BESCHIKKING VAN HET HOF (Vijfde kamer)

4 juni 2009 *

In de gevoegde zaken C-439/07 en C-499/07,

betreffende verzoeken om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het Hof van Beroep te Brussel (België) (C-439/07) en door de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (België) (C-499/07) bij beslissingen van 13 september en 5 november 2007, ingekomen bij het Hof op 24 september respectievelijk 16 november 2007, in de procedures

Belgische Staat (C-439/07)

tegen

KBC Bank NV,

en

* Procestaal: Nederlands.

Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (C-499/07)

tegen

Belgische Staat,

geeft

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: M. Ilešič, kamerpresident, A. Borg Barthet en E. Levits (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: V. Trstenjak,
griffier: R. Grass,

gelet op het besluit van het Hof om uitspraak te doen bij met redenen omklede beschikking overeenkomstig artikel 104, lid 3, eerste alinea, van zijn Reglement voor de procesvoering,

de advocaat-generaal gehoord,

de navolgende

Beschikking

1 De verzoeken om een prejudiciële beslissing betreffen de uitlegging van artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB L 225, blz. 6), alsmede van de artikelen 43 EG en 56 EG.

2 Deze verzoeken zijn ingediend in het kader van gedingen tussen de Belgische Staat en KBC Bank NV (hierna: „KBC") (C-439/07) en Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (hierna: „BRB") en de Belgische Staat (C-499/07) over de bepaling van hun belastbare resultaat in de vennootschapsbelasting voor de aanslagjaren 2000 en 2001, wat KBC betreft, alsmede voor 2003 en 2004, wat BRB betreft.

Rechtskader

Gemeenschapsregeling

3 Volgens de derde overweging van de considerans van richtlijn 90/435 beoogt deze richtlijn inzonderheid de fiscale nadelen op te heffen die groepen van vennootschappen uit verschillende lidstaten ondervinden ten opzichte van groepen van vennootschappen uit dezelfde lidstaat.

4 Overeenkomstig artikel 3, lid 1, sub a, van richtlijn 90/435 wordt de hoedanigheid van moedervennootschap ten minste toegekend aan iedere vennootschap van een lidstaat die aan de voorwaarden van artikel 2 van deze richtlijn voldoet en die een deelneming van ten minste 25 % bezit in het kapitaal van een vennootschap uit een andere lidstaat die aan dezelfde voorwaarden voldoet.

5 Artikel 4, leden 1 en 2, van deze richtlijn luidt als volgt:

„1. Wanneer een moedermaatschappij als deelgerechtigde van haar dochteronderneming uitgekeerde winst ontvangt, anders dan bij de liquidatie van de dochteronderneming, moet de lidstaat van de moedermaatschappij:

— ofwel zich onthouden van het belasten van deze winst;

— ofwel de winst belasten, maar in dat geval de moedermaatschappij toestaan dat gedeelte van de belasting van de dochteronderneming dat op deze winst betrekking heeft van haar eigen belasting af te trekken en, in voorkomend geval, het bedrag dat, ingevolge de uitzonderingsbepalingen van artikel 5, door de lidstaat waar de dochteronderneming gevestigd is aan de bron is ingehouden, zulks binnen de grenzen van het bedrag van de overeenstemmende nationale belasting.

2. Iedere lidstaat blijft evenwel bevoegd om te bepalen dat lasten die betrekking hebben op de deelneming en waardeverminderingen die voortvloeien uit de uitkering van de winst van de dochteronderneming, niet aftrekbaar zijn van de belastbare winst van de moedermaatschappij. Indien in dit geval de kosten van beheer met betrekking tot de

deelneming forfaitair worden vastgesteld, mag het forfaitaire bedrag niet meer dan 5 % bedragen van de door de dochteronderneming uitgekeerde winst."

Nationale regeling

6 Richtlijn 90/435 is in Belgisch recht omgezet bij wet van 23 oktober 1991 (*Belgisch Staatsblad*, 15 november 1991, blz. 25619), waarbij de bestaande regeling van definitief belaste inkomsten (hierna: „DBI-stelsel") is gewijzigd en het bedrag van de ontvangen dividenden dat van de belastinggrondslag van de moedervennootschap kunnen worden afgetrokken, is vastgesteld op 95 %.

7 Bij de codificatie in 1992 zijn de relevante bepalingen van het DBI-stelsel samengebracht in de artikelen 202, 204 en 205 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, gecoördineerd bij koninklijk besluit van 10 april 1992 en bekrachtigd bij wet van 12 juni 1992 (bijvoegsel bij het *Belgisch Staatsblad*, 30 juli 1992; hierna: „WIB 1992"), zoals uitgevoerd bij het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (*Belgisch Staatsblad*, 13 september 1993; hierna: „KB/WIB 1992").

8 Volgens deze bepalingen kan een vennootschap 95 % van de dividenden die zij van haar dochterondernemingen in de zin van richtlijn 90/435 heeft ontvangen, van haar resultaat aftrekken als definitief belaste inkomsten (hierna: „DBI-aftrek").

9 Kort gezegd werkt het DBI-stelsel als volgt. Eerst moeten de door een dochteronderneming uitgekeerde dividenden in de belastinggrondslag van de moedervennootschap worden opgenomen. Vervolgens worden deze dividenden van deze belastinggrondslag

afgetrokken, doch enkel voor zover er voor het betrokken belastbare tijdperk na aftrek van de andere vrijgestelde winsten een positief winstsaldo overblijft.

10 Aldus bepaalt artikel 202 WIB 1992:

„§ 1. Van de winst van het belastbare tijdperk worden mede afgetrokken, in zover zij erin voorkomen:

1° dividenden met uitzondering van inkomsten die zijn verkregen naar aanleiding van de afstand aan een vennootschap van haar eigen aandelen of naar aanleiding van de gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen van een vennootschap;

[…]

§ 2. De in § 1, 1° […] vermelde inkomsten zijn slechts aftrekbaar in zoverre op de datum van toekenning of betaalbaarstelling van deze inkomsten, de vennootschap die de inkomsten verkrijgt in het kapitaal van de vennootschap die ze uitkeert, een deelneming bezit van ten minste 5 [%] of met een aanschaffingswaarde van ten minste 1 200 000 [EUR].”

11 Artikel 204, eerste alinea, WIB 1992 bepaalt:

„De ingevolge artikel 202, § 1, 1°, […] aftrekbare inkomsten worden geacht in de winst van het belastbare tijdperk voor te komen tot 95 [%] van het geïnde of verkregen bedrag eventueel vermeerderd met de roerende voorheffing of de fictieve roerende voorheffing […].”

12 Artikel 205, § 2, WIB 1992 bepaalt:

„De aftrek ingevolge artikel 202 wordt beperkt tot het bedrag van de winst van het belastbare tijdperk dat overblijft na toepassing van artikel 199, verminderd met:

1° de niet als beroepskosten aftrekbare giften, met uitzondering van de giften die in toepassing van de artikelen 199 en 200 van de winst worden afgetrokken;

[…]

8° de taksen als bedoeld in artikel 198, eerste lid, 4°, 8° en 9°.”

13 Artikel 77 KB/WIB 1992 luidt als volgt:

„De in de artikelen 202 tot [en met] 205 van het [WIB] 1992 omschreven bedragen die als definitief belaste inkomsten […] aftrekbaar zijn, worden, tot het bedrag van de restwinst na toepassing van artikel 76 afgetrokken; die aftrek gebeurt met inachtneming van de oorsprong van de winst en bij voorrang van de winst waarin die bedragen voorkomen."

Hoofdgedingen en prejudiciële vragen

Zaak C-439/07

14 KBC, een vennootschap met zetel in België, heeft voor aanslagjaar 2000 een totaalbedrag van 261 571 848,56 EUR aan dividenden ontvangen op haar deelnemingen in vennootschappen die zijn gevestigd in België, in andere lidstaten en in Zwitserland. Volgens KBC is voor een dividendbedrag van 254 225 662,61 EUR voldaan aan de in de artikelen 202 en 203 WIB 1992 gestelde voorwaarden voor aftrekbaarheid en kan op dit bedrag het DBI-stelsel worden toegepast. Dit bedrag omvat dividenden ontvangen van dochterondernemingen van KBC die gevestigd zijn in België (157 024 873,74 EUR), in andere lidstaten (96 887 457,38 EUR) en in Zwitserland (313 331,49 EUR).

15 KBC was van mening dat krachtens artikel 204 WIB 1992 een bedrag van 241 514 379,48 EUR, dit is 95 % van de dividenden die voor de DBI-regeling in aanmerking komen, moest worden afgetrokken van haar winst voor het betrokken aanslagjaar.

16 Overeenkomstig artikel 205, § 2, WIB 1992 en artikel 77 KB/WIB 1992 werd de DBI-aftrek beperkt tot de restwinst vóór toepassing ervan, zijnde een bedrag van 156 116 633,08 EUR, waarvan nog een bedrag van 13 137 553,78 EUR aan verworpen uitgaven in mindering werd gebracht overeenkomstig artikel 205, § 2, 1° en 8°, WIB 1992.

17 Bijgevolg kon, op een bedrag van 241 514 379,48 EUR aan ontvangen dividenden die voor de DBI-aftrek in aanmerking kwamen, slechts een bedrag van 142 979 079,30 EUR worden afgetrokken van de belastbare winst van KBC.

18 Aangezien KBC van mening was dat een overdraagbaar verlies gelijk aan dit niet als DBI aftrekbare bedrag van 98 535 300,18 EUR in haar nadeel verloren was gegaan, heeft zij in haar aangifte van 28 september 2000 voor aanslagjaar 2000 een voorbehoud geformuleerd betreffende de verenigbaarheid van artikel 205, § 2, WIB 1992 en van artikel 77 KB/WIB 1992 met richtlijn 90/435 en met de vrijheid van vestiging.

19 Nadat de belastingadministratie het standpunt van KBC had afgewezen, heeft deze vennootschap bezwaar gemaakt tegen de aanslag voor aanslagjaar 2000. Nadat dit bezwaar was afgewezen, heeft KBC de zaak aanhangig gemaakt bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

20 In haar aangifte van 27 juli 2001 voor aanslagjaar 2001 heeft KBC hetzelfde voorbehoud geformuleerd als dat vermeld in punt 18 van de onderhavige beschikking.

21 KBC heeft met name gevraagd om de winst voor aanslagjaar 2001 te kunnen compenseren met het verlies van 98 535 300,18 EUR dat voor het vorige aanslagjaar was geleden en dat, volgens haar, overdraagbaar moest zijn. Volgens haar werd haar belastbare winst voor aanslagjaar 2001 volledig opgeslorpt door het overgedragen verlies en zij heeft gevraagd dat het restverlies, een bedrag van 53 219 495,46 EUR, zou worden beschouwd als een naar aanslagjaar 2002 overdraagbaar verlies.

22 Nadat de belastingadministratie deze redenering van de hand had gewezen, heeft KBC bezwaar gemaakt tegen de aanslag voor aanslagjaar 2001. Na afwijzing van dit bezwaar heeft KBC opnieuw de zaak aanhangig gemaakt bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brussel.

23 Bij vonnis van 25 april 2003 heeft deze rechterlijke instantie de vorderingen van KBC toegewezen en de bestreden aanslagen nietig verklaard.

24 Omdat de Belgische Staat meende dat KBC voor aanslagjaar 2000 noch voor aanslagjaar 2001 een overdraagbaar verlies had en de belastingadministratie in overeenstemming met het Belgische recht alsmede met het gemeenschapsrecht had gehandeld, heeft de Belgische Staat tegen dit vonnis beroep ingesteld bij het Hof van Beroep te Brussel, dat de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen heeft gesteld:

„1) Moet richtlijn [90/435], inzonderheid artikel 4, lid 1, eerste streepje, van deze richtlijn, aldus worden uitgelegd, dat zij zich verzet tegen het feit dat een lidstaat de vrijstelling van de uitgekeerde winst, die door een vennootschap van deze staat ontvangen werd van haar dochteronderneming uit een andere lidstaat, anders dan bij de liquidatie van de dochteronderneming, toepast door eerst de uitgekeerde winst volledig in de belastbare basis op te nemen om die daarna ten belope van 95 % van de belastbare basis af te trekken maar deze aftrek echter beperkt tot het bedrag van de winst van het belastbaar tijdperk waarin de winstuitkering heeft plaatsgehad

(na aftrek van bepaalde wettelijk opgesomde bestanddelen) (art. 205, § 2, WIB jo. art. 77 KB/WIB), nu een dergelijke beperking van de aftrek van winstuitkeringen als resultaat heeft dat de moedervennootschap in een later belastbaar tijdperk zal belast worden op de ontvangen winstuitkeringen wanneer zij geen of onvoldoende belastbare winst had tijdens het belastbaar tijdperk waarin de winstuitkeringen worden ontvangen, minstens dat de verliezen van dat belastbaar tijdperk worden gecompenseerd met winstuitkeringen die ingevolge artikel 4, lid 1, eerste streepje, jo. artikel 4, lid 2, van genoemde richtlijn ten belope van 95 % onbelast moeten blijven en dat deze verliezen bijgevolg niet meer overdraagbaar zijn naar een volgend belastbaar tijdperk ten belope van het bedrag van de ontvangen winstuitkeringen?

2) Wanneer voormelde richtlijn [90/435] zo moet geïnterpreteerd worden dat de Belgische regeling strijdig is met artikel 4, lid 1, eerste streepje, van de richtlijn, voor winstuitkeringen ontvangen door de Belgische moedervennootschap vanwege een in de EU gevestigde dochteronderneming, moet er dan besloten worden dat genoemde bepaling van de richtlijn zich ook verzet tegen de toepassing van de Belgische regeling op winstuitkeringen ontvangen door een Belgische moedervennootschap van een Belgische dochteronderneming wanneer, zoals in casu, de Belgische wetgever bij de omzetting van de richtlijn in het Belgische recht besloten heeft zuiver interne situaties op dezelfde wijze te behandelen als door de richtlijn geregelde situaties en hij de Belgische wetgeving dus ook voor zuiver interne situaties aan de richtlijn heeft aangepast?

3) Wanneer voormelde richtlijn [90/435] zo moet geïnterpreteerd worden dat de Belgische regeling strijdig is met artikel 4, lid 1, eerste streepje, van de richtlijn voor winstuitkeringen ontvangen door een Belgische moedervennootschap vanwege een in de EU gevestigde dochteronderneming en, bij uitbreiding onder het [arrest van het Hof van 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Jurispr. blz. I-4161] voor winstuitkeringen vanwege een in België gevestigde dochteronderneming, is het dan strijdig met artikel 56, lid 1, [EG] dat België de kwestieuze regeling ongewijzigd blijft toepassen op dividenden afkomstig van dochterondernemingen gevestigd in derde landen omdat laatstgenoemde dividenden dan minder voordelig behandeld worden dan binnenlandse dividenden en EU-dividenden?

4) Verzet artikel 43 [EG] zich tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke, voor de aanslagen in de vennootschapsbelasting, de vrijstelling van de door een vennootschap in een belastbaar tijdperk ontvangen winstuitkeringen van haar dochteronderneming, gevestigd in een andere lidstaat, in de eerste lidstaat beperkt wordt tot het bedrag van de winst van het belastbaar tijdperk waarin de winstuitkering heeft plaatsgehad (na aftrek van bepaalde wettelijk opgesomde bestanddelen), terwijl een volledige vrijstelling van de winstuitkering mogelijk zou zijn indien deze vennootschap een vaste inrichting in de andere lidstaat had opgericht?"

Zaak C-499/07

25 Voor aanslagjaar 2003 heeft BRB, een vennootschap met zetel in België, van een vennootschap die ook haar zetel in België heeft, een dividend van 445 000 EUR ontvangen, waarvan overeenkomstig artikel 204 WIB 1992 422 750 EUR in aanmerking kwam voor de DBI-aftrek.

26 De belastbare winst van BRB voor aanslagjaar 2003 was niet hoog genoeg om de ontvangen dividenden geheel af te trekken. Daarop heeft deze vennootschap in haar aangifte voor dat aanslagjaar een over te dragen verlies van 123 300,86 EUR ingevuld, bestaande uit een verlies van het belastbare tijdperk van 103 194,38 EUR, zijnde het bedrag van de niet als DBI aftrekbare dividenden, en een overdraagbaar verlies van 20 106,48 EUR voor aanslagjaar 2002.

27 Met een bericht van wijziging van 20 april 2004 heeft de belastingadministratie geweigerd het over te dragen verlies te aanvaarden, aangezien de definitief belaste inkomsten nooit aanleiding kunnen geven tot een overdraagbaar verlies. Volgens de belastingadministratie moesten de DBI worden beperkt tot het resultaat van het belastbare tijdperk, zijnde 319 555,62 EUR, verminderd met de verworpen uitgaven (187,50 EUR). Bijgevolg moesten de DBI beperkt worden tot 319 368,12 EUR en

bedroeg het belastbare resultaat van BRB dus 187,50 EUR, zonder dat er een overdraagbaar verlies was. Deze vennootschap heeft deze wijzigingen niet aanvaard.

28 In haar belastingaangifte voor aanslagjaar 2004 heeft BRB een verlies van 123 300,86 EUR overgedragen en met een bericht van wijziging van 11 februari 2005 heeft de belastingadministratie geweigerd daarmee rekening te houden. Ook deze wijziging heeft deze vennootschap niet aanvaard.

29 Aangezien de belastingadministratie de aanslagen voor de aanslagjaren 2003 en 2004 overeenkomstig de aangekondigde wijzigingen heeft gevestigd, heeft BRB tegen deze aanslagen bezwaar gemaakt. Deze administratie heeft deze bezwaren afgewezen.

30 BRB heeft dus de zaak aanhangig gemaakt bij de Rechtbank van eerste aanleg te Brugge, die de behandeling van de zaak heeft geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen heeft gesteld:

„1) Moet [richtlijn 90/435], inzonderheid artikel 4, lid 1, van deze richtlijn, aldus worden uitgelegd dat zij zich verzet tegen het feit dat een lidstaat de vrijstelling van de uitgekeerde winst, die door een vennootschap van deze staat werd ontvangen van haar dochteronderneming in een andere lidstaat, anders dan bij de liquidatie van de dochteronderneming, toepast door eerst de uitgekeerde winst volledig in de belastbare basis op te nemen om die daarna ten belope van 95 % van de belastbare basis af te trekken maar deze aftrek echter beperkt tot het bedrag van de winst van het belastbaar tijdperk waarin de winstuitkering heeft plaatsgehad (na aftrek van bepaalde wettelijk opgesomde bestanddelen) (artikel 205, § 2, WIB 1992 io. artikel 77 KB/WIB 1992) waardoor, indien de winst van het belastbaar tijdperk kleiner is dan het bedrag van de vermelde uitgekeerde winst, er geen overdraagbaar verlies ontstaat?

2) Zo ja, moet [richtlijn 90/435], inzonderheid artikel 4, lid 1, van deze richtlijn, dan zo worden uitgelegd dat ze deze lidstaat verplicht de uitkering van winst, die een vennootschap van deze staat ontvangt van haar dochteronderneming uit een andere lidstaat, volledig aftrekbaar te stellen van het bedrag van de winst van het belastbaar tijdperk en het daaruit voortvloeiende verlies overdraagbaar te stellen naar een volgend belastbaar tijdperk?

3) Wanneer voormelde richtlijn [90/435] zo moet geïnterpreteerd worden dat de Belgische regeling strijdig is met artikel 4, lid 1, voor winstuitkeringen ontvangen door de Belgische moedervennootschap vanwege een in de EU gevestigde dochteronderneming, moet er dan besloten worden dat genoemde bepaling van de richtlijn zich ook verzet tegen de toepassing van de Belgische regeling op winstuitkeringen ontvangen door een Belgische moedervennootschap van een Belgische dochteronderneming wanneer, zoals in casu, de Belgische wetgever bij de omzetting van de richtlijn in het Belgische recht besloten heeft zuiver interne situaties op dezelfde wijze te behandelen als door de richtlijn geregelde situaties en hij de Belgische wetgeving dus ook voor zuiver interne situaties aan de richtlijn heeft aangepast?

4) Verzet artikel 43 [EG] zich tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke, voor de aanslagen in de vennootschapsbelasting, de vrijstelling van de door een vennootschap in een belastbaar tijdperk ontvangen winstuitkeringen van haar dochteronderneming, gevestigd in een andere lidstaat, in de eerste lidstaat beperkt wordt tot het bedrag van de winst van het belastbare tijdperk waarin de winstuitkering heeft plaatsgehad (na aftrek van bepaalde wettelijk opgesomde bestanddelen), terwijl een volledige vrijstelling van de winstuitkering mogelijk zou zijn indien deze vennootschap een vaste inrichting in de andere lidstaat had opgericht?"

31 Bij beschikking van de president van het Hof van 15 april 2008 zijn de zaken C-439/07 en C-499/07 gevoegd voor de mondelinge behandeling en voor het arrest.

Beantwoording van de prejudiciële vragen

32 Overeenkomstig artikel 104, lid 3, eerste alinea, van het Reglement voor de procesvoering kan het Hof, wanneer een prejudiciële vraag identiek is met een vraag waarover het zich reeds heeft uitgesproken of wanneer het antwoord op een dergelijke vraag duidelijk uit de rechtspraak kan worden afgeleid, op ieder moment, na de advocaat-generaal te hebben gehoord, uitspraak doen bij met redenen omklede beschikking.

Artikel 4, lid 1, van richtlijn 90/435

Eerste vraag in beide zaken

33 Met hun eerste vraag in beide zaken wensen de verwijzende rechterlijke instanties in wezen te vernemen of artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat die bepaalt dat, voor de vrijstelling van de dividenden die een in deze staat gevestigde moedervennootschap ontvangt van een dochteronderneming met zetel in een andere lidstaat, deze dividenden in de belastinggrondslag van de moedervennootschap worden opgenomen en daarna ten belope van 95 % daarvan worden afgetrokken voor zover er voor het betrokken belastbare tijdperk na aftrek van de andere vrijgestelde winsten een positief winstsaldo overblijft, met als gevolg dat:

— de moedervennootschap in een later belastbaar tijdperk wordt belast over de ontvangen winstuitkeringen wanneer zij geen of onvoldoende belastbare winst heeft geboekt gedurende het belastbare tijdperk waarin deze winst is uitgekeerd (zaak C-439/07),

of dat

— het verlies van dat belastbare tijdperk wordt gecompenseerd met de winstuitkeringen en ten belope van het bedrag van deze winstuitkeringen niet overdraagbaar is naar een later belastbaar tijdperk (zaken C-439/07 en C-499/07).

34 Deze vraag is in wezen vergelijkbaar met die welke aan het Hof is voorgelegd in de zaak waarin het arrest van 12 februari 2009, Cobelfret (C-138/07, Jurispr. blz. I-731) is gewezen. Ook de hoofdgedingen en het geding dat aanleiding heeft gegeven tot dit arrest Cobelfret, betreffen de toepassing van dezelfde nationale regeling. Bijgevolg kan het antwoord van het Hof in laatstgenoemd arrest volledig worden toegepast op de eerste vraag in de hoofdgedingen.

35 In voornoemd arrest Cobelfret heeft het Hof voor recht verklaard dat artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat die bepaalt dat de door een moedervennootschap ontvangen dividenden in de belastinggrondslag van deze vennootschap worden opgenomen en daarna ten belope van 95 % daarvan worden afgetrokken voor zover er voor het betrokken belastbare tijdperk na aftrek van de andere vrijgestelde winsten een positief winstsaldo overblijft.

36 In de eerste plaats heeft het Hof opgemerkt dat aan de verplichting van de lidstaat die het stelsel van artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 heeft gekozen om zich te onthouden van het belasten van de winst die de moedervennootschap als deelgerechtigde van haar dochteronderneming ontvangt, geen voorwaarde is gekoppeld en de enige voorbehouden die van artikel 4, leden 2 en 3, en van artikel 1, lid 2, van deze richtlijn zijn, en voorts dat met name dat artikel 4, lid 1, eerste streepje, niet bepaalt dat de door de moedervennootschap ontvangen dividenden slechts onbelast dienen te blijven indien er sprake is van andere belastbare winst (arrest Cobelfret, reeds aangehaald, punten 33 en 34).

37 Het Hof heeft eveneens geoordeeld dat een stelsel dat erin voorziet dat de door de moedervennootschap ontvangen dividenden in haar belastinggrondslag worden opgenomen en dat vervolgens een bedrag ten belope van 95 % van deze dividenden enkel van deze grondslag wordt afgetrokken voor zover de moedervennootschap belastbare winsten heeft, meebrengt dat deze vennootschap dit voordeel slechts volledig kan benutten indien zij voor hetzelfde belastbare tijdperk geen negatief resultaat heeft geboekt met betrekking tot haar andere belastbare inkomsten (arrest Cobelfret, reeds aangehaald, punt 35).

38 De lidstaten kunnen evenwel niet eenzijdig beperkende maatregelen, zoals het vereiste dat er belastbare winsten zijn bij de moedervennootschap, vaststellen en op die manier de mogelijkheid om de in richtlijn 90/435 voorziene voordelen te benutten, aan voorwaarden koppelen (arrest Cobelfret, reeds aangehaald, punt 36).

39 In de tweede plaats heeft het Hof opgemerkt dat, aangezien blijkens het aan het Hof overlegde dossier de Belgische belastingregeling de overdracht van verliezen naar latere belastingjaren in beginsel toestaat, de vermindering van de voor een dergelijke overdracht in aanmerking komende verliezen van de moedervennootschap ten belope van de ontvangen dividenden de belastinggrondslag van deze vennootschap beïnvloedt in het belastingjaar dat volgt op het jaar waarin deze dividenden zijn ontvangen, welke grondslag door de vermindering van de overdraagbare verliezen hoger wordt (arrest Cobelfret, reeds aangehaald, punt 39).

40 Het Hof heeft bijgevolg geoordeeld dat ook indien de door de moedervennootschap ontvangen dividenden niet aan vennootschapsbelasting worden onderworpen in het belastingjaar waarin deze dividenden zijn uitgekeerd, bovenbedoelde vermindering van de verliezen van de moedervennootschap ertoe kan leiden dat deze moedervennootschap op deze dividenden indirect wordt belast in latere belastingjaren, wanneer haar resultaat positief is, en dat dit gevolg van de beperking van de DBI-aftrek noch met de bewoordingen, noch met de doelstellingen en de opzet van richtlijn 90/435 verenigbaar is (arrest Cobelfret, reeds aangehaald, punten 40 en 41).

41 Om te beginnen heeft het Hof geoordeeld dat uit het gebruik van de woorden „zich onthouden van het belasten" en niet van het werkwoord „vrijstellen" in artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 niet kan worden afgeleid dat deze richtlijn dit gevolg van de beperking van de DBI-aftrek voor de verliezen van de moedervennootschap toelaat, daar uit niets in de opzet of het doel ervan kan worden afgeleid dat er een wezenlijk verschil zou bestaan tussen het „zich onthouden van het belasten" en het „vrijstellen" van de door de moedervennootschap ontvangen winsten en het Hof zowel van „vrijstelling" spreekt als van „zich onthouden van het belasten" in de zin van artikel 4, lid 1 (arrest Cobelfret, reeds aangehaald, punten 42 en 43).

42 Vervolgens heeft het Hof, na te hebben vastgesteld dat wanneer de moedervennootschap in het tijdperk waarin zij de dividenden heeft ontvangen geen andere belastbare winsten heeft geboekt, onder het DBI-stelsel het met artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 beoogde doel van voorkoming van economische dubbele belasting niet volledig kan worden bereikt, geoordeeld dat, ook al beoogt het Koninkrijk België elke benadeling van de samenwerking tussen vennootschappen uit verschillende lidstaten ten opzichte van de samenwerking tussen vennootschappen uit dezelfde lidstaat op te heffen door dit stelsel toe te passen zowel op dividenden die door ingezeten dochterondernemingen worden uitgekeerd als op die welke door in andere lidstaten gevestigde dochterondernemingen worden uitgekeerd, dit geen rechtvaardiging vormt om een stelsel toe te passen dat niet verenigbaar is met de in artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 neergelegde regeling ter voorkoming van economische dubbele belasting (arrest Cobelfret, reeds aangehaald, punten 45 en 46).

43 Ten slotte heeft het Hof, met betrekking tot het argument dat de beperking van de DBI-aftrek minstens tot hetzelfde resultaat als de verrekeningsmethode van artikel 4, lid 1, tweede streepje, van richtlijn 90/435 leidt en dat niets erop wijst dat de in het eerste streepje van lid 1 voorziene methode tot een gunstiger resultaat dan de methode van het tweede streepje moet leiden, in herinnering gebracht dat de keuze voor de vrijstellingsmethode dan wel voor de verrekeningsmethode voor de vennootschap die de dividenden ontvangt, niet noodzakelijkerwijs leidt tot hetzelfde resultaat en bovendien dat een lidstaat die bij de uitvoering van een richtlijn voor een van de door deze richtlijn geboden alternatieve methodes heeft gekozen, zich niet kan beroepen op de gevolgen of de beperkingen die uit de toepassing van de andere methode hadden kunnen voortvloeien (arrest Cobelfret, reeds aangehaald, punten 48 en 50).

44 Gelet op het voorgaande moet derhalve op de eerste vraag in de zaken C-439/07 en C-499/07 worden geantwoord dat artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat die bepaalt dat, voor de vrijstelling van de dividenden die een in deze staat gevestigde moedervennootschap ontvangt van een dochteronderneming met zetel in een andere lidstaat, deze dividenden in de belastinggrondslag van de moedervennootschap worden opgenomen en daarna ten belope van 95 % daarvan worden afgetrokken voor zover er voor het betrokken belastbare tijdperk na aftrek van de andere vrijgestelde winsten een positief winstsaldo overblijft, met als gevolg dat:

— de moedervennootschap in een later belastbaar tijdperk wordt belast over de ontvangen winstuitkeringen wanneer zij geen of onvoldoende belastbare winst heeft geboekt gedurende het belastbare tijdperk waarin deze winst is uitgekeerd,

of dat

— het verlies van dat belastbare tijdperk wordt gecompenseerd met de winstuitkeringen en ten belope van het bedrag van deze winstuitkeringen niet overdraagbaar is naar een later belastbaar tijdperk.

Tweede vraag in zaak C-499/07

45 Met zijn tweede vraag in zaak C-499/07 wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 aldus moet worden uitgelegd dat een lidstaat moet toelaten dat de winst die aan de in deze staat gevestigde

moedervennootschap wordt uitgekeerd door haar dochteronderneming met zetel in een andere lidstaat, volledig aftrekbaar is van het bedrag van de winst van het aanslagjaar van de moedervennootschap, en dat het daaruit voortvloeiende verlies overdraagbaar is naar een volgend aanslagjaar.

46 Elke lidstaat dient met eerbiediging van het gemeenschapsrecht zijn stelsel van belasting van uitgekeerde winst te organiseren en in dat kader de belastinggrondslag en het belastingtarief te bepalen voor de ontvangende aandeelhouder (zie in die zin arresten van 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Jurispr. blz. I-11673, punt 50, en Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Jurispr. blz. I-11753, punt 47, en 20 mei 2008, Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Jurispr. blz. I-3747, punt 30).

47 Met betrekking tot de winstuitkeringen die binnen de werkingssfeer van richtlijn 90/435 vallen, bepaalt artikel 4, lid 1, van deze richtlijn dat wanneer een moedervennootschap als deelgerechtigde van haar dochteronderneming winstuitkeringen ontvangt, de lidstaat van vestiging van de moedervennootschap ofwel zich onthoudt van het belasten van deze winst, ofwel die moedervennootschap toestaat dat gedeelte van de belasting van de dochteronderneming dat op deze winst betrekking heeft, van haar eigen belasting af te trekken en, in voorkomend geval, het bedrag dat door de lidstaat waar de dochteronderneming gevestigd is, aan de bron is ingehouden, zulks binnen de grenzen van het bedrag van de overeenstemmende nationale belasting (arrest van 3 april 2008, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, C-27/07, Jurispr. blz. I-2067, punt 25, en arrest Cobelfret, reeds aangehaald, punt 30), waarbij de lidstaten uitdrukkelijk de mogelijkheid hebben om te kiezen tussen het stelsel van vrijstelling en dat van verrekening (zie reeds aangehaalde arresten Test Claimants in the FII Group Litigation, punt 44, en Cobelfret, punt 31).

48 Artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 is onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig om voor de nationale rechterlijke instanties te kunnen worden ingeroepen (arrest Cobelfret, reeds aangehaald, punt 65), zonder dat evenwel wordt voorgeschreven op welke wijze de lidstaten die voor de vrijstellingsmethode hebben gekozen, deze methode moeten toepassen.

49 Volgens de bewoordingen van artikel 249, derde alinea, EG zijn de lidstaten immers bevoegd om voor de uitvoering van de richtlijnen de vorm en de middelen te kiezen waarmee het door de richtlijnen nagestreefde resultaat het best kan worden bereikt (zie in die zin arresten van 16 juni 2005, Commissie/Italië, C-456/03, Jurispr. blz. I-5335, punt 51; 5 juli 2007, Kofoed, C-321/05, Jurispr. blz. I-5795, punt 43, en 8 mei 2008, Danske Svineproducenter, C-491/06, Jurispr. blz. I-3339, punt 27).

50 Bijgevolg staat het de lidstaten vrij, gelet op de behoeften van hun nationale rechtsorde te bepalen volgens welke modaliteiten het in artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 voorgeschreven resultaat wordt bereikt (zie, mutatis mutandis, met betrekking tot artikel 3, lid 2, van richtlijn 90/435, arrest van 17 oktober 1996, Denkavit e.a., C-283/94, C-291/94 en C-292/94, Jurispr. blz. I-5063, punt 33).

51 Bovendien blijft elke lidstaat overeenkomstig artikel 4, lid 2, van richtlijn 90/435 bevoegd om te bepalen dat de lasten met betrekking tot de deelneming in de dochteronderneming niet aftrekbaar zijn van de belastbare winst van de moedervennootschap, waarbij indien in dat geval de kosten van beheer met betrekking tot deze deelneming forfaitair worden vastgesteld, het forfaitaire bedrag niet meer mag bedragen dan 5 % van de door de dochteronderneming uitgekeerde winst (arrest Banque Fédérative du Crédit Mutuel, reeds aangehaald, punt 28).

52 Tevens zij opgemerkt dat artikel 4, lid 2, van richtlijn 90/435 een lidstaat de mogelijkheid biedt om de niet-aftrekbare kosten van beheer forfaitair vast te stellen op maximaal 5 % van de door de dochteronderneming uitgekeerde winst, zonder dat een onderscheid wordt gemaakt tussen de situatie waarin deze lidstaat voor een vrijstellingsmethode dan wel voor een verrekeningsmethode heeft gekozen (arrest Banque Fédérative du Crédit Mutuel, reeds aangehaald, punt 45).

53 Derhalve dient op de tweede vraag in zaak C-499/07 te worden geantwoord dat artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435, gelezen in samenhang met lid 2 van dat artikel, aldus moet worden uitgelegd dat het de lidstaten niet verplicht toe te laten dat de winst die aan de in deze staat gevestigde moedervennootschap wordt uitgekeerd door haar dochteronderneming met zetel in een andere lidstaat, volledig aftrekbaar is van het bedrag van de winst van het aanslagjaar van de moedervennootschap, en dat het daaruit voortvloeiende verlies overdraagbaar is naar een volgend aanslagjaar. Het staat de lidstaten vrij, gelet op zowel de behoeften van hun nationale rechtsorde als de keuzemogelijkheid van artikel 4, lid 2, te bepalen volgens welke modaliteiten het in lid 1, eerste streepje, van dat artikel voorgeschreven resultaat wordt bereikt.

54 Wanneer een lidstaat voor de vrijstellingsmethode van artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 heeft gekozen en volgens de regeling van deze lidstaat verlies in beginsel overdraagbaar is naar latere aanslagjaren, verzet deze bepaling zich evenwel tegen een regeling van een lidstaat die ertoe leidt dat het verlies van de moedervennootschap dat voor een dergelijke overdracht in aanmerking komt, vermindert ten belope van de ontvangen dividenden.

Tweede vraag in zaak C-439/07 en derde vraag in zaak C-499/07

55 Met de tweede vraag in zaak C-439/07 en met de derde vraag in zaak C-499/07 wensen de verwijzende rechters in wezen te vernemen of, ingeval de wetgever van een lidstaat bij de uitvoering van richtlijn 90/435 heeft beslist om zuiver interne situaties op dezelfde wijze te behandelen als de door deze richtlijn geregelde situaties, artikel 4, lid 1, eerste streepje, ervan aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen de toepassing van een regeling als die welke in de hoofdgedingen aan de orde is, op deze interne situaties.

56 Blijkens artikel 1 van richtlijn 90/435 ziet deze richtlijn op winstuitkeringen die vennootschappen van een lidstaat ontvangen van hun dochterondernemingen met zetel in andere lidstaten. Voorts definieert artikel 2 van deze richtlijn de werkingssfeer ervan op basis van de in de bijlage bij deze richtlijn genoemde categorieën van vennootschappen, terwijl artikel 3, lid 1, van diezelfde richtlijn de minimumdeelneming vaststelt om een vennootschap als een moedervennootschap en een andere vennootschap als haar dochteronderneming in de zin van richtlijn 90/435 te kunnen aanmerken (arrest Cobelfret, reeds aangehaald, punt 20).

57 Bijgevolg regelt artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 niet de situaties waarin niet is voldaan aan deze voorwaarden, en met name niet de situatie waarin de zetel van de uitkerende vennootschap gelegen is in dezelfde lidstaat als die waarin de zetel van de ontvangende vennootschap is gelegen. Deze bepaling kan dus in se niet in de weg staan aan de toepassing van een nationale regeling op dergelijke zuiver interne situaties.

58 Zoals de verwijzende rechters hebben opgemerkt, heeft de Belgische wetgever bij de uitvoering van richtlijn 90/435 beslist om zuiver interne situaties op dezelfde wijze te behandelen als de door deze richtlijn geregelde situaties.

59 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat, wanneer een nationale wettelijke regeling zich voor haar oplossingen voor zuiver interne situaties conformeert aan de in het gemeenschapsrecht gekozen oplossingen, het in het kader van de door artikel 234 EG beoogde bevoegdheidsverdeling tussen de nationale rechter en het Hof uitsluitend aan de nationale rechter staat om de precieze strekking van die verwijzing naar het gemeenschapsrecht te beoordelen, en het Hof enkel bevoegd is om de bepalingen van het gemeenschapsrecht te onderzoeken (arresten van 18 oktober 1990, Dzodzi, C-297/88 en C-197/89, Jurispr. blz. I-3763, punten 41 en 42, en 25 juni 1992, Federconsorzi, C-88/91, Jurispr. blz. I-4035, punt 10, en arrest Leur-Bloem, reeds aangehaald, punten 32 en 33). Welke grenzen de nationale wetgever eventueel heeft gesteld aan de toepassing van het gemeenschapsrecht op zuiver interne situaties, is immers een vraag van nationaal recht, die derhalve uitsluitend door de rechterlijke instanties van de betrokken lidstaat kan worden beoordeeld (arrest Dzodzi, reeds aangehaald, punt 42; arrest van 12 november 1992, Fournier, C-73/89, Jurispr.

blz. I-5621, punt 23; arrest Leur-Bloem, reeds aangehaald, punt 33, en arrest van 22 december 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, Jurispr. blz. I-10627, punt 27).

60 Gelet op het voorgaande dient op de tweede vraag in zaak C-439/07 en op de derde vraag in zaak C-499/07 te worden geantwoord dat, wanneer een nationale wettelijke regeling zich voor haar oplossingen voor zuiver interne situaties conformeert aan de in het gemeenschapsrecht gekozen oplossingen, het in het kader van de door artikel 234 EG beoogde bevoegdheidsverdeling tussen de nationale rechter en het Hof uitsluitend aan de nationale rechter staat om de precieze strekking van die verwijzing naar het gemeenschapsrecht te beoordelen, aangezien de vraag welke grenzen de nationale wetgever eventueel heeft gesteld aan de toepassing van het gemeenschapsrecht op zuiver interne situaties, een vraag van het recht van de betrokken lidstaat is, die derhalve uitsluitend door de rechterlijke instanties van deze lidstaat kan worden beoordeeld.

Artikel 56 EG (derde vraag in zaak C-439/07)

61 Met zijn derde vraag in zaak C-439/07 wenst de verwijzende rechter te vernemen of, ingeval artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 zich verzet tegen de toepassing van een nationale regeling als die aan de orde in de hoofdgedingen, op situaties waarin de moedervennootschappen en de dochterondernemingen in verschillende lidstaten zijn gevestigd alsmede op situaties waarin de zetel van deze vennootschappen in dezelfde lidstaat is gelegen, artikel 56, lid 1, EG zich tevens verzet tegen de toepassing van deze nationale regeling op dividenden die worden uitgekeerd door in derde landen gevestigde dochterondernemingen.

62 Zoals eraan is herinnerd zowel in punt 20 van het reeds aangehaalde arrest Cobelfret als in punt 56 van de onderhavige beschikking, ziet richtlijn 90/435 volgens artikel 1 ervan op winstuitkeringen die vennootschappen van een lidstaat ontvangen van hun dochterondernemingen met zetel in andere lidstaten.

63 Bijgevolg regelt artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 niet de situaties waarin niet is voldaan aan deze voorwaarden, en met name niet de situatie waarin de zetel van de uitkerende vennootschap gelegen is in dezelfde lidstaat als die waarin de zetel van de ontvangende vennootschap is gelegen (zie punt 57 van de onderhavige beschikking) of de situatie waarin de zetel van de uitkerende vennootschap in een derde land is gelegen.

64 Overigens zij eraan herinnerd dat de maatregelen die ingevolge artikel 56, lid 1, EG verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, mede de maatregelen omvatten die niet-ingezetenen ervan doen afzien, in een lidstaat investeringen te doen, of ingezetenen van deze lidstaat ontmoedigen in andere staten investeringen te doen (arresten van 23 februari 2006, Van Hilten-Van der Heijden, C-513/03, Jurispr. blz. I-1957, punt 44; 25 januari 2007, Festersen, C-370/05, Jurispr. blz. I-1129, punt 24, en 18 december 2007, A, C-101/05, Jurispr. blz. I-11531, punt 40, en beschikking van 23 april 2008, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, C-201/05, Jurispr. blz. I-2875, punt 53).

65 Artikel 56, lid 1, EG heeft het kapitaalverkeer tussen de lidstaten onderling en tussen de lidstaten en derde landen geliberaliseerd. Daartoe bepaalt het dat in het kader van het hoofdstuk van het EG-verdrag „Kapitaal en betalingsverkeer" alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten onderling en tussen de lidstaten en derde landen verboden zijn (arrest van 14 december 1995, Sanz de Lera e.a., C-163/94, C-165/94 en C-250/94, Jurispr. blz. I-4821, punt 19; arresten Van Hilten-Van der Heijden, reeds aangehaald, punt 37, en A, reeds aangehaald, punt 20, en beschikking Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, reeds aangehaald, punt 90).

66 Bovendien heeft het Hof reeds geoordeeld dat, wat het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en derde landen betreft, artikel 56, lid 1, EG junctis de artikelen 57 EG en 58 EG, voor de nationale rechter kan worden ingeroepen en tot gevolg kan hebben dat de daarmee strijdige nationale bepalingen buiten toepassing worden gelaten, ongeacht om welke categorie van kapitaalverkeer het gaat (arrest A, reeds aangehaald, punt 27, en beschikking Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, reeds aangehaald, punt 91).

67 Indien volgens de nationale regeling dividenden afkomstig van een in een derde land gevestigde vennootschap minder gunstig worden behandeld dan dividenden afkomstig van een vennootschap met zetel in België, is het de taak van de nationale rechter om vooraf te onderzoeken of artikel 56 EG van toepassing is.

68 In dit verband zij eraan herinnerd dat met betrekking tot de vraag of een nationale wettelijke regeling onder de ene of de andere vrijheid van verkeer valt, uit ondertussen vaste rechtspraak blijkt dat rekening dient te worden gehouden met het voorwerp van de wettelijke regeling in kwestie (zie arrest van 24 mei 2007, Holböck, C-157/05, Jurispr. blz. I-4051, punt 22 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

69 Het Hof heeft eveneens geoordeeld dat een nationale wettelijke regeling waarvan de toepassing niet afhankelijk is van de omvang van de deelneming die de ontvangende vennootschap in de uitkerende vennootschap heeft, zowel onder artikel 43 EG betreffende de vrijheid van vestiging als onder artikel 56 EG betreffende het vrije verkeer van kapitaal kan vallen (zie in die zin arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, reeds aangehaald, punt 36, en arrest van 26 juni 2008, Burda, C-284/06, Jurispr. blz. I-4571, punt 71).

70 Voor zover het echter gaat om deelnemingen die de houder ervan een zodanige invloed op de besluiten van de betrokken vennootschappen verlenen dat hij de activiteiten ervan kan bepalen, zijn de verdragsbepalingen betreffende de vrijheid van vestiging van toepassing (arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, reeds aangehaald, punt 81).

71 Het is dus in het licht van het voorwerp van de nationale regeling en rekening houdend met de feiten van de bij hem aanhangige zaak dat de verwijzende rechter moet uitmaken of artikel 56 EG kan worden ingeroepen. In voorkomend geval moet hij onderzoeken of dit artikel zich verzet tegen een verschil in behandeling tussen dividenden die afkomstig

zijn van een in een derde land gevestigde dochteronderneming, en dividenden die afkomstig zijn van een dochteronderneming met zetel in België.

72 Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de mate waarin de lidstaten bevoegd zijn om bepaalde beperkende maatregelen op het kapitaalverkeer toe te passen, niet kan worden bepaald zonder rekening te houden met de omstandigheid dat het kapitaalverkeer naar of uit derde landen in een andere juridische context plaatsvindt dan het kapitaalverkeer binnen de Europese Gemeenschap. Wegens de mate van juridische integratie van de lidstaten van de Gemeenschap, met name het bestaan van communautaire wetgeving die strekt tot samenwerking tussen nationale belastingdiensten, zoals richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen (PB L 336, blz. 15), is de belastingheffing door een lidstaat op economische activiteiten met grensoverschrijdende aspecten binnen de Gemeenschap dus niet altijd vergelijkbaar met die op economische activiteiten die zich afspelen tussen lidstaten en derde landen (arrest Test Claimants in the FII Group Litigation, reeds aangehaald, punt 170, en beschikking Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, reeds aangehaald, punt 92).

73 Bovendien kan evenmin worden uitgesloten dat een lidstaat in staat is aan te tonen dat een beperking van het kapitaalverkeer naar of uit derde landen om een bepaalde reden gerechtvaardigd is, in omstandigheden waarin die reden geen geldige rechtvaardiging zou opleveren voor een beperking van het kapitaalverkeer tussen lidstaten (arrest A, reeds aangehaald, punten 36 en 37, en beschikking Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, reeds aangehaald, punt 93).

74 Gelet op het voorgaande dient op de derde vraag in zaak C-439/07 te worden geantwoord dat, indien volgens de nationale regeling van een lidstaat dividenden afkomstig van een in een derde land gevestigde vennootschap minder gunstig worden behandeld dan dividenden afkomstig van een vennootschap met zetel in deze lidstaat, de nationale rechter, in het licht van het voorwerp van de nationale regeling en rekening

houdend met de feiten van de bij hem aanhangige zaak, moet onderzoeken of artikel 56 EG van toepassing is en, in voorkomend geval, of het zich verzet tegen dit verschil in behandeling.

Artikel 43 EG (vierde vraag in de zaken C-439/07 en C-499/07)

75 Met hun vierde vraag in de zaken C-439/07 en C-499/07 wensen de verwijzende rechters in wezen te vernemen of artikel 43 EG zich verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat als die aan de orde in de hoofdgedingen, volgens welke een in een lidstaat gevestigde moedervennootschap die winstuitkeringen ontvangt van haar dochteronderneming met zetel in een andere lidstaat, deze slechts ten belope van de winst van het belastbare tijdperk waarin de winst werd uitgekeerd, kan aftrekken van haar belastbare inkomsten, terwijl deze winstuitkeringen volledig zouden zijn vrijgesteld indien deze vennootschap een vaste inrichting in deze andere lidstaat had opgericht.

76 Volgens vaste rechtspraak omvat de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat de toegang tot en de uitoefening van werkzaamheden anders dan in loondienst, alsmede de oprichting en het beheer van ondernemingen overeenkomstig de bepalingen welke door de wetgeving van het land van vestiging voor de eigen onderdanen zijn vastgesteld. De opheffing van de beperkingen op de vrijheid van vestiging heeft eveneens betrekking op beperkingen betreffende de oprichting van agentschappen, filialen of dochterondernemingen door de onderdanen van een lidstaat die op het grondgebied van een andere lidstaat zijn gevestigd (zie met name arresten van 28 januari 1986, Commissie/Frankrijk, 270/83, Jurispr. blz. 273, punt 13; 29 april 1999, Royal Bank of Scotland, C-311/97, Jurispr. blz. I-2651, punt 22, en 23 februari 2006, CLT-UFA, C-253/03, Jurispr. blz. I-1831, punt 13).

77 Met betrekking tot de behandeling in de lidstaat van ontvangst heeft het Hof geoordeeld dat, aangezien artikel 43, eerste alinea, tweede volzin, EG de economische subjecten uitdrukkelijk de mogelijkheid biedt om vrijelijk de rechtsvorm te kiezen die bij de uitoefening van hun werkzaamheden in een andere lidstaat past, deze vrije keuze niet

mag worden beperkt door discriminerende fiscale bepalingen (zie arresten Commissie/Frankrijk, reeds aangehaald, punt 22, en CLT-UFA, reeds aangehaald, punt 14, en arrest van 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, Jurispr. blz. I-6373, punt 40).

78 De vrijheid om de rechtsvorm te kiezen die bij de uitoefening van werkzaamheden in een andere lidstaat past, heeft aldus met name tot doel, vennootschappen waarvan de zetel zich in een andere lidstaat bevindt, de mogelijkheid te bieden, een filiaal te openen in een andere lidstaat om er hun werkzaamheden uit te oefenen onder dezelfde voorwaarden als die welke gelden voor dochterondernemingen (arrest CLT-UFA, reeds aangehaald, punt 15).

79 Het is tevens vaste rechtspraak dat, hoewel de verdragsbepalingen betreffende de vrijheid van vestiging volgens de bewoordingen ervan beogen te garanderen dat buitenlandse burgers en ondernemingen in de lidstaat van ontvangst op dezelfde wijze worden behandeld als de ingezetenen daarvan, zij de lidstaat van oorsprong ook verbieden de vestiging van een van zijn onderdanen of van een naar zijn nationaal recht opgerichte vennootschap in een andere lidstaat te bemoeilijken (zie met name arresten van 16 juli 1998, ICI, C-264/96, Jurispr. blz. I-4695, punt 21; 12 september 2006, Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Jurispr. blz. I-7995, punt 42; 6 december 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Jurispr. blz. I-10451, punt 33, en 15 mei 2008, Lidl Belgium, C-414/06, Jurispr. blz. I-3601, punt 19).

80 Zo heeft het Hof met betrekking tot de verplichtingen van de lidstaat van oorsprong opgemerkt dat de fiscale autonomie die de lidstaten bij de huidige stand van het gemeenschapsrecht genieten, inhoudt dat zij vrij zijn om te bepalen onder welke voorwaarden en op welk niveau de verschillende vestigingsvormen van nationale vennootschappen die in het buitenland opereren, zullen worden belast, mits deze vestigingsvormen daardoor niet worden gediscrimineerd ten opzichte van vergelijkbare nationale vestigingen (arrest Columbus Container Services, reeds aangehaald, punten 51 en 53).

81 In de hoofdgedingen blijkt echter uit geen enkel stuk van de door de verwijzende rechters aan het Hof overgelegde dossiers dat een in België gevestigde moedervennootschap minder gunstig wordt behandeld wanneer de ontvangen winst is uitgekeerd door een dochteronderneming met zetel in een andere lidstaat, dan wanneer deze winst is uitgekeerd door een vergelijkbare dochteronderneming die eveneens in België is gevestigd. Evenmin wordt aangevoerd dat een dergelijke moedervennootschap minder gunstig wordt behandeld wanneer zij inkomsten ontvangt van een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting, dan wanneer zij inkomsten ontvangt van een in België gevestigde vergelijkbare vaste inrichting.

82 Derhalve dient op de vierde vraag in de zaken C-439/07 en C-499/07 te worden geantwoord dat artikel 43 EG zich niet verzet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke een in een lidstaat gevestigde moedervennootschap die winstuitkeringen ontvangt van haar dochteronderneming met zetel in een andere lidstaat, deze winstuitkeringen slechts ten belope van de winst van het belastbare tijdperk waarin deze winstuitkeringen hebben plaatsgevonden, kan aftrekken van haar belastbare inkomsten, terwijl deze winstuitkeringen volledig zouden zijn vrijgesteld wanneer deze vennootschap een vaste inrichting in deze andere lidstaat had opgericht, op voorwaarde dat de winst afkomstig van in een andere lidstaat opgerichte entiteiten daardoor niet discriminerend wordt behandeld vergeleken met de winst afkomstig van vergelijkbare nationale entiteiten.

Kosten

83 Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instanties over de kosten hebben te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

1) Artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat die bepaalt dat, voor de vrijstelling van de dividenden die een in deze staat gevestigde moedervennootschap ontvangt van een dochteronderneming met zetel in een andere lidstaat, deze dividenden in de belastinggrondslag van de moedervennootschap worden opgenomen en daarna ten belope van 95 % daarvan worden afgetrokken voor zover er voor het betrokken belastbare tijdperk na aftrek van de andere vrijgestelde winsten een positief winstsaldo overblijft, met als gevolg dat:

— de moedervennootschap in een later belastbaar tijdperk wordt belast over de ontvangen winstuitkeringen wanneer zij geen of onvoldoende belastbare winst heeft geboekt gedurende het belastbare tijdperk waarin deze winst is uitgekeerd,

of dat

— het verlies van dat belastbare tijdperk wordt gecompenseerd met de winstuitkeringen en ten belope van het bedrag van deze winstuitkeringen niet overdraagbaar is naar een later belastbaar tijdperk.

2) Artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435, gelezen in samenhang met lid 2 van dat artikel, moet aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten niet verplicht toe te laten dat de winst die aan de in deze staat gevestigde moedervennootschap wordt uitgekeerd door haar dochteronderneming met zetel in een andere lidstaat, volledig aftrekbaar is van het bedrag van de winst

van het aanslagjaar van de moedervennootschap, en dat het daaruit voortvloeiende verlies overdraagbaar is naar een volgend aanslagjaar. Het staat de lidstaten vrij, gelet op zowel de behoeften van hun nationale rechtsorde als de keuzemogelijkheid van artikel 4, lid 2, te bepalen volgens welke modaliteiten het in lid 1, eerste streepje, van dat artikel voorgeschreven resultaat wordt bereikt.

Wanneer een lidstaat voor de vrijstellingsmethode van artikel 4, lid 1, eerste streepje, van richtlijn 90/435 heeft gekozen en volgens de regeling van deze lidstaat verlies in beginsel overdraagbaar is naar latere aanslagjaren, verzet deze bepaling zich evenwel tegen een regeling van een lidstaat die ertoe leidt dat het verlies van de moedervennootschap dat voor een dergelijke overdracht in aanmerking komt, vermindert ten belope van de ontvangen dividenden.

3) **Wanneer een nationale wettelijke regeling zich voor haar oplossingen voor zuiver interne situaties conformeert aan de in het gemeenschapsrecht gekozen oplossingen, staat het in het kader van de door artikel 234 EG beoogde bevoegdheidsverdeling tussen de nationale rechter en het Hof uitsluitend aan de nationale rechter om de precieze strekking van die verwijzing naar het gemeenschapsrecht te beoordelen, aangezien de vraag welke grenzen de nationale wetgever eventueel heeft gesteld aan de toepassing van het gemeenschapsrecht op zuiver interne situaties, een vraag van het recht van de betrokken lidstaat is, die derhalve uitsluitend door de rechterlijke instanties van deze lidstaat kan worden beoordeeld.**

4) **Indien volgens de nationale regeling van een lidstaat dividenden afkomstig van een in een derde land gevestigde vennootschap minder gunstig worden behandeld dan dividenden afkomstig van een vennootschap met zetel in deze lidstaat, moet de nationale rechter, in het licht van het voorwerp van de nationale regeling en rekening houdend met de feiten van de bij hem aanhangige zaak, onderzoeken of artikel 56 EG van toepassing is en, in voorkomend geval, of het zich verzet tegen dit verschil in behandeling.**

5) Artikel 43 EG verzet zich niet tegen een wettelijke regeling van een lidstaat volgens welke een in een lidstaat gevestigde moedervennootschap die winstuitkeringen ontvangt van haar dochteronderneming met zetel in een andere lidstaat, deze winstuitkeringen slechts ten belope van de winst van het belastbare tijdperk waarin deze winstuitkeringen hebben plaatsgevonden, kan aftrekken van haar belastbare inkomsten, terwijl deze winstuitkeringen volledig zouden zijn vrijgesteld wanneer deze vennootschap een vaste inrichting in deze andere lidstaat had opgericht, op voorwaarde dat de winst afkomstig van in een andere lidstaat opgerichte entiteiten daardoor niet discriminerend wordt behandeld vergeleken met de winst afkomstig van vergelijkbare nationale entiteiten.

ondertekeningen