvarar utdelning – vilken också är skattemässigt avdragsgill – från moderbolagets aktieinnehav i ett dotterbolag, trots att betalningen av räntan inte avser finansieringen av förvärvet av nämnda innehav.

57 Mot bakgrund av det ovanstående ska den första frågan besvaras på följande sätt. Artikel 4.2 i direktiv 90/435 ska tolkas så, att den utgör hinder mot en nationell bestämmelse, såsom artikel 198.10 CIR1992, enligt vilken den ränta som ett moderbolag betalar på ett lån inte får dras av från dess beskattningsbara vinst upp till ett belopp som motsvarar utdelning – vilken också är skattemässigt avdragsgill – från moderbolagets aktieinnehav i dotterbolag som innehafts i mindre än ett år, trots att räntan inte hänför sig till finansieringen av sådana innehav.

Den andra frågan

58 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 1.2 i direktiv 90/435 ska tolkas så, att den tillåter medlemsstaterna att tillämpa en nationell bestämmelse såsom artikel 198.10 CIR1992.

59 I artikel 1.2 i direktiv 90/435 föreskrivs att direktivet inte ska hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för att förebygga bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk.

60 Som generaladvokaten påpekar i punkt 51 i sitt förslag till avgörande, återspeglar artikel 1.2 i direktiv 90/435 den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk (se dom av den 5 juli 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, punkt 38), vilket innebär att unionslagstiftningen inte får åberopas på ett sätt som kan utgöra missbruk eller bedrägeri (se bland annat för ett liknande resonemang, dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl., C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 69, och dom av den 28 juli 2016, Kratzer, C-423/15, EU:C:2016:604, punkt 37).

61 Domstolen påpekar emellertid, i likhet med vad generaladvokaten anfört i punkt 52 i sitt förslag till avgörande, att artikel 1.2 i direktiv 90/435 är en principbestämmelse vars innehåll återkommer mer i detalj i andra bestämmelser i direktivet, bland annat i artikel 4.2, eftersom den specifikt syftar till att förhindra missbruk i form av att moderbolag tillämpar ett dubbelt skatteavdrag (se, analogt, dom av den 17 oktober 1996, Denkavit m.fl., C-283/94, C-291/94 och C-292/94, EU:C:1996:387, punkt 31).

62 Det framgår av svaret på den första frågan att artikel 4.2 i direktiv 90/435 utgör hinder för en nationell bestämmelse, såsom artikel 198.10 CIR 1992, eftersom den går utöver de åtgärder som unionslagstiftaren ansett vara lämpliga för att förhindra att moderbolag missbrukar möjligheten till dubbelt skatteavdrag.

63 Med hänsyn till ovanstående ska den andra frågan besvaras på följande sätt. Artikel 1.2 i direktiv 90/435 ska tolkas så, att den inte tillåter medlemsstaterna att tillämpa en sådan nationell bestämmelse som artikel 198.10 CIR 1992, i den mån som den går utöver vad som är nödvändigt för att förhindra bedrägerier och missbruk.

Rättegångskostnader

64 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

1) **Artikel 4.2 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater utgör hinder mot en nationell bestämmelse, såsom artikel 198.10 i 1992 års lag om inkomstskatt, vilken samordnats genom kunglig förordning av den 10 april 1992 och bekräftats genom lag av den 12 juni 1992, sådana de genomförts genom kunglig förordning om genomförande av 1992 års lag om inkomstskatt, enligt vilken den ränta som ett moderbolag betalar på ett lån inte får dras av från dess beskattningsbara vinst upp till ett belopp som motsvarar utdelning – vilken också är skattemässigt avdragsgill – från moderbolagets aktieinnehav i dotterbolag som innehafts i mindre än ett år, trots att räntan inte hänför sig till finansieringen av sådana innehav.**

2) **Artikel 1.2 i direktiv 90/435 ska tolkas så, att den inte tillåter medlemsstaterna att tillämpa en sådan nationell bestämmelse som artikel 198.10 i 1992 års lag om inkomstskatt, vilken samordnats genom kunglig förordning av den 10 april 1992 och bekräftats genom lag av den 12 juni 1992, i den mån som den går utöver vad som är nödvändigt för att förhindra bedrägerier och missbruk.**

Underskrifter