FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT P. MENGOZZI fremsat den 22. december 2010[1]

I — Indledning

1. Conseil d'État (Frankrig) har med denne præjudicielle forelæggelse anmodet Domstolen om at fortolke artikel 43 EF og 56 EF inden for rammerne af en tvist mellem ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique (ministeriet for budget, offentlige regnskaber og offentlig forvaltning) og Accor vedrørende Accors ansøgning om tilbagebetaling af den forskudsskat af renter og udbytte (précompte mobilier), som selskabet skulle betale i forbindelse med videreudlodning af udbytte til sine aktionærer i årene fra 1999 til 2001[2].

2. Det fremgår således af forelæggelsesafgørelsen, at Accor i 1998, 1999 og 2000 modtog udbytte fra sine datterselskaber i andre medlemsstater, og at selskabet i forbindelse med videreudlodning af dette udbytte til sine egne aktionærer betalte forskudsskat i henhold til artikel 146, stk. 2, sammenholdt med artikel 158a og 223e i code général des impôts (den franske lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Denne forskudsskat beløb sig for 1999, 2000 og 2001 til henholdsvis 323 279 053 FRF (49 283 574 EUR), 359 183 404 FRF (54 757 157 EUR) og 341 261 380 FRF (52 024 962 EUR).

3. Betalingen af disse beløb var rent lovgivningsmæssigt forbundet med den »skattegodtgørelse« (avoir fiscal), der fandtes på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, og som blev ophævet den 1. januar 2005 ved artikel 93 i lov nr. 2003-1311[3].

4. For at forhindre økonomisk dobbeltbeskatning af overskuddet, som både beskattes, når det realiseres af udloddende selskab, og når det udloddes til modtagerne, var det i artikel 158a i CGI bestemt, at modtagere af udbytte fra *franske selskaber* havde ret til en skattegodtgørelse, som udgjorde et tilgodehavende hos Trésor public (finansministeriet). Skattegodtgørelsen eller tilgodehavendet svarede til halvdelen af det beløb, som det udloddende selskab faktisk havde udbetalt til moderselskabet.

1 — Originalsprog: fransk.

2 — Da anmodningen om præjudiciel afgørelse blev indgivet, før traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde trådte i kraft, henvises der i dette forslag til afgørelse til bestemmelserne i EF-traktaten.

3 — JORF af 31.12.2003, s. 22530.

5. For at undgå skattetab var ordningen med skattegodtgørelse imidlertid forbundet med en ordning med »forskudsskat af renter og udbytte«, eftersom det overskud, der lå til grund for udlodningen, ikke var blevet beskattet efter den almindelige selskabsskattesats.

6. Det var i denne forbindelse foreskrevet i artikel 223e i CGI, at det selskab, der udloddede udbyttet, skulle betale forskudsskat svarende til tilgodehavendet beregnet efter den fremgangsmåde, der var angivet i artikel 158a i CGI. Denne forskudsskat skulle betales i forbindelse med udlodninger, der gav ret til tilgodehavende, uanset hvem der modtog udbyttet.

7. I henhold til CGI's artikel 216 var et moderselskab, der var hjemmehørende i Frankrig, ikke undergivet selskabsskat af det udbytte, som det modtog fra sit datterselskab [4], uanset hvor udbyttet stammede fra, og moderselskabet var derfor i princippet forpligtet til at betale forskudsskat, når det videreudloddede dette udbytte til sine egne aktionærer, jf. CGI's artikel 223.

8. CGI's artikel 146, stk. 2, bestemte, at forskudsskatten i dette tilfælde skulle nedsættes med et beløb svarende til de tilgodehavender, som var knyttet til indtægterne fra de selskabsandele, der var nævnt i CGI's artikel 145, og som var oppebåret inden for de seneste fem afsluttede regnskabsår, som nævnt i punkt 4 i dette forslag til afgørelse, men at skattegodtgørelsen var forbeholdt moderselskaber, der modtog udbytte fra franske selskaber.

9. Som den forelæggende ret har fremhævet, gjorde CGI's artikel 146, stk. 2, det med andre ord muligt for et moderselskab med hjemsted i Frankrig, når det skulle betale forskudsskat i anledning af en videreudlodning fra sine franske datterselskaber, at nedsætte forskudsskatten med et beløb svarende til den skattegodtgørelse, der tilkom moderselskabet på grund af det udbytte, det havde modtaget fra disse datterselskaber. Eftersom udbytte fra et datterselskab i en anden medlemsstat ikke gav anledning til nogen skattegodtgørelse, der kunne nedsætte forskudsskatten, skulle denne forskudsskat, som blev betalt på grund af moderselskabets videreudlodning til sine aktionærer, modregnes i de midler, der kunne udloddes, hvilket indebar en tilsvarende formindskelse af det udbytte, som blev videreudloddet.

10. Accor mente, at en sådan forskelsbehandling var uforenelig med fællesskabsretten, og anlagde derfor sag ved tribunal administratif

4 — Med undtagelse af en forholdsmæssig andel af omkostningerne og udgifterne, som fastlægges i henhold til CGI's artikel 216, der ikke er relevant i hovedsagen, og som for så vidt angår den her omhandlede periode indtil 2000 var fastsat til 2,5% af den samlede fortjeneste fra selskabsandele, herunder skattegodtgørelser, og fra 2001 var fastsat til 5%. Domstolen tog stilling til, om det var lovligt at beskatte en sådan forholdsmæssig andel af omkostningerne og udgifterne, i den sag, der gav anledning til dom af 3.4.2008, sag C-27/07, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, Sml. I, s. 2067.

de Versailles (forvaltningsdomstolen i Versailles), der gav selskabet medhold ved dom af 21. december 2006. Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique ankede dommen til cour administrative d'appel de Versailles (forvaltningsappeldomstolen i Versailles), som stadfæstede den ved dom af 20. maj 2008.

11. Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique iværksatte kassationsanke til prøvelse af denne dom ved Conseil d'État, som tiltrådte anbringendet om, at den dom, der var afsagt af cour administrative d'appel de Versailles, var mangelfuldt begrundet, og derfor ophævede denne dom.

12. Ud fra en betragtning om, at det under disse omstændigheder er nødvendigt at træffe afgørelse om sagens realitet på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag, har Conseil d'État afvist Accors argument om, at de omhandlede lovbestemmelser er uforenelige med Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater [5], og dernæst bemærket, at den er i tvivl om fortolkningen af andre EU-retlige bestemmelser og principper. Conseil d'État har derfor besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) a) Skal artikel 56 EF og 43 EF fortolkes således, at de er til hinder for en skatteordning, der har til formål at afskaffe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte ved

— at tillade et moderselskab at modregne den skattegodtgørelse, der tilkommer moderselskabet i anledning af udbytte fra datterselskaber i Frankrig, i forskudsskatten, når det til sine aktionærer udlodder udbytte betalt af dets datterselskaber, men

— som ikke giver en tilsvarende modregningsadgang, hvis udbyttet kommer fra et datterselskab i en anden medlemsstat [...], eftersom ordningen i dette tilfælde ikke giver ret til en skattegodtgørelse i anledning af udbytte fra dette datterselskab, fordi en sådan skatteordning i sig selv krænker principperne om de frie kapitalbevægelser og etableringsfriheden i forhold til moderselskabet?

b) Hvis [delspørgsmål a)] skal besvares benægtende, skal artikel 56 EF

5 — EFT L 225, s. 6. Dette direktiv blev ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22.12.2003 (EUT 2004 L 7, s. 41). De ændringer, som den sidstnævnte retsakt førte med sig, indtraf imidlertid efter de faktiske omstændigheder i hovedsagen og er derfor ikke relevante.

og 43 EF da fortolkes således, at de alligevel til hinder for en sådan ordning, aktionærernes situation taget i betragtning, da udbyttet fra datterselskaber, som moderselskabet udlodder til aktionærerne, på grund af betalingen af forskudsskatten beror på, hvor datterselskaberne er beliggende (i Frankrig eller i en anden medlemsstat [...]), hvilket indebærer, at ordningen derved kommer til at virke afskrækkende på de aktionærer, der vil investere i moderselskabet, og derfor skader dette selskabs mulighed for at skaffe kapital og også afholder moderselskabet fra at overføre kapital til datterselskaber i andre medlemsstater end i Frankrig og fra at oprette datterselskaber i andre medlemsstater end i Frankrig?

2) Hvis [det første spørgsmåls delspørgsmål a) og b)] skal besvares bekræftende, er fællesskabsretten — hvis artikel 56 EF og 43 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en ordning med forskudsskat som beskrevet ovenfor, således at myndighederne i princippet skal tilbagebetale de beløb, der er blevet indbetalt i henhold til ordningen, for så vidt som skatten er opkrævet i strid med fællesskabsretten — da, inden for rammerne af en ordning, der ikke indebærer, at den skattepligtige overvælter skatten på en tredjemand, til hinder for

a) tilbagebetaling af de beløb, som moderselskabet har indbetalt ifølge ordningen, da en tilbagebetaling ville udgøre en ugrundet berigelse, og

b) hvis dette spørgsmål skal besvares benægtende, med hensyn til tilbagebetalingen af det af moderselskabet indbetalte beløb at indvende, at dette beløb ikke belaster moderselskabet skattemæssigt eller bogføringsmæssigt, da det kun er en modregning i det samlede beløb, som kan udloddes til aktionærerne?

3) Under hensyn til besvarelsen af [det første og det andet spørgsmål] er fællesskabsrettens ækvivalens- og effektivitetsprincipper til hinder for, at der, for at de beløb, som betales for at sikre anvendelsen af den samme skattemæssige behandling af et moderselskabs videreudlodning af udbytte fra henholdsvis datterselskaber i Frankrig og i en anden medlemsstat [...], skal kunne tilbagebetales, kræves — i givet fald med forbehold af bestemmelser i den gældende bilaterale overenskomst mellem [Den Franske Republik] og den medlemsstat, hvor datterselskaber er etableret, om udveksling af oplysninger — at den skattepligtige fremlægger oplysninger (som kun denne har adgang til) for hver enkelt udlodning, som er genstand

for en tvist, herunder bl.a. den skattesats, som er blevet anvendt, det faktisk indbetalte skattebeløb for udbytte fra datterselskaber i andre medlemsstater [...] end Frankrig, selv om sådanne oplysninger ikke kræves for franske datterselskaber, da myndighederne har adgang til dem?«

15. Det er ud fra en generel betragtning vigtigt at gøre sig klart, at det er store økonomiske interesser — anslået 3 mia. EUR — der er tale om i hovedsagen og en række tilsvarende sager, der verserer for de franske forvaltningsdomstole. Disse interesser spillede formentlig ind, da Conseil d'État besluttede at forelægge Domstolen denne præjudicielle sag, og var også medvirkende årsag til den forelæggende rets begæring om, at sagen blev undergivet den fremskyndede procedure, der er fastsat i artikel 104a, stk. 1, i Domstolens procesreglement, hvilket Domstolens præsident dog afslog ved kendelse af 19. oktober 2009.

II — Bedømmelse

13. Den forelæggende rets første spørgsmål har til formål at afklare, om en skatteordning som den ovenfor beskrevne er forenelig med etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser, hvorimod det andet og tredje spørgsmål i det væsentlige vedrører anvendelsen af visse principper, nemlig princippet om forbud mod ugrundet berigelse (det andet spørgsmål) og ækvivalens- og effektivitetsprincippet (det tredje spørgsmål), som i givet fald kan være helt eller delvis til hinder for tilbagebetalingen af den forskudsskat, som Accor har betalt.

14. Inden jeg går nærmere ind på disse spørgsmål, vil jeg gerne fremsætte to bemærkninger.

16. Med hensyn til det økonomiske aspekt skal det ligeledes understreges, at hverken den forelæggende ret eller den franske regering har anmodet om, at Domstolen begrænser de tidsmæssige virkninger af den dom, den afsiger, hvilket både kan skyldes, at de økonomiske følger, som en præjudiciel dom kan få for en medlemsstat, ifølge retspraksis ikke i sig selv kan begrunde en begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger, hvis der ikke er fare for alvorlige økonomiske forstyrrelser [6], og at alle de sager, der verserer for de franske forvaltningsdomstole, vedrører forhold, der ikke længere gør sig gældende, eftersom den

6 — Jf. dom af 18.1.2007, sag C-313/05, Brzeziński, Sml. I, s. 513, præmis 58-60 og den deri nævnte retspraksis.

omtvistede ordning som tidligere nævnt blev ophævet fra den 1. januar 2005 [7].

17. Det skal dernæst påpeges, at Conseil d'État spørgsmål ikke vedrører fortolkningen af direktiv 90/435 og artikel 4 heri, hvorefter den medlemsstat, hvor et moderselskab, der ejer mindst 25 % af kapitalen i et datterselskab i en anden medlemsstat, er hjemmehørende, skal lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, som dette datterselskab udlodder til moderselskabet. Den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, kan til dette formål enten undlade at beskatte dette udbytte eller beskatte det, men give selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte, og i givet fald det kildeskattebeløb, der i medfør af undtagelsesbestemmelserne i det nævnte direktivs artikel 5 er opkrævet af den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, dog højst den tilsvarende nationale skat. Som Domstolen i det væsentlige har fastslået i Cobelfret-dommen [8], er den forpligtelse, der påhviler den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, således knyttet til datterselskabets udlodning af udbytte til dette moderselskab.

18. Accor har over for Conseil d'État, men også i sit skriftlige indlæg til Domstolen gjort gældende, at forskudsskatten er i strid med artikel 4 i direktiv 90/435. Denne antagelse bygger i det væsentlige på følgende syllogisme: Den Franske Republik har i henhold til CGI's artikel 145 og 216 valgt ikke at opkræve selskabsskat af udbytte, som et datterselskab udbetaler til et moderselskab, uanset hvor udbyttet stammer fra [9]. Når det franske moderselskab videreudloddede udbytte, der stammede fra overskuddet i et datterselskab i en anden medlemsstat end Frankrig, skulle det imidlertid betale en forskudsskat som erstatning for selskabsskatten, for så vidt som den kun vedrørte udloddet overskud, som der ikke tidligere var betalt fuld selskabsskat af. Accor mener derfor, at forskudsskatten kunne sidestilles med beskatning af udbytte modtaget fra datterselskaber, der ikke var hjemmehørende i Frankrig, hvilket er i strid med artikel 4 i direktiv 90/435.

7 — En anden årsag kan være, at Domstolen i flere tidligere domme (jf. bl.a. dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, og af 6.3.2007, sag C-292/04, Meilicke m.fl., Sml. I, s. 1835) har præciseret de krav, der følger af såvel princippet om etableringsfriheden som princippet om de frie kapitalbevægelser hvad angår situationen for fysiske eller juridiske personer, der er hjemmehørende i en medlemsstat og modtager udbytte fra selskaber i andre medlemsstater, og at Domstolen ikke har begrænset disse dommes tidsmæssige virkning; jf. i denne henseende Meilicke-dommen, præmis 36-40 og den deri nævnte retspraksis. Den franske regering har imidlertid gjort gældende, at den ovennævnte retspraksis ikke nødvendigvis er relevant for besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål.

8 — Dom af 12.2.2009, sag C-138/07, Sml. I, s. 731, præmis 29-31.

9 — Med forbehold af den forholdsmæssige andel af omkostningerne og udgifterne, der er nævnt i fodnote 4 ovenfor.

19. Conseil d'État har forkastet denne argumentation med den begrundelse, at pligten til at betale den omtvistede forskudsskat ikke indtrådte, da det franske moderselskab modtog udbyttet fra sine datterselskaber i andre medlemsstater, men da moderselskabet videreudloddede det modtagne udbytte til sine egne aktionærer. Forskudsskatten havde med andre ord hverken til formål eller følge at beskatte det udloddede overskud og erstattede derfor ikke selskabsskatten. Den skulle kun erlægges, når udbyttet blev videreudloddet til moderselskabets aktionærer.

20. Selv om Accor i sit skriftlige indlæg for Domstolen har forsøgt at udvide rækkevidden af Conseil d'États spørgsmål til at omfatte fortolkningen af direktiv 90/435, er jeg enig med denne ret i, at det argument, som selskabet har fremført i hovedsagen, bør forkastes.

21. Direktiv 90/435 finder som nævnt kun anvendelse på overskud, der udloddes mellem et datterselskab og et moderselskab, der har hjemsted i to forskellige medlemsstater. Det berører derfor ikke den skatteordning, der gælder for videreudlodning af indtægterne fra moderselskabets selskabsandele til dets egne aktionærer. Den forelæggende rets begrundelse svarer dybest set til det ræsonnement, Domstolen lagde til grund i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, der vedrørte den »advance corporate tax« (ACT, forskudsbetaling af selskabsskat), som et moderselskab i Det Forenede Kongerige skulle betale, når det videreudloddede udbytte modtaget fra datterselskaber i andre medlemsstater til sine aktionærer [10], og som ikke blev anset for at være omfattet af anvendelsesområdet for direktiv 90/435.

A — *Det første spørgsmål*

22. Med det første spørgsmål, der består af to led, ønsker den forelæggende ret oplyst for det første, om artikel 43 EF og 56 EF er til hinder for en ordning, hvorefter et moderselskab kun, når det til sine egne aktionærer videreudlodder udbytte modtaget fra franske datterselskaber og ikke udbytte modtaget fra datterselskaber i andre medlemsstater, kan modregne den skattegodtgørelse, der indrømmes ved udlodningen af dette udbytte, i forskudsskatten, og for det andet, hvis det første spørgsmål skal besvares benægtende, om disse bestemmelser da alligevel er til hinder for en sådan ordning, fordi den kommer til at virke afskrækkende på aktionærerne i moderselskabet, som modtager udbytte fra datterselskaber i andre medlemsstater end Frankrig.

23. Før jeg undersøger, om en sådan ordning er restriktiv, vil jeg gerne komme med nogle bemærkninger om den frie bevægelighed, som finder anvendelse.

10 — Præmis 110.

1. Den frie bevægelighed, som finder anvendelse

24. I henhold til retspraksis er det traktatens bestemmelser om etableringsfriheden og ikke bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser, der finder anvendelse, når en statsborger i den pågældende medlemsstat ejer en andel af kapitalen i et selskab i en anden medlemsstat, der giver ham mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i dette selskab og for at træffe afgørelse om dets drift [11].

25. Den forelæggende ret har i det konkrete tilfælde ikke oplyst Domstolen om, hvor store andele Accor ejer af kapitalen i datterselskaber i andre medlemsstater end Frankrig, og det kan derfor ikke udelukkes, at selskabets andele ikke er tilstrækkelige til, at det kan udøve en klar indflydelse på beslutningerne i disse selskaber.

26. Det skal indledningsvis påpeges, at den omtvistede ordning ifølge CGI's artikel 145 i perioden indtil den 31. december 2000 fandt anvendelse på selskaber, der ejede over 10 % af kapitalen i det udloddende selskab, og at denne tærskel fra den 1. januar 2001 blev sænket til 5 % af kapitalen i det udloddende selskab [12]. Ordningen gjaldt således allerede for kapitalbesiddelser, som moderselskaber havde i andre selskaber, og som var af en sådan størrelsesorden, at de ikke umiddelbart fik mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i disse selskaber.

27. Med hensyn til de faktiske forhold, der ligger til grund for hovedsagen, synes det samme at fremgå af oplysningerne i den franske regerings skriftlige indlæg, hvorefter en vis andel af det udbytte, Accor modtog, blev udbetalt af selskaber, hvori Accor kun havde en minoritetsandel, der tilsyneladende ikke gav selskabet mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i disse selskaber.

28. Både Accor og den franske regering har til gengæld oplyst, at selskabet i visse tilfælde besad en majoritetsandel af kapitalen i datterselskaber, der havde hjemsted i forskellige medlemsstater, hvor det må formodes, at Accor påvirkede beslutningerne i disse datterselskaber.

29. Selv om det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve rigtigheden af alle disse oplysninger med henblik på at afgøre tvisten i

11 — Jf. navnlig dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 22, af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 37, af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 31, og af 6.12.2007, sag C-298/05, Columbus Container Services, Sml. I, s. 10451, præmis 30.

12 — Ifølge CGI's artikel 145, som ændret ved kendelse nr. 2000-912 af 18.9.2000 (JORF af 21.9.2000, s. 14783).

hovedsagen [13], ser det dog ud til, at både de omhandlede lovbestemmelser og de faktiske forhold, der ligger til grund for hovedsagen, kan henhøre under såvel etableringsfriheden som de frie kapitalbevægelser [14].

30. Ud fra de oplysninger, Domstolen er i besiddelse af, mener jeg dog, at det vil være mest hensigtsmæssigt at behandle den foreliggende sag på grundlag af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, idet det alligevel ikke vil resultere i en anden løsning, hvis det præjudicielle spørgsmål vurderes i lyset af artikel 43 EF.

2. Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser

31. Det fremgår af retspraksis, at kapitalbevægelser i den betydning, hvori begrebet er anvendt i artikel 56 EF, navnlig er direkte investeringer ved erhvervelse af kapitalinteresser i en virksomhed i form af aktiebesiddelse, som giver mulighed for faktisk at deltage i driften af og kontrollen med selskabet (»direkte investeringer«), samt erhvervelse af værdipapirer, der handles på kapitalmarkedet, med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den (»porteføljeinvesteringer«) [15].

32. Domstolen har også fastslået, at de restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne, der forbydes i artikel 56, stk. 1, EF, omfatter nationale foranstaltninger, herunder skatteforanstaltninger, som kan afholde personer, der er hjemmehørende i en medlemsstat, fra at investere deres kapital i selskaber, der er etableret i andre medlemsstater [16].

33. Det er, som den franske regering selv har erkendt, ubestridt i hovedsagen, at den skattegodtgørelse, der blev indrømmet, når franske datterselskaber udbetalte udbytte til deres moderselskab i Frankrig, kunne modregnes i den forskudsskat, der skulle erlægges i forbindelse med moderselskabets videreudlodning af det pågældende udbytte til sine egne aktionærer, hvorimod det franske moderselskab, når det var datterselskaber uden for Frankrig, der udbetalte udbytte, ikke havde ret til en lignende skattegodtgørelse. Det nævnte franske moderselskab var således forpligtet til at betale forskudsskat, men ikke berettiget til skattegodtgørelse i modsætning til et

13 — Conseil d'État skal som nævnt i punkt 11 i dette forslag til afgørelse træffe afgørelse om realiteten i hovedsagen.

14 — Domstolen fastslog eksempelvis det samme i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 80.

15 — Jf. i denne retning dom af 16.3.1999, sag C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I, s. 1661, præmis 21, af 4.6.2002, sag C-483/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4781, præmis 36 og 37, af 13.5.2003, sag C-98/01, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4641, præmis 39 og 40, af 28.9.2006, forenede sager C-282/04 og C-283/04, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 9141, præmis 19, og af 17.9.2009, sag C-182/08, Glaxo Wellcome, Sml. I, s. 8591, præmis 40.

16 — Jf. bl.a. Manninen-dommen, præmis 22, og Meilicke-dommen, præmis 23.

moderselskab, der modtog udbytte fra franske datterselskaber og videreudloddede dette udbytte til sine egne aktionærer.

34. Som den franske regering selv har indrømmet, medførte denne ordning således, at udbytte, der blev udbetalt til franske moderselskaber, blev behandlet forskelligt afhængig af, om det stammede fra datterselskaber i Frankrig eller i andre medlemsstater.

35. Den franske regering har således uden at komme ind på, om situationen for et fransk moderselskab, der modtager udbytte fra franske datterselskaber, er sammenlignelig med situationen for et fransk moderselskab, der modtager udbytte fra datterselskaber i andre medlemsstater [17], lidt paradoksalt på den ene side gjort gældende, at en sådan forskelsbehandling ikke havde nogen restriktiv virkning for kapitalbevægelserne som omhandlet i artikel 56 EF [18], men på den anden side indrømmet, at forskelsbehandlingen kun virkede afskrækkende, hvis det franske moderselskabs politik var at videreudlodde udbytte, som det modtog fra datterselskaber i andre medlemsstater [19].

36. Bortset fra dette paradoks i den franske regerings argumentation skal det understreges, at regeringen har baseret sin vigtigste antagelse, nemlig at de omtvistede skattebestemmelser ikke har en restriktiv virkning, på de to følgende argumenter.

37. Den har for det første gjort gældende, at det fulgte af en selvstændig beslutning, som blev truffet af de kompetente organer i det moderselskab, der modtog udbytte fra sine franske datterselskaber, og ikke af loven, at der skulle udløses skattegodtgørelse eller betales forskudsskat. Den franske regering har med særlig henvisning til Graf-dommen [20] tilføjet, at den eventuelle negative virkning af de omtvistede bestemmelser i den nationale lovgivning afhang af en beslutning, som blev truffet af moderselskabets kompetente organer, og som var så hypotetisk, at disse bestemmelser ikke kunne antages at udgøre en hindring for de frie kapitalbevægelser.

38. Regeringen hævder for det andet, at forskudsskatten blev modregnet i moderselskabets resultat til udlodning og derfor ikke belastede overskuddet. Når skatten blev modregnet i det resultat, der kunne udloddes, var aktionærerne alene om at betale den og

17 — Hvilket faktisk fremgår af fast retspraksis, jf. bl.a. dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 62.

18 — Jf. bl.a. punkt 74 i den franske regerings skriftlige indlæg.

19 — Jf. punkt 82 i det samme indlæg.

20 — Dom af 27.1.2000, sag C-190/98, Sml. I, s. 493, præmis 24 og 25.

fik mindre i udbytte. Moderselskabet var således ikke berørt af ordningen. Den franske regering har endvidere anført, at ikke-hjemmehørende aktionærer, der ikke havde krav på skattegodtgørelse, i henhold til de skatteoverenskomster, Den Franske Republik har indgået, og/eller den franske forvaltningsdoktrin kunne få refunderet forskudsskatten, og at det derfor kun var det franske moderselskabs franske aktionærer, der var berørt af forskelsbehandlingen. Der var altså tale om et rent nationalt anliggende, som ikke var omfattet af artikel 56 EF's anvendelsesområde.

39. Der er efter min opfattelse ingen grund til at hæfte sig yderligere ved den franske regerings første indvending, der i øvrigt virker en smule forvirrende. Regeringen har, hvis jeg har forstået det korrekt, indvendt, at moderselskaber (eller deres organer) frit kan beslutte, om de vil videreudlodde udbyttet til deres aktionærer, dvs. om ordningen med forskudsskat og skattegodtgørelse skal bringes i anvendelse eller ej. Den franske regering synes at mene, at de kompetente organer i et fransk moderselskab, der modtager udbytte fra datterselskaber i andre medlemsstater, har sig selv at takke for det, hvis de beslutter at videreudlodde hele det beløb, som datterselskabet har betalt i udbytte til sit moderselskab, uden at have krav på skattegodtgørelse. Dette argument stammer åbenbart fra rapporteur publics forslag til afgørelse for Conseil d'État, der er knyttet som bilag til den franske regerings og Accors skriftlige indlæg [21].

40. Den ovenfor nævnte forskelsbehandling beror helt og holdent på bestemmelserne i den franske lovgivning, og spørgsmålet er desuden ikke som anført af den franske regering, om et moderselskab eller dets kompetente organer havde mulighed for at undgå at betale forskudsskat ved ikke at videreudlodde udbytte, som dets datterselskaber i andre medlemsstater end Frankrig havde udbetalt til det, eller for at videreudlodde et mindre beløb i udbytte til dette moderselskabs aktionærer med det endelige mål at omgå eller tage højde for den hindring, som den omtvistede skatteordning udgjorde.

41. Spørgsmålet er tværtimod, om et moderselskab, der befinder sig i samme situation

21 — Rapporteur public anførte følgende (s. 14 i forslaget til afgørelse): »[…] selskabet […] har derfor sig selv at takke for det, hvis det ikke har begrænset det beløb, der udloddes. Det er med andre ord ikke loven, der er skyld i, at moderselskabet skulle afholde den udgift, som det har anmodet om at få refunderet, men dets egen politik for udlodning af udbytte.« Denne vurdering blev dog ikke foretaget i sammenhæng med spørgsmålet om, hvorvidt der foreslå en restriktion for de frie kapitalbevægelser, men for så vidt angik tilbagebetalingen af det forskudsskattebeløb, som Accor havde betalt.

som Accor, kan drage fordel af kapitalens frie bevægelighed ved at kræve en behandling, som svarer til den, der efter den nationale lovgivning tilkommer et fransk moderselskab, der videreudlodder hele det udbytte, det har modtaget fra franske datterselskaber, til sine aktionærer.

42. Jeg har i øvrigt svært ved at se, hvorledes et kapitalselskabs beslutning om at (videre) udlodde udbytte til aktionærerne i dette selskab kan være hypotetisk eller usikker som omhandlet i Graf-dommen, således som den franske regering påstår. Som selskabet Accor gjorde opmærksom på under retsmødet, er det vanskeligt at forestille sig, at aktionærerne vil investere i et selskab, som ikke har til hensigt at videreudlodde udbytte særlig tit, ikke mindst når dette selskab er noteret på finansmarkederne og fører en udlodningspolitik, der er baseret på dets økonomiske rapportering.

43. Hvad angår den franske regerings andet argument ser det ud til at være årsagen til, at den forelæggende ret har valgt at dele sit første præjudicielle spørgsmål i to led, hvoraf det første vedrører moderselskabet, og det andet vedrører aktionærerne i dette selskab.

44. Denne opdeling synes primært at være begrundet i nationale processuelle hensyn, eftersom de franske myndigheders modpart i hovedsagen er Accor og ikke aktionærerne i dette selskab.

45. Den forekommer dog ikke relevant for fortolkningen af artikel 56 EF, hvis anvendelsesområde omfatter nationale foranstaltninger, der virker afskrækkende på grænseoverskridende investeringer, uanset om denne virkning især gør sig gældende for selskabet som sådan, dets kompetente organer eller dets aktionærer i almindelighed. Hvis der bakkes op om den sondring, som den forelæggende ret og den franske regering går ind for, vil det efter min opfattelse svare til at lade anvendelsen af artikel 56 EF afhænge af medlemsstaternes nationale ret og af de regler, selskaber er underlagt i de respektive medlemsstater.

46. Det ses desuden af Domstolens praksis, at den samme nationale foranstaltning både kan afholde personer (herunder juridiske personer), der er hjemmehørende i en medlemsstat, fra at investere deres kapital i andre medlemsstater og have restriktive virkninger for personer, der er hjemmehørende i disse andre medlemsstater, da den udgør en hindring for at tilvejebringe kapital i den førstnævnte medlemsstat [22]. Jeg mener derfor ikke, at det er til hinder for kvalificeringen af

22 — Jf. bl.a. Manninen-dommen, præmis 22, og dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 64 og 166.

en national foranstaltning i henhold til artikel 56, stk. 1, EF, at denne foranstaltning på samme tid kan virke afskrækkende på et selskab og/eller dets aktionærer. Hertil kommer, at der kan forekomme en sådan *afskrækkende virkning* for de grænseoverskridende kapitalbevægelser, uden at det (heller ikke på skatteområdet) efter sagens natur er nødvendigt at redegøre minutiøst for de økonomiske konsekvenser, det har for de berørte parter.

47. Jeg mener under alle omstændigheder ikke, at Domstolen behøver at besvare det præjudicielle spørgsmåls andet led vedrørende den omtvistede ordnings afskrækkende virkning for moderselskabet Accor, hvilket den franske regering som tidligere nævnt også har indrømmet i punkt 82 i sit skriftlige indlæg.

48. Når et moderselskab i den situation, som Accor befandt sig i — til forskel fra et moderselskab, som havde videreudloddet hele det udbytte, det havde modtaget fra sine franske datterselskaber, til sine egne aktionærer — ikke havde mulighed for at udligne forskudsskatten ved hjælp af skattegodtgørelsen, var det således nødt til at hente et beløb svarende til det, der skulle betales i forskudsskat, fra sine likviditetsreserver for at kunne videreudlodde hele udbyttet til sine aktionærer. Franske moderselskaber, der havde investeret deres kapital i franske datterselskaber, havde derfor en likviditetsfordel i forhold til moderselskaber, der havde investeret deres kapital i datterselskaber med hjemsted i andre medlemsstater [23].

49. Jeg er desuden fuldstændig enig med rapporteur public, der i sit forslag til afgørelse for Conseil d'État har gjort opmærksom på, at den forskudsskat, der blev opkrævet i forbindelse med videreudlodning af udbytte til moderselskabets aktionærer, og som moderselskabet skulle betale, betød, at det samlede beløb, der kunne udloddes, blev mindre, og at dette beløb var forskelligt, alt efter om det pågældende moderselskabs datterselskab var hjemmehørende i Frankrig eller i en anden medlemsstat. Dette forhold kunne efter al sandsynlighed forringe værdien af aktierne i moderselskabet, eftersom selskabet udloddede et mindre beløb. Moderselskabets udlodningspolitik kunne derfor virke mindre fordelagtig for aktuelle eller potentielle aktionærer og dermed påvirke selskabets adgang til kapitalmarkedet.

50. Der er således ingen tvivl om, at den omtvistede skatteordning kunne afholde selskaber i Frankrig fra at foretage porteføljeinvesteringer i selskaber med hjemsted i andre medlemsstater.

51. Jeg mener under disse omstændigheder, at den omtvistede skatteordning udgør en restriktion i henhold til artikel 56, stk. 1, EF.

23 — Jf. analogt dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 84 og den deri nævnte retspraksis.

52. Eftersom hverken den forelæggende ret eller den franske regering har henvist til de begrundelser, der er beskrevet i artikel 58 EF, eller til de tvingende almene hensyn, der kan begrunde en sådan restriktion, foreslår jeg derfor, at det første præjudicielle spørgsmål besvares således: Artikel 56 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en skatteordning, hvorefter et moderselskab, der er etableret i en medlemsstat og modtager udbytte fra et datterselskab i en anden medlemsstat, ikke kan modregne den skattegodtgørelse, der indrømmes i forbindelse med udlodningen af dette udbytte, i den forskudsskat, som moderselskabet skal betale, når det videreudlodder udbyttet til sine egne aktionærer, selv om et moderselskab, der er etableret i den førstnævnte medlemsstat og modtager udbytte fra et datterselskab, der også er etableret i denne medlemsstat, under tilsvarende omstændigheder har en sådan mulighed.

B — *Det andet spørgsmål*

53. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret i det væsentlige oplyst, om skattemyndighederne, såfremt de i princippet skal tilbagebetale de beløb, som moderselskabet har indbetalt i strid med EU-retten, kan modsætte sig dette, fordi tilbagebetalingen ville udgøre en ugrundet berigelse af dette selskab, selv om den omtvistede ordning ikke indebærer, at den skattepligtige overvælter skatten på en tredjemand, eller, hvis dette spørgsmål skal besvares benægtende, fordi de beløb, der er betalt, ikke belaster moderselskabet skattemæssigt eller bogføringsmæssigt, da de modregnes i det samlede udbytte, som kan udloddes til aktionærerne.

54. Det skal, henset til den foreslåede besvarelse af det første spørgsmål, understreges, at borgerne efter fast retspraksis i princippet har ret til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-rettens bestemmelser. Denne ret består således som en konsekvens af og et supplement til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved disse bestemmelser efter den fortolkning af dem, som Domstolen har anlagt. Det følger heraf, at den pågældende medlemsstat som udgangspunkt er forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med EU-retten [24].

55. Der er ifølge denne retspraksis kun én enkelt undtagelse til denne tilbagebetalingsforpligtelse, nemlig når de nationale myndigheder har godtgjort, at en anden person end den afgiftspligtige helt eller delvis har båret afgiftsbyrden, og at en hel eller delvis tilbagebetaling af afgiften til den afgiftspligtige ville

24 — Jf. bl.a. dom af 2.10.2003, sag C-147/01, Weber's Wine World m.fl., Sml. I, s. 11365, præmis 93 og den deri nævnte retspraksis, og Test Claimants in the FII Group Litigation-dommen, præmis 202.

medføre en ugrundet berigelse for ham [25]. Det vil især kunne forekomme i forbindelse med indirekte skatter, når en afgiftspligtig helt eller delvis har overvæltet den med urette opkrævede moms på den endelige forbruger.

56. Domstolen har ligeledes slået fast, at selv når det godtgøres, at den afgift, som de nationale myndigheder har opkrævet med urette, helt eller delvis er overvæltet på tredjemand, vil en tilbagebetaling af afgiften til den erhvervsdrivende ikke nødvendigvis medføre en ugrundet berigelse for ham [26]. Den afgiftspligtige kan også i dette tilfælde have lidt et tab ved at skulle betale en afgift, der var i strid med EU-retten, f.eks. fordi det har medført et fald i salgsmængden, eller fordi hele afgiften ikke er blevet overvæltet på salgspriserne [27].

57. Med hensyn til spørgsmålet om, hvordan det godtgøres, at den afgiftspligtige har opnået en ugrundet berigelse ved at overvælte den betalte afgift på en tredjemand, har Domstolen fastslået, at den nationale retsinstans kan bedømme beviserne frit [28] under hensyntagen til alle de relevante omstændigheder [29], og at det i mangel af EU-retlige regler er de processuelle regler i de enkelte medlemsstaters interne retsorden, der under overholdelse af ækvivalens- og effektivitetsprincippet finder anvendelse [30].

58. Domstolen har ligeledes præciseret, at det strider mod effektivitetsprincippet at indføre bevisregler, som gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at opnå tilbagebetaling af afgifter, der er opkrævet i strid med EU-retten. Dette vil især være tilfældet i forbindelse med formodninger eller bevisregler, der pålægger den afgiftspligtige byrden ved at bevise, at de med urette betalte afgifter ikke er blevet overvæltet på andre, eller i forbindelse med særlige begrænsninger med hensyn til formen for det krævede bevis [31]. Domstolen har også i forbindelse med tilbagesøgning af indirekte skatter, som ifølge loven skal overvæltes på en tredjemand, afvist antagelsen om, at der består en formodning for, at der er sket en overvæltning, således at det påhviler den afgiftspligtige at godtgøre, at dette ikke har været tilfældet [32].

25 — Jf. i denne retning Weber's Wine World-dommen, præmis 94. Begrebet ugrundet berigelse synes i denne sammenhæng at ligge tættere op ad begrebet tilbagesøgning af beløb erlagt i urigtig formening om skyld, som i visse medlemsstater betragtes som en særlig form for ugrundet berigelse.

26 — Weber's Wine World-dommen, præmis 98 og den deri nævnte retspraksis.

27 — Jf. i denne retning dom af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 - C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 29, 31 og 32, og Weber's Wine World-dommen, præmis 99.

28 — Jf. Weber's Wine World-dommen, præmis 96.

29 — Jf. dom af 10.4.2008, sag C-309/06, Marks & Spencer, Sml. I, s. 2283, præmis 41, og af 18.6.2009, sag C-566/07, Stadeco, Sml. I, s. 5295, præmis 49.

30 — Weber's Wine World-dommen, præmis 103.

31 — Jf. dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 14, og af 21.9.2000, forenede sager C-441/98 og C-442/98, Michaïlidis, Sml. I, s. 7145, præmis 36.

32 — Comateb-dommen, præmis 25.

59. De parter, der har indgivet skriftlige indlæg i den foreliggende sag, er enige om, at det under disse omstændigheder påhviler de skattemyndigheder, der har til hensigt at afslå at tilbagebetale skatter, der med urette er opkrævet hos en skattepligtig i strid med EU-retten, at bevise, at en sådan tilbagebetaling vil medføre en ugrundet berigelse for den skattepligtige [33], og at den nationale retsinstans skal vurdere, om dette afslag er begrundet, dvs. om og i hvilket omfang der er tale om ugrundet berigelse, ved en økonomisk analyse, som tager hensyn til alle de relevante omstændigheder, der fremlægges for denne retsinstans [34].

60. Denne beskrivelse af retspraksis antyder efter min opfattelse, hvordan det omhandlede spørgsmåls andet led skal besvares. Det ser ud til, at den forelæggende ret ved at formulere dette led som et alternativ og subsidiært i forhold til det første led, der vedrører indsigelsen om ugrundet berigelse, ønsker at rykke grænserne for retten til at få tilbagebetalt skatter, der er betalt i strid med EU-retten. Som jeg tidligere har nævnt, er det dog ifølge EU-retten kun muligt at gøre én indsigelse gældende mod tilbagebetaling af skatter, der er betalt i strid med denne ret, nemlig at der er tale om ugrundet berigelse.

61. Spørgsmålets andet led kan dog med fordel fortolkes på baggrund af problematikken omkring ugrundet berigelse. Den forelæggende ret har gjort opmærksom på, at de indbetalte beløb ikke belaster moderselskabet skattemæssigt eller bogføringsmæssigt, da de modregnes i det samlede beløb, som kan udloddes til aktionærerne, hvilket reelt vil sige, at moderselskabet ikke er blevet belastet af forskudsskatten, og at det derfor kan medføre en uberettiget berigelse for selskabet, at det får refunderet et beløb, som svarer til det, der er betalt.

62. Det er derfor muligt at behandle spørgsmålets to led under ét.

63. Det skal i hovedsagen understreges, at den forelæggende ret også forudsætter, at den omtvistede ordning ikke indebærer, at den skattepligtige overvælter skatten på en tredjemand. Der er således ikke tale om ugrundet berigelse »i klassisk forstand«, som det er tilfældet i Domstolens ovenfor nævnte praksis. Denne forudsætning kan virke overraskende og kunne umiddelbart give anledning til at tro, at der slet ikke er tale om ugrundet berigelse, henset til denne retspraksis.

33 — Den franske regering har i øvrigt præciseret, at det også følger af Conseil d'État og den franske kassationsrets praksis, at bevisbyrden ligger hos skattemyndighederne, når der er tale om forhold, der udelukkende henhører under national ret. En sådan regel må i overensstemmelse med ligebehandlings- og ækvivalensprincippet også gælde i tvister, hvor den franske skatteforvaltning afslår at tilbagebetale skatter, der er opkrævet i strid med EU-retten.

34 — Jf. Weber's Wine World-dommen, præmis 100, og Marks & Spencer-dommen, præmis 43.

64. Man bør dog være varsom med at anlægge et så forenklet syn på det spørgsmål, der er forelagt. Den forudsætning, som dette spørgsmål bygger på, skyldes formentlig den retlige kvalificering af forskudsskatten, der er foretaget i den franske forvaltningsret. Conseil d'État har således fastslået, at forskudsskatten ikke er en udgift, der kan fradrages i selskabets nettooverskud, eftersom denne skat er indført for at undgå, at selskaber, når de har ret til skattegodtgørelse, udlodder overskud, som ikke er blevet beskattet efter den almindelige selskabsskattesats, og dermed opnår en uberettiget skattefordel [35]. Forskudsskatten modregnes kun i de samlede indtægter, der kan udloddes, hvilket betyder, at den ikke påvirker det udloddende moderselskab, men hentes fra aktionærernes formue. Ifølge dette synspunkt, som den franske regering i øvrigt har tilsluttet sig, er spørgsmålet om, hvorvidt forskudsskatten er blevet overvæltet på en tredjemand, efter det kriterium, der er fastsat i Domstolens praksis, slet ikke relevant, eftersom den forskudsskat, der betales, påvirker moderselskabets aktionærers formue direkte.

65. Set i denne sammenhæng kan der fremsættes følgende bemærkninger til det spørgsmål, den forelæggende ret har rejst.

66. Jeg mener som helhed betragtet ikke, at der i princippet er noget til hinder for, at en medlemsstat nægter at tilbagebetale beløb, der er betalt i strid med EU-retten, hvis det vil medføre en ugrundet berigelse for en erhvervsdrivende eller en skattepligtig, at de tilbagebetales, heller ikke i andre tilfælde end dem, Domstolen har taget stilling til (i det væsentlige tilbagesøgning af importafgifter eller indirekte skatter). Det gælder efter min opfattelse også, når den pågældende person ikke selv har afholdt hele det beløb, som denne har skullet betale. Det er ifølge retspraksis de nationale retsinstanser, der skal undersøge, om det er tilfældet, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag.

67. Hvad hovedsagen angår mener jeg ikke ligesom Accor og Europa-Kommissionen, at det uden videre kan afvises, at tilbagebetalingen af de beløb, der er betalt i strid med artikel 56 EF, kan være årsag til en ugrundet berigelse for moderselskabet, blot fordi det juridisk set er moderselskabet, der pålægges forskudsskatten. Som jeg har understreget, har Domstolen i sin praksis valgt en mere økonomisk end strengt juridisk tilgang til den uberettigede berigelse, der måtte forekomme ved tilbagebetalingen af beløb, som en erhvervsdrivende har betalt uden at være forpligtet til det.

35 — Conseil d'État dom af 30.6.2004, Sté Freudenberg.

68. Den franske regerings generelle argument om, at moderselskabet beriges på bekostning af sine aktionærer ved at få tilbagebetalt et beløb, som svarer til den forskudsskat, det har indbetalt, kan jeg dog ikke tilslutte mig.

69. Det tilbagebetalte beløb, der forbliver i selskabet, kan i virkeligheden set fra aktionærernes synspunkt anses for en opsparet fortjeneste, der kan øge værdien af deres kapitalandele i dette selskab og i hvert fald ikke gør aktionærerne fattigere.

70. Som rapporteur public har gjort gældende for Conseil d'État, og som Accor har anført over for Domstolen, er det i øvrigt meget tænkeligt, at den forskudsskat, som moderselskabet betalte, reelt ikke har påvirket udlodningen af udbytte til aktionærerne, fordi selskabet selv afholdt det samlede skattebeløb ved at trække på sine reserver med det formål at fastholde sin udlodningspolitik og undgå, at dets aktier faldt i kurs på børsmarkedet.

71. Den franske regering bekræftede under retsmødet ved Domstolen, at i en rent intern situation, hvor et moderselskab af forskellige årsager uretmæssigt havde betalt for meget i forskudsskat, skulle de franske myndigheder betale det for meget indeholdte beløb tilbage til dette selskab, når dette ikke påvirkede udlodningen af udbytte til aktionærerne. Ækvivalensprincippet fordrer efter min opfattelse, at et moderselskab, der uretmæssigt har betalt et beløb i forskudsskat, uden at det har påvirket det samlede udbytte, det kan udlodde til sine egne aktionærer, navnlig fordi disse aktionærer har valgt at fastholde en fordelagtig udlodningspolitik i selskabet, kan få refunderet dette beløb.

72. I den ovenfor beskrevne situation synes det dog at være i strid med Domstolens praksis at tilbagebetale forskudsskatten som led i en sag om tilbagebetaling som den, Accor anlagde, ved de franske forvaltningsdomstole.

73. Det skal således påpeges, at Domstolen i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation uden udtrykkeligt at basere sig på doktrinen om ugrundet berigelse afviste, at det økonomiske tab, som selskaber havde lidt, fordi de havde været tvunget til at forhøje det beløb, de udbetalte i udbytte, for at kompensere deres aktionærer for tabet af skattegodtgørelse, på grundlag af EU-retten kunne kompenseres ved et søgsmål med påstand om tilbagebetaling.

74. Domstolen afviste således den påstand, som de sagsøgende selskaber havde fremført

i hovedsagen, der var anlagt mod de britiske skattemyndigheder, nemlig at de havde ret til at anlægge en sag om tilbagebetaling for at få erstattet det tab, som disse hjemmehørende selskaber havde lidt, fordi de havde været nødt til at forhøje udbyttebeløbet for at kompensere deres aktionærer for tabet af skattegodtgørelse.

75. Domstolen fandt, at dette tab ikke på grundlag af EU-retten kunne kompenseres ved et søgsmål med påstand om tilbagebetaling af den skat, der var opkrævet med urette, eller af de beløb, der var betalt til den pågældende medlemsstat eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne skat. Sådanne »[…] forhøjelser af udbyttebeløb beror [således] på beslutninger truffet af disse selskaber og udgør ikke i sig selv en *uundgåelig konsekvens* af, at Det Forenede Kongerige nægter de nævnte aktionærer en behandling svarende til behandlingen af aktionærer, der modtager udbytte ved en udlodning på grundlag af udbytte af indenlandsk oprindelse« [36].

76. Med henblik på at gøre det muligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til EU's retsorden, og under hensyn til de spørgsmål, Domstolen var blevet forelagt, anmodede den imidlertid den nationale ret om at fastslå, om forhøjelserne af udbyttet for de pågældende selskaber udgjorde et finansielt tab, der var lidt som følge af en tilsidesættelse af EU-retten, der kunne tilregnes den pågældende medlemsstat [37], dvs. et tab, der eventuelt kunne fastslås og godtgøres som led i en erstatningssag mod denne medlemsstat.

77. Hvis denne løsning anvendes i den foreliggende sag, vil Accor ifølge sin politik for videreudlodning, jf. punkt 70 i dette forslag til afgørelse, ikke i forbindelse med det søgsmål, selskabet har anlagt ved den forelæggende ret for at få forskudsskatten refunderet, kunne kræve erstatning for det tab, det måtte have lidt som følge af generalforsamlingens beslutning om at videreudlodde hele udbyttet fra de datterselskaber i Accor, der ikke er hjemmehørende i Frankrig, i stedet for at modregne forskudsskatten i det udbytte, der skulle udbetales til aktionærerne. Dette tab er således ikke en uundgåelig konsekvens af, at Den Franske Republik nægter at yde skattegodtgørelse på samme vilkår som for et fransk moderselskab, der modtager udbytte fra franske datterselskaber. Selskabet må under disse omstændigheder have ret til at rejse erstatningssag mod staten for tilsidesættelse af EU-retten i overensstemmelse med betingelserne

36 — Dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 207 (min fremhævelse).

37 — Ibidem, præmis 208.

for pådragelse af erstatningsansvar samt ækvivalens- og effektivitetsprincippet.

78. Til gengæld mener jeg, at anvendelsen af den omtvistede skatteordning havde som direkte følge, at et fransk moderselskab som Accor blev tvundet til at modregne forskudsskatten i det udbytte, som det videreudloddede til sine egne aktionærer, hvilket selvfølgelig betød, at udbyttet blev mindre.

79. I dette tilfælde var det hovedsageligt aktionærerne, der blev påført et økonomisk tab, fordi de fik udbetalt et lavere udbytte. Moderselskabet kunne imidlertid også lide et økonomisk tab, der gav sig udslag i, at kursen på dets aktier faldt på grund af en udlodningspolitik, som markedet kunne opfatte som mindre fordelagtig.

80. Skal den foranstaltning, der træffes for at tilbagebetale forskudsskatten til moderselskabet, under disse omstændigheder begrænses til selskabets eget tab eller også omfatte det tab, der har ramt aktionærerne, fordi der er videreudloddet et lavere udbytte?

81. Jeg hælder mest til det sidste.

82. For det første mener jeg som nævnt ikke, at tilbagebetalingen af et sådant beløb til moderselskabet i princippet vil gøre aktionærerne i dette selskab fattigere, da moderselskabets akkumulerede værdi kommer disse aktionærer til gode.

83. For det andet vil det, hvis tilbagebetalingen begrænses til moderselskabets tab, i processuel henseende kræve, at de tabsramte aktionærer er i stand til at anlægge sag om tilbagebetaling af forskudsskatten ved de kompetente franske domstole. Som rapporteur public har påpeget over for Conseil d'État — uden at den franske regering har bestridt det — kan en aktionær, der befinder sig i denne situation, i henhold til fransk ret imidlertid ikke selv træffe skatteretlige foranstaltninger med henblik på at få tilbagebetalt forskudsskatten og har kun mulighed for at anlægge erstatningssag mod staten.

84. Den franske regering har i sit indlæg for Domstolen i det væsentlige påpeget, at det modererer dette princip, at en ikke-hjemmehørende aktionær i et fransk moderselskab ifølge de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Den Franske Republik har indgået, kan få refunderet forskudsskatten, når der ikke blev

ydet skattegodtgørelse på det tidspunkt, hvor udbyttet blev udloddet til selskabet [38].

85. Som Kommissionen også har anført, skal den forelæggende ret tage hensyn til, om ikke-hjemmehørende aktionærer i et moderselskab som Accor har udnyttet denne mulighed, når den vurderer, hvor stor en forskudsskat der rent faktisk skal refunderes til moderselskabet. Selv om aktionærerne har udnyttet denne mulighed, må staten dog ikke kategorisk nægte at tilbagebetale den skat, som den har opkrævet med urette, og som i praksis kun kan tilbagebetales til det moderselskab, der er blevet beskattet i strid med EU-retten.

86. Der vil i modsat fald kunne opstå to konsekvenser, som efter min opfattelse er uforenelige med EU-retten. For det første vil det i praksis blive umuligt at anlægge en sag om tilbagebetaling af en skat, der er pålagt i strid med EU-retten. Hvis den anskuelse, som den franske regering i det væsentlige har anlagt, lægges til grund, vil det for det andet resultere i en ugrundet berigelse for staten, i og med at den har modtaget det beløb, der uretmæssigt er betalt i forskudsskat, uden at skulle tilbagebetale det til den skattepligtige.

87. Jeg mener sammenfattende, at det andet spørgsmål bør besvares med, at en medlemsstat kan afslå at tilbagebetale en skat, der er opkrævet i strid med EU-retten, for så vidt angår det fulde beløb, som den skattepligtige ikke selv har afholdt, eftersom det vil medføre en uberettiget berigelse, hvis den skattepligtige får dette beløb refunderet. En sådan berigelse vil kunne opstå, hvis medlemsstaten skal dække udgifter, som den skattepligtige har afholdt, og som ikke er en uundgåelig konsekvens af, at en medlemsstat har undladt at efterkomme EF-traktatens bestemmelser. Det tilkommer i hovedsagen den forelæggende ret at undersøge på grundlag af alle de oplysninger, den råder over, og under hensyn til den udlodningspolitik, som et moderselskab som sagsøgte i hovedsagen har indført over for sine aktionærer, om den omtvistede forskudsskat, der er indbetalt, helt eller delvis er blevet modregnet i det udbytte, der blev videreudloddet til disse aktionærer, hvilket betyder, at moderselskabet i givet fald kan have lidt et tab som en uundgåelig konsekvens af, at medlemsstaten har nægtet at indrømme selskabet den krævede ligebehandling. Den foranstaltning, der træffes for at tilbagebetale den omtvistede skat til moderselskabet, skal i så fald udformes under hensyntagen til den økonomiske byrde, som dette selskab er blevet pålagt, og på grundlag af alle relevante oplysninger, som den forelæggende ret har til rådighed.

38 — Dette spørgsmål blev behandlet i den sag, der gav anledning til dom af 14.11.2006, sag C-513/04, Kerckhaert og Morres, Sml. I, s. 10967. Skattegodtgørelsens afskaffelse den 1.1.2005 og den heraf følgende afskaffelse af tilbagebetalingen til ikke-hjemmehørende aktionærer lå til grund for den sag, der gav anledning til dom af 16.7.2009, sag C-128/08, Damseaux, Sml. I, s. 6823. Det spørgsmål, der var stillet, vedrørte dog kun de forpligtelser, der påhviler den medlemsstat, hvor aktionærerne er hjemmehørende (i dette tilfælde Kongeriget Belgien).

C — *Det tredje spørgsmål*

88. Det bringer mig videre til den forelæggende rets tredje spørgsmål, som er blevet diskuteret meget intenst mellem de berørte parter. Det er dog kun relevant at svare på det, hvis den forelæggende ret ud fra Domstolens anvisninger helt eller delvis udelukker, at moderselskabet har opnået en ugrundet berigelse.

89. Conseil d'État ønsker med dette spørgsmål oplyst, om ækvivalens- og effektivitetsprincippet, henset til besvarelsen af de to første spørgsmål, er til hinder for, at der, for at de beløb, som moderselskabet har betalt uretmæssigt, skal kunne tilbagebetales til moderselskabet, kræves — i givet fald med forbehold af de overenskomstmæssige bestemmelser om udveksling af oplysninger — at selskabet for hver udlodning af udbytte, der foretages af dets datterselskaber uden for Frankrig, fremlægger oplysninger om den skattesats, der er blevet anvendt, og det faktisk indbetalte skattebeløb for udbytte fra disse datterselskaber, selv om der ikke kræves oplysninger for franske datterselskaber, da myndighederne har adgang til dem.

90. Som Kommissionen ganske rigtigt har gjort gældende i sit skriftlige indlæg, er dette spørgsmål kun aktuelt, hvis den forelæggende ret fastslår, at der ikke skal tilvejebringes ligebehandling ved tilbagebetaling af forskudsskatten — hvilket på sin vis svarer til at fritage moderselskabet for denne skat, når det ikke tidligere har opnået skattegodtgørelse — men ved indrømmelse af en skattegodtgørelse (efter at moderselskabet har betalt forskudsskatten) som den, der anvendes i en rent intern situation. Kommissionen har i sit skriftlige indlæg med henvisning til præmis 50-52 i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation anført, at moderselskabet i det sidstnævnte tilfælde skal ydes en skattegodtgørelse, som svarer til den selskabsskat, datterselskabet har betalt i den medlemsstat, hvor det er etableret [39].

39 — Den sag, der gav anledning til Test Claimants in the FII Group-dommen gik ud på at afklare, om EU-retten var til hinder for, at en medlemsstat fritog udbyttet for beskatning, hvis det blev udbetalt af et hjemmehørende selskab til et andet hjemmehørende moderselskab, og samtidig undgik kædebeskatning af dette udbytte ved hjælp af en modregningsordning, hvis det blev udbetalt af et ikke-hjemmehørende selskab til et hjemmehørende moderselskab. Domstolen bekræftede, at det under disse omstændigheder er tilladt at anvende en modregningsordning, hvis, for det første, udbyttet af udenlandsk oprindelse ikke beskattes i den pågældende medlemsstat med en sats, der er højere end den sats, der anvendes på udbytte af indenlandsk oprindelse, og, for det andet, kædebeskatning af udbytte af udenlandsk oprindelse undgås ved at modregne den skat, som det ikke-hjemmehørende udloddende selskab har betalt, i det beløb, som det hjemmehørende selskab, der modtager udbytte, skal betale i skat, op til det beløb, som denne skat udgør. Domstolen bemærkede derfor i dommens præmis 51 og 52, at hvis det overskud, der ligger til grund for udbyttet af udenlandsk oprindelse, er undergivet en skat i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, som er lavere end den skat, som opkræves af den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, skal den sidstnævnte medlemsstat således give en skattegodtgørelse svarende til den skat, som det udloddende selskab har betalt i den medlemsstat, hvor det er hjemmehørende. Hvis dette udbytte derimod er undergivet en skat, som er højere end den skat, der opkræves af den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, er den sidstnævnte medlemsstat kun forpligtet til at give en skattegodtgørelse op til det beløb, som det udbyttemodtagende selskab skal betale i selskabsskat. Medlemsstaten er således ikke forpligtet til at dække differencen mellem de to beløb.

91. Det tilkommer ganske vist den forelæggende ret at vælge, hvordan der skal tilvejebringes ligebehandling mellem en rent intern situation og den situation, som et moderselskab som Accor befinder sig i, men den skal respektere ækvivalens- og effektivitetsprincippet, når den træffer dette valg.

92. Accor mener i den forbindelse ikke, at de franske skattemyndigheder må betinge forskudsskattens tilbagebetaling af, at moderselskabet godtgør, hvilken skattesats, der er anvendt, og hvilket beløb de udenlandske datterselskaber faktisk har betalt i skat af det overskud, der ligger til grund for hver enkelt udlodning, når en sådan betingelse ikke gjaldt i rent interne situationer. Accor har endvidere gjort gældende, at det strider mod effektivitetsprincippet at kræve, at selskaber fremlægger et sådant bevis ikke alene for sine datterselskaber, men også for alle sine datterselskabers datterselskaber i andre medlemsstater, især hvis der stilles et sådant krav over ti år efter, at de faktiske omstændigheder har fundet sted, og dermed efter udløbet af den periode, hvor man i Frankrig har pligt til at opbevare administrative dokumenter. Accor mener i øvrigt, at det er vigtigt at tage hensyn til Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter [40].

93. Den franske regering og Det Forenede Kongeriges regering er af den modsatte opfattelse. De har påpeget, at formålet med den omtvistede skatteordning er at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning, og at de franske skattemyndigheder derfor har ret til at kræve dokumentation for at kunne efterprøve, om de udenlandske datterselskaber faktisk har betalt skat af det overskud, der ligger til grund for udlodningen af udbytte til moderselskabet, i den medlemsstat, hvor de er etableret. Den franske regering har herved vedblivende fastholdt, at den nationale lovgivning er i overensstemmelse med ækvivalens- og effektivitetsprincippet. Den franske regering har bl.a. gjort opmærksom på, at skattesatsen i en rent intern situation svarede til den sats, som datterselskaberne faktisk havde betalt af det overskud, der lå til grund for udlodningen af udbytte til deres moderselskab, og der i den nationale lovgivning kun tages hensyn til udlodninger, som foretages af franske moderselskabers direkte datterselskaber. Da det kun er den skattepligtige selv, der ligger inde med de udbedte oplysninger, er det ifølge den franske regering og Det Forenede Kongeriges regering ikke urimeligt at kræve, at moderselskabet indledningsvis fremlægger nærmere oplysninger om beskatningen og om de udlodninger og datterselskaber, der er tale om, hvorefter skatteforvaltningen om nødvendigt kan anmode om administrativ bistand fra myndighederne i den medlemsstat, hvor datterselskaberne er etableret, i henhold til bestemmelserne i direktiv 77/799 eller i de bilaterale skatteoverenskomster. Den franske regering mener under alle omstændigheder, at selv om Domstolen finder det i strid med ækvivalens- og/eller effektivitetsprincippet,

40 — EFT L 336, s. 15.

at moderselskabet pålægges bevisbyrden, kan det begrundes i behovet for at bekæmpe skatteunddragelse.

94. Kommissionens holdning ligger et sted midt imellem. Den mener i det væsentlige, at EU-retten principielt ikke er til hinder for, at en medlemsstat i forbindelse med tilbagebetalingen af en forskudsskat som den, der er omhandlet i hovedsagen, ønsker at tage hensyn til den skat, som datterselskabet har betalt i den medlemsstat, hvor det er etableret. I det konkrete tilfælde er det dog dens opfattelse, at når moderselskaberne er sikret en skattegodtgørelse, der tager udgangspunkt i den lovbestemte (almindelige) skattesats, og der ikke tages hensyn til, hvilken sats der faktisk er anvendt på det overskud, som ligger til grund for de franske datterselskabers udlodning, eller kræves bevis for, hvilket beløb disse selskaber faktisk har betalt i skat, er det af hensyn til ækvivalensprincippet nødvendigt at behandle grænseoverskridende situationer på den samme måde.

95. De divergerende holdninger skyldes til dels, at der er uenighed om, hvordan den nationale lovgivning skal fortolkes.

96. De berørte parter har for det første diskuteret kravene i den nationale lovgivning om den selskabsskattesats, der gjaldt for franske datterselskabers underliggende overskud, og som moderselskaber, der modtog udbytte fra disse datterselskaber, skulle dokumentere, at de havde betalt. Accor og Kommissionen mener kun, at det skulle godtgøres, at overskuddet var blevet beskattet efter den almindelige sats, hvorimod den franske regering indgående har forklaret, at det drejede sig om den sats, der faktisk var blevet anvendt.

97. Hvad for det andet angår Accors kritik af de franske myndigheders urimelige krav om dokumentation for beskatningen af Accorkoncernens datter-datterselskaber gjorde den franske regering under retsmødet opmærksom på, at der i den nationale lovgivning kun blev taget hensyn til udbytte udloddet af moderselskabets direkte datterselskab og ikke af datterselskabets datterselskaber i forbindelse med skattegodtgørelsens beregning. Regeringen mener med henvisning til ækvivalensprincippet ikke, at der findes andre muligheder i en grænseoverskridende situation, hvis man vil undgå omvendt forskelsbehandling.

98. Det tilkommer hverken Domstolen at tage stilling til, om den nationale lovgivning i en rent intern situation krævede, at der blev fremlagt dokumentation for den almindelige sats eller for den sats, datterselskaberne faktisk havde betalt af det overskud, der lå til grund for udlodningen af udbytte til deres moderselskab, eller at afgøre, om lovgivningen i denne henseende kun vedrørte forholdet mellem dette selskab og dets direkte datterselskab og ikke dets forhold til samtlige datter-datterselskaber i koncernen. Disse aspekter skal således efterprøves af den forelæggende ret.

99. Jeg er derfor nødt til at basere mit ræsonnement på hypoteser.

100. Den første hypotese er den, som den franske regering har fremført, nemlig at den skattegodtgørelse, der i henhold til den nationale lovgivning kunne udbetales, i en rent intern situation afhang af, hvilken selskabsskat der faktisk var betalt af det underliggende overskud, som moderselskabets direkte datterselskab havde oppebåret.

101. Det er i dette tilfælde i fuld overensstemmelse med ækvivalensprincippet at lade den behandling, der gælder for interne situationer, omfatte grænseoverskridende situationer.

102. EU-retten er heller ikke til hinder for, at forpligtelsen til at fremlægge relevant dokumentation først og fremmest påhviler det berørte moderselskab. Skattemyndighederne har således ret til at kræve, at den skattepligtige fremlægger de beviser, som de finder nødvendige for at kunne bedømme, om de i den nationale lovgivning fastsatte betingelser for opnåelse af en skattemæssig fordel er opfyldt [41].

103. I modsætning til, hvad Accor synes at mene, har skattemyndighederne ganske vist i medfør af ordningen for gensidig bistand i direktiv 77/799 mulighed for at rette henvendelse til myndighederne i en anden medlemsstat med henblik på at få alle de oplysninger, som er nødvendige for en korrekt skatteansættelse [42], men denne ordning må ikke anvendes, inden den skattepligtige har opfyldt sin forpligtelse til at fremlægge den dokumentation, der er nødvendig for at opnå en skattegodtgørelse, og myndighederne har heller ikke pligt til at anvende den [43].

104. Den franske regering mindede også under retsmødet ved Domstolen om, at den krævede dokumentation ikke skal fremlægges i nogen bestemt form. At denne dokumentation ikke forlanges i en rent intern situation er efter min opfattelse en naturlig følge af, at skatteforvaltningen selvfølgelig er bekendt med gældende national ret og allerede i de indsendte selvangivelser har modtaget tilstrækkelige oplysninger om den forskudsskat, der skulle betales af de udlodninger, som udløste skattegodtgørelsen, og om den forskudsskat, som moderselskabet i en koncern skulle betale. Disse oplysninger kan ses i et bilag til den franske regerings skriftlige indlæg. Det er under disse omstændigheder ikke min opfattelse, at kravet om, at et fransk moderselskab, der modtager udbytte fra datterselskaber i andre medlemsstater, fremlægger en sådan dokumentation, kan udgøre en ekstra administrativ byrde i forhold til de oplysninger, der kræves i en rent intern situation, eftersom moderselskaberne i den sidstnævnte situation — med forbehold af den nationale rets efterprøvelse — også var underlagt

41 — Jf. i denne retning dom af 27.1.2009, sag C-318/07, Persche, Sml. I, s. 359, præmis 54 og 60 og den deri nævnte retspraksis.

42 — Ibidem, præmis 61.

43 — Ibidem, præmis 62, 64 og 65.

administrative formaliteter, som bl.a. skulle gøre det muligt for skattemyndighederne at kontrollere, om betingelserne for at anvende den omtvistede skatteordning var opfyldt.

105. Der er dog to forhold, der bør tages i betragtning, henset til effektivitetsprincippet.

106. Det kan således ikke udelukkes, at det afhængig af lovgivningen i de medlemsstater, hvor de pågældende datterselskaber var hjemmehørende, og navnlig hvis disse medlemsstater på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen ikke selv forebyggede økonomisk dobbeltbeskatning på deres område, i praksis var umuligt eller urealistisk at godtgøre, hvor meget datterselskaberne faktisk havde betalt i selskabsskat af det overskud, der lå til grund for udlodningen af udbytte til det franske moderselskab. Det er ikke utænkeligt, at visse medlemsstater fritog selskaber, der var etableret på deres område, for at foretage en fordeling af deres egenkapital ud fra den sats, der gjaldt for de forskellige indtægtskilder, og for at registrere, hvilken selskabsskat der var betalt af det overskud, som lå til grund for udbytteudlodningen. Det er under disse omstændigheder i strid med effektivitetsprincippet at kræve dokumentation for, hvor meget disse selskaber, dvs. datterselskaber af et fransk moderselskab, har betalt i selskabsskat, og dermed for den skattesats, der faktisk er anvendt. Det tilkommer selvsagt den forelæggende ret at efterprøve, om moderselskabet Accor befandt sig i en sådan situation, ud fra de samlede oplysninger i sagen.

107. Accors indvending om, at selskabet ikke kan pålægges at fremlægge dokumenter efter udløbet af den lovpligtige opbevaringsperiode i Frankrig, fortjener også opmærksomhed. Eftersom det er 1999, 2000 og 2001, der er de omtvistede år, og forskudsskatten ifølge CGI kunne opkræves op til fem år efter, at udbyttet var udbetalt, kan det således ikke — hvilket Accor i øvrigt påpegede under retsmødet — udelukkes, at den krævede dokumentation kan vedrøre år (i hvert fald til og med 1994), for hvilke de berørte personer ikke længere var forpligtet til at opbevare den.

108. Der bør efter min opfattelse sondres mellem to tilfælde. I det første tilfælde anmoder de franske skattemyndigheder om, at der fremlægges dokumentation i løbet af den periode, hvor det i Frankrig er lovpligtigt at opbevare den. Her har moderselskabet for en god ordens skyld beholdt dokumenterne for navnlig at gardere sig, hvis det bekræftes, at der lovligt kan fremsættes et sådant krav i forbindelse med en retssag. I det modsatte tilfælde, hvor skattemyndighederne ikke anmoder om disse dokumenter i løbet af den periode, hvor det er lovpligtigt at opbevare dem, vil moderselskabet derfor ikke være i besiddelse af dem. I det andet tilfælde mener jeg dog, at det i modsætning til, hvad Accor har forklaret, snarere end den lovpligtige

opbevaringsperiode i Frankrig er den periode, der finder anvendelse i de medlemsstater, hvor de pågældende datterselskaber er hjemmehørende, der er relevant. Hvis denne periode er udløbet på det tidspunkt, hvor retten skal træffe afgørelse i hovedsagen, vil det derfor være umuligt for Accor at fremlægge de krævede beviser. Selskabet kan under disse omstændigheder ikke afskæres fra skattegodtgørelsen for det pågældende udbytte, uden at det strider mod effektivitetsprincippet.

109. Ifølge den anden og diametralt modsatte hypotese, som Accor i det væsentlige går ind for, er det kun den *almindelige* sats for beskatning af det overskud, som ligger til grund for udlodningen af udbytte fra det franske moderselskabs datterselskaber og datter-datterselskaber, der skal tages i betragtning i en rent intern situation.

110. Det skal i denne sammenhæng undersøges, om det er i strid med ækvivalens- og effektivitetsprincippet, at en medlemsstat kræver, at et moderselskab, der er etableret på dets område, godtgør, hvilken skattesats og hvilken selskabsskat der faktisk er anvendt på det overskud, der ligger til grund for udlodningen af udbytte fra dette selskabs udenlandske datterselskaber og datter-datterselskaber.

111. Dette spørgsmål ville uden problemer kunne besvares bekræftende, hvis det ikke — eller ikke umiddelbart — havde fremgået af Domstolens praksis, at der ved beregningen af det tilgodehavende, der modregnes i forbindelse med udbetaling af »indgående« udbytte, skal tages hensyn til den selskabsskat, som det udloddende selskab *faktisk har betalt* i den medlemsstat, hvor det er hjemmehørende.

112. Domstolen har i præmis 54 i Manninen-dommen, der er nævnt i præmis 15 i Meilicke-dommen, bemærket, at der ved beregningen af en godtgørelse for selskabsskat, der indrømmes en aktionær, der er fuldt skattepligtig i Finland, og som har modtaget udbytte fra et selskab hjemmehørende i Sverige, skal tages hensyn til skat, der faktisk er betalt af det svenske selskab, således som det følger af de almindelige regler, der gælder for beregning af beskatningsgrundlaget og af satsen for selskabsskat i denne sidste medlemsstat.

113. I konklusionen i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation fastslog Domstolen også, at »[a]rtikel 43 EF og 56 EF [ikke er] til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et andet hjemmehørende selskab, er fritaget for selskabsskat, mens udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et ikke-hjemmehørende selskab, i hvilket det hjemmehørende selskab besidder mindst 10 % af stemmerettighederne, selskabsbeskattes, samtidig med at der i sidstnævnte tilfælde ydes en skattegodtgørelse for den skat, som det udloddende selskab *faktisk har betalt* i den stat, hvor det

er hjemmehørende, for så vidt som den skattesats, der gælder for udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke er højere end den skattesats, der gælder for udbytte af indenlandsk oprindelse, og skattegodtgørelsen mindst svarer til det beløb, der er betalt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, op til et maksimum på det beløb, som beskatningen i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, udgør« [44].

114. Jeg mener dog kun, at det er en tilsyneladende hindring, der ligger i denne retspraksis.

115. Med hensyn til Manninen-dommen fremgår det således meget klart af præmis 40 og 53, at den skattegodtgørelse, som finske statsborgere blev indrømmet i rent interne situationer, svarede til den selskabsskat, som det udloddende selskab faktisk havde betalt [45]. Når Domstolen i dommens præmis 54 fastslog, at denne ordning også gjaldt for finske statsborgere, der modtog udbytte fra selskaber hjemmehørende i andre medlemsstater, skyldtes det ganske enkelt, at Domstolen anvendte princippet om forbud mod forskelsbehandling.

116. I dommen i sagen Test Claimants in the FII Group bemærkede Domstolen ganske vist, at en medlemsstat for at undgå økonomisk dobbeltbeskatning kunne anvende en fritagelsesordning på udbytte, der blev udbetalt i rent interne situationer, og en modregningsordning på indgående udbytte, der blev udloddet af ikke-hjemmehørende selskaber, men Domstolen kom kun subsidiært ind på sammenhængen mellem den fritagelse, der gjaldt for udbytte af indenlandsk oprindelse, og beskatningen hos moderselskabet. Sagsøgerne i hovedsagen havde gjort gældende, at udbytte af indenlandsk oprindelse var fritaget uafhængigt af det udloddende selskabs (faktiske) skattetilsvar. Domstolen overlod det dog til den nationale ret at efterprøve, om skattesatsen faktisk var den samme, og om der kun var tale om forskellige beskatningsniveauer i visse tilfælde, på grund af en ændring af beskatningsgrundlaget som følge af visse ekstraordinære lempelser [46].

117. Det kan således ikke udledes af disse domme, at Domstolen vil kunne tolerere, at en medlemsstat for at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte på sit område som hovedregel indrømmer et moderselskab i denne medlemsstat et tilgodehavende i forbindelse med udlodning af udbytte fra et datterselskab i den samme medlemsstat på grundlag af den almindelige selskabsskattesats, som dette datterselskab i princippet er underlagt, hvorimod et moderselskab i denne

44 — Punkt 1, andet afsnit, i dommens konklusion (min fremhævelse).

45 — Domstolen har i dommens præmis 53 bemærket, at »det [skal] fastslås, at godtgørelsen for selskabsskat i finsk ret altid svarer til det beløb, som det selskab, der udlodder udbyttet, faktisk har betalt i skat«.

46 — Dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 53 og 56.

medlemsstat kun ydes den samme skattegodtgørelse i forbindelse med udlodning af udbytte fra datterselskaber i andre medlemsstater, hvis det dokumenteres, hvilken skattesats der er anvendt, og hvilket beløb disse datterselskaber faktisk har betalt i selskabsskat i disse andre medlemsstater.

118. Jeg mener tværtimod, at en sådan forskelsbehandling udgør en tilsidesættelse af princippet om forbud mod forskelsbehandling og ækvivalensprincippet.

119. Den franske regering har ikke ret i, at en sådan tilsidesættelse kan begrundes i et generelt ønske om at forebygge skatteunddragelse. Det skal for det første påpeges, at medlemsstaterne ikke kan begrunde en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med traktatens formål, med, at der foreligger en generel formodning for skatteunddragelse [47]. For det andet kan denne forskelsbehandling efter min opfattelse ikke anses for den foranstaltning til at opfylde formålet om at bekæmpe skatteunddragelse, som er til mindst skade for de ovenfor nævnte principper. I en situation som den, der er tale om i denne hypotese, kan en medlemsstat således godt kræve, at den skattepligtige dokumenterer, hvor høj den almindelig selskabsskattesats er, som de udloddende datterselskaber er underlagt i den medlemsstat, hvor de er hjemmehørende, og at der er betalt en skat, som svarer til denne sats, for at undgå — hvilket synes at være det, den franske regering er mest bekymret for — at der ydes skattegodtgørelse i forbindelse med disse datterselskabers udlodning af udbytte til et fransk moderselskab, selv om datterselskaberne på grund af generelle lempelser i den medlemsstat, hvor de er hjemmehørende, slipper helt for at betale selskabsskat af det overskud, der ligger til grund for udlodningen af udbytte.

120. Det er ikke uforeneligt med princippet om forbud mod forskelsbehandling og ækvivalensprincippet at stille krav om, at der fremlægges en sådan dokumentation vedrørende alle moderselskabets datterselskaber og datter-datterselskaber, forudsat at det samme krav stilles i rent interne situationer i forbindelse med de angivelser, som moderselskaber og deres franske datterselskaber skal indsende. Det kan ikke desto mindre være praktisk umuligt at opfylde et sådant krav i grænseoverskridende situationer, især hvis de pågældende udlodninger vedrører overskud, som er oppebåret efter den periode, hvor det er lovpligtigt at opbevare dokumenterne. Hvis denne hypotese findes relevant, tilkommer det den forelæggende ret at foretage den nødvendige efterprøvelse.

47 — Jf. bl.a. dom af 28.10.2010, sag C-72/09, Établissements Rimbaud, Sml. I, s. 10659, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis.

121. Jeg vil af disse årsager foreslå, at det tredje spørgsmål besvares således: Ævivalens- og effektivitetsprincippet er ikke til hinder for, at der, for at de beløb, som betales for at sikre anvendelsen af den samme skattemæssige behandling af et moderselskabs videreudlodning af udbytte fra henholdsvis datterselskaber i den samme medlemsstat og i en anden medlemsstat, skal kunne tilbagebetales, kræves, at den skattepligtige fremlægger oplysninger, som kun denne har adgang til, for hver enkelt udlodning, som er genstand for en tvist, herunder bl.a. den skattesats, som faktisk er blevet anvendt, det faktisk indbetalte skattebeløb for udbytte fra datterselskaber i andre medlemsstater end den førstnævnte medlemsstat, selv om der ikke kræves oplysninger for de datterselskaber, der er etableret i denne medlemsstat, da myndighederne har adgang til dem, forudsat at der anvendes den samme skattesats og faktisk betales det samme skattebeløb ved udlodning af udbytte til moderselskabet fra datterselskaber i den samme medlemsstat, og det ikke i praksis er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at dokumentere, hvilken skat datterselskaber i andre medlemsstater har betalt, navnlig henset til disse medlemsstaters lovgivning om undgåelse af dobbeltbeskatning og registrering af den selskabsskat, der skal betales, samt om opbevaring af administrative dokumenter. Det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, om disse betingelser er opfyldt i hovedsagen.

III — Forslag til afgørelse

122. På baggrund af det anførte foreslår jeg, at Conseil d'États spørgsmål besvares således:

»1) Artikel 56 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en skatteordning, hvorefter et moderselskab, der er etableret i en medlemsstat og modtager udbytte fra et datterselskab i en anden medlemsstat, ikke kan modregne den skattegodtgørelse, der indrømmes i forbindelse med udlodningen af dette udbytte, i

den forskudsskat, som moderselskabet skal betale, når det videreudlodder udbyttet til sine egne aktionærer, selv om et moderselskab, der er etableret i den førstnævnte medlemsstat og modtager udbytte fra et datterselskab, der også er etableret i denne medlemsstat, under tilsvarende omstændigheder har en sådan mulighed.

2) En medlemsstat kan afslå at tilbagebetale en skat, der er opkrævet i strid med EU-retten, for så vidt angår det fulde beløb, som den skattepligtige ikke selv har afholdt, eftersom det vil medføre en ugrundet berigelse, hvis den skattepligtige får dette beløb refunderet. En sådan berigelse vil kunne opstå, hvis medlemsstaten skal dække udgifter, som den skattepligtige har afholdt, og som ikke er en uundgåelig konsekvens af, at en medlemsstat har undladt at efterkomme EF-traktatens bestemmelser. Det tilkommer i hovedsagen den forelæggende ret at undersøge på grundlag af alle de oplysninger, den råder over, og under hensyn til den udlodningspolitik, som et moderselskab som sagsøgte i hovedsagen har indført over for sine aktionærer, om den omtvistede forskudsskat, der er indbetalt, helt eller delvis er blevet modregnet i det udbytte, der blev videreudloddet til disse aktionærer, hvilket betyder, at moderselskabet i givet fald kan have lidt et tab som en uundgåelig konsekvens af, at medlemsstaten har nægtet at indrømme selskabet den krævede ligebehandling. Den foranstaltning, der træffes for at tilbagebetale den omtvistede skat til moderselskabet, skal i så fald udformes under hensyntagen til den økonomiske byrde, som dette selskab er blevet pålagt, og på grundlag af alle relevante oplysninger, som den forelæggende ret har til rådighed.

3) Ækvivalens- og effektivitetsprincippet er ikke til hinder for, at der, for at de beløb, som betales for at sikre anvendelsen af den samme skattemæssige behandling af et moderselskabs videreudlodning af udbytte fra henholdsvis datterselskaber i den samme medlemsstat og i en anden medlemsstat, skal kunne tilbagebetales, kræves, at den skattepligtige fremlægger oplysninger, som kun denne har adgang til, for hver enkelt udlodning, som er genstand for en tvist, herunder bl.a.

den skattesats, som faktisk er blevet anvendt, det faktisk indbetalte skattebeløb for udbytte fra datterselskaber i andre medlemsstater end den førstnævnte medlemsstat, selv om der ikke kræves oplysninger for de datterselskaber, der er etableret i denne medlemsstat, da myndighederne har adgang til dem, forudsat at der anvendes den samme skattesats og faktisk betales det samme skattebeløb ved udlodning af udbytte til moderselskabet fra datterselskaber i den samme medlemsstat, og det ikke i praksis er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at dokumentere, hvilken skat datterselskaber i andre medlemsstater har betalt, navnlig henset til disse medlemsstaters lovgivning om undgåelse af dobbeltbeskatning og registrering af den selskabsskat, der skal betales, samt om opbevaring af administrative dokumenter. Det påhviler den forelæggende ret at efterprøve, om disse betingelser er opfyldt i hovedsagen.«