Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 22 november 2018 *

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för kapital – Källskatt på bruttobeloppet för utdelning med nationellt ursprung till bolag utan hemvist i landet – Uppskov med skatt på utdelning till ett bolag med hemvist i landet vilket uppvisar ett underskott under räkenskapsåret – Särbehandling – Motivering – Jämförbarhet – En välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna – Effektiv skatteuppbörd – Proportionalitet – Diskriminering”

I mål C-575/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) genom beslut av den 20 september 2017, som inkom till domstolen den 28 september 2017, i målet

Sofina SA,

Rebelco SA,

Sidro SA

mot

Ministre de l’Action et des Comptes publics,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av domstolens ordförande K. Lenaerts, tillika tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna F. Biltgen och E. Levits (referent),

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: handläggaren R. Schiano,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 25 juni 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Sofina SA, genom C. Valentin, avocat,

– Frankrikes regering, genom D. Colas, A. Alidière och E. de Moustier, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: franska.

– Belgiens regering, genom P. Cottin och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,

– Tysklands regering, genom T. Henze och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,

– Nederländernas regering, genom K. Bulterman, H. S. Gijzen, J. Langer och J. M. Hoogveld, samtliga i egenskap av ombud,

– Sveriges regering, genom A. Falk, H. Shev, C. Meyer-Seitz, L. Zettergren och A. Alriksson, samtliga i egenskap av ombud,

– Förenade kungarikets regering, genom Z. Lavery, i egenskap av ombud, biträdd av J. Rivett, barrister,

– Europeiska kommissionen, genom N. Gossement och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 7 augusti 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63 och 65 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Sofina SA, Rebelco SA och Sidro SA, bolag bildade enligt belgisk rätt, å ena sidan, och Ministre de l'Action et des Comptes publics (ministern för offentlig förvaltning och offentliga räkenskaper, Frankrike), å andra sidan, angående den senares beslut att inte återbetala den källskatt som innehållits för de utdelningar bolagen erhållit åren 2008–2011.

Tillämpliga bestämmelser

Fransk rätt

3 Artikel 38.1 i code général des impôts (den allmänna skattelagen) (nedan kallad CGI) har följande lydelse:

”… [D]et skattepliktiga överskottet är det nettoöverskott som fastställts på grundval av ett företags samtliga transaktioner, oavsett art, däribland all avyttring av tillgångar, såväl under som efter upphörandet av verksamheten.”

4 I artikel 39.1 CGI föreskrivs följande:

”Nettoöverskottet fastställs efter avdrag för alla kostnader …”

5 I artikel 119 bis.2 CGI föreskrivs bland annat att källskatt ska innehållas på intäkter som avses i artiklarna 108–117 bis CGI till den skattesats som fastställs i artikel 187, såvitt utdelningen lämnas till personer som inte har sin skatterättsliga hemvist eller sitt säte i Frankrike.

6 Bland de inkomster som anges i artiklarna 108–117 bis CGI förekommer aktieutdelning.

7 I artikel 187.1 CGI, i den lydelse som var tillämplig på omständigheterna i det nationella målet, fastställs källskattesatsen till 25 procent.

8 I artikel 209.1 tredje stycket CGI, i den lydelse som var tillämplig till den 21 september 2011, föreskrivs följande:

”… I händelse av underskott som uppkommit under ett räkenskapsår, betraktas detta som en kostnad och dras av från det överskott som uppkommer under det efterföljande räkenskapsåret. Om överskottet inte räcker för att dra av hela underskottet får underskottet föras över till följande räkenskapsår.”

9 Sedan den 21 september 2011 har artikel 209.1 tredje stycket CGI följande lydelse:

”… I händelse av underskott som uppkommit under ett räkenskapsår, betraktas detta som en kostnad och dras av från det överskott som uppkommer under det efterföljande räkenskapsåret, dock högst med 1 000 000 [euro] jämte 60 procent av det skattepliktiga överskott för det räkenskapsåret vilket överstiger det förstnämnda beloppet. Om överskottet inte räcker för att dra av hela underskottet får underskottet på samma villkor föras över till följande räkenskapsår. Detsamma gäller den del av underskottet för vilket avdrag enligt första meningen i detta stycke inte medges.”

Skatteavtalet mellan Frankrike och Belgien

10 I artikel 15.1 och 15.2 i avtalet, undertecknat i Bryssel den 10 mars 1964, för undvikande av dubbelbeskattning och införande av bestämmelser om ömsesidig administrativ och rättslig handräckning beträffande skatter på inkomst, i dess lydelse enligt de tillägg som undertecknades den 15 februari 1971, den 8 februari 1999, den 12 december 2008 och den 7 juli 2009 (nedan kallat skatteavtalet), föreskrivs följande:

”1. Utdelning som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.

2. Med förbehåll för punkt 3 får utdelningen emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men skatten får inte överstiga

a) 10 procent av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren är ett bolag som ensam äger minst 10 procent av det utbetalande bolagets kapital sedan början av sistnämnda bolags senaste räkenskapsår som avslutades före utdelningen,

b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Denna punkt berör inte beskattningen av bolaget såvitt avser vinst av vilken utdelningen betalas.”

11 I artikel 19 A i skatteavtalet föreskrivs följande:

”Dubbelbeskattning ska undvikas på följande sätt:

A. I fråga om Belgien:

1. Inkomst och avkastning av kapital som omfattas av de bestämmelser som anges i artikel 15.2–15.4, på vilka källskatt faktiskt innehållits i Frankrike, och som uppbärs av ett bolag med hemvist i Belgien som är skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer, är undantagna från skatteplikt avseende inkomstskatt för juridiska personer och skatt på utdelning enligt de villkor som fastställs i belgisk lagstiftning, mot att den förskottsvis uttagna skatten tas ut enligt normal skattesats på det nettobelopp som erhålls efter avdrag för den franska skatten.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Sofina, Rebelco och Sidro erhöll under åren 2008–2011 utdelning med anledning av sina innehav i franska bolag.

13 På denna utdelning innehölls källskatt till en skattesats på 15 procent med stöd av artikel 119 bis.2 CGI jämförd med artikel 15.2 i skatteavtalet.

14 Eftersom de belgiska bolagen avslutade räkenskapsåren 2008–2011 med underskott, begärde de vid den franska skattemyndigheten återbetalning av källskatten som innehållits för den utdelning bolagen erhållit under dessa räkenskapsår.

15 Skattemyndigheten fann inte skäl att ändra de tidigare besluten. De belgiska bolagen väckte därför talan vid behöriga domstolar, vilka både i första och andra instans ogillade bolagens yrkanden om återbetalning.

16 De belgiska bolagen överklagade därför till den hänskjutande domstolen.

17 Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) fann för det första att källskatt som endast innehålls för bolag som uppvisar underskott och som saknar hemvist i landet, när dessa erhåller utdelning på sina aktier i franska bolag, kan medföra en likviditetsnackdel i förhållande till bolag som uppvisar underskott och som har hemvist i landet. Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen) önskar dock få klarhet i huruvida en sådan omständighet i sig utgör en sådan skillnad i behandling som utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital vilken i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF.

18 Om den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet utgör en sådan restriktion söker Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen) för det andra klarhet i huruvida denna begränsning, mot bakgrund av syftet med denna lagstiftning, nämligen att säkerställa en effektiv skatteuppbörd, kan motiveras.

19 För det fall den källskatt som är i fråga i det nationella målet i princip ska godtas, söker den hänskjutande domstolen vidare i andra hand klarhet i om den omständigheten att ett bolag med hemvist i Frankrike som uppvisar underskott och upphör med sin verksamhet genom att göra detta de facto åtnjuter ett undantag från skatteplikt för utdelning som bolaget erhållit under de räkenskapsår de uppvisat underskott kan påverka prövningen av huruvida den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet är förenlig med artiklarna 63 och 65 FEUF.

20 Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen) har vidare påpekat att även skillnaderna i beräkningen av beskattningsunderlaget för utdelning, vilken beräkning är beroende av huruvida det bolag som erhåller utdelningen har hemvist i medlemsstaten, kan utgöra en restriktion för den fria rörligheten för kapital. När källskatten enligt artikel 119 bis CGI ska beräknas på utdelningens bruttobelopp dras nämligen kostnaderna i samband med erhållandet av utdelningen av från beskattningsunderlaget vid beräkningen av den skatt som ett bolag med hemvist i landet ska betala på utdelning.

21 Mot denna bakgrund beslutade Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artiklarna 63 och 65 [FEUF] tolkas så, att den likviditetsmässiga nackdel som uppkommer till följd av att källskatt innehålls på utdelning till bolag som uppvisar underskott och inte har hemvist i Frankrike, medan bolag med underskott som har hemvist i Frankrike inte beskattas med avseende

på den utdelning som de erhåller förrän under det räkenskapsår då de i förekommande fall åter uppvisar ett överskott, i sig utgör en sådan skillnad i behandling som innebär en begränsning av den fria rörligheten för kapital?

2) Är det, mot bakgrund av de krav som följer av artiklarna 63 och 65 [FEUF], möjligt att anse att den eventuella begränsning av den fria rörligheten för kapital som nämns i den föregående frågan är motiverad med hänvisning till behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd, i och med att bolag utan hemvist i Frankrike inte står under den franska skattemyndighetens kontroll, eller med hänvisning till behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna?

3) För den händelse att det omtvistade innehållandet av källskatt i princip kan godtas med hänsyn till den fria rörligheten för kapital:

   – Utgör de ovannämnda bestämmelserna hinder för innehållande av källskatt på utdelning från ett bolag med hemvist i Frankrike till ett bolag som uppvisar underskott och har hemvist i en annan medlemsstat i fall där det mottagande bolaget sedermera upphör med sin verksamhet utan att på nytt ha uppvisat överskott, när ett mottagande bolag med hemvist i Frankrike som hamnar i samma situation i praktiken inte beskattas med avseende på beloppet för den berörda utdelningen?

   – Ska de ovannämnda bestämmelserna tolkas så, att i fall där beskattningsregler innebär olika behandling av utdelning beroende på huruvida den utbetalas till personer med eller utan hemvist i ett land, ska det göras en jämförelse av den faktiska skattebörda som respektive person åläggs med anknytning till denna utdelning, varvid en begränsning av den fria rörligheten för kapital som beror på att dessa regler hindrar endast personer utan hemvist i landet från att dra av kostnader som har direkt samband med själva erhållandet av utdelningen skulle kunna anses vara motiverad med hänvisning till att den allmänna skattesats till vilken personer med hemvist i landet beskattas avseende ett senare räkenskapsår skiljer sig från den skattesats som tillämpas vid innehållande av källskatt på utdelning till personer utan hemvist i landet, när denna skillnad mellan skattesatser kompenserar skillnaden i beskattningsunderlag såvitt avser beloppet för den betalda skatten?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra tolkningsfrågan samt den första delen av den tredje tolkningsfrågan

22 Den hänskjutande domstolen har ställt den första och den andra frågan samt den första delen av den tredje frågan, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 63 och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken utdelning som lämnas av ett bolag med hemvist i landet blir föremål för källbeskattning om utdelningen erhålls av ett bolag utan hemvist i landet, medan beskattningen av sådan utdelning sker enligt den allmänna bolagsskatteordningen vid slutet av det räkenskapsår då den erhållits om den erhålls av ett bolag med hemvist i landet, och då endast under förutsättning att bolaget med hemvist i landet har uppvisat ett överskott under detta räkenskapsår, vilket innebär att det är möjligt att en sådan beskattning i förekommande fall aldrig sker om bolaget med hemvist i landet upphör med sin verksamhet utan att ha uppvisat ett överskott sedan bolaget erhöll denna utdelning.

Huruvida det föreligger en restriktion för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF

23 Av domstolens praxis följer att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som kan avhålla i en medlemsstat ej hemmahörande personer från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla i denna medlemsstat hemmahörande personer från att investera i andra stater (dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 15; dom av den 17 september 2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 44, och dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 27).

24 I synnerhet kan en ogynnsam behandling av utdelning till bolag utan hemvist i landet, i jämförelse med behandlingen av utdelning till bolag med hemvist i landet, avhålla bolag med hemvist i en annan medlemsstat än den första medlemsstaten från att investera där och den utgör följaktligen en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF (dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

25 Enligt den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet beskattas bolag med innehav i ett bolag med hemvist i Frankrike på två olika sätt vad gäller den utdelning de erhåller med anledning av detta innehav beroende på om de har hemvist i denna medlemsstat.

26 Det framgår nämligen av beslutet om hänskjutande att utdelning från ett franskt bolag till bolag utan hemvist i landet enligt artikel 119 bis.2 CGI, oavsett deras ekonomiska resultat, belastas med 25 procent källskatt på utdelningens bruttobelopp, en skattesats som emellertid kan sättas ned enligt ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning. Såsom den hänskjutande domstolen har angett har källskatt på 15 procent innehållits på de utdelningar som de belgiska bolagen i det nationella målet har erhållit, i enlighet med ett sådant avtal, nämligen skatteavtalet mellan Frankrike och Belgien.

27 Utdelning till ett bolag med hemvist i landet inbegrips däremot i bolagets beskattningsunderlag och på den utdelningen tillämpas den allmänna skattelagstiftningen, nämligen bolagsskatt uppgående till 33,33 procent, enligt artikel 38 CGI. Vid underskott vid slutet av räkenskapsåret i fråga föreskrev artikel 209.1 tredje stycket CGI, i dess lydelse vid omständigheterna i det nationella målet, uppskov med denna beskattning till ett senare räkenskapsår med överskott. Den förlust som kunde överföras till nästa räkenskapsår kunde avräknas motsvarande beloppet för den utdelning som erhållits.

28 Härav följer att beskattningen av utdelning till ett bolag utan hemvist i landet är omedelbar och definitiv, medan beskattningen av utdelning till ett bolag med hemvist i landet är beroende av huruvida bolaget uppvisar ett positivt eller negativt resultat. När bolaget uppvisar underskott, överförs inte bara beskattningen av utdelningen till ett senare räkenskapsår, varvid bolaget med hemvist i landet får en likviditetsfördel, utan beskattningen är även oviss, eftersom denna beskattning inte sker om bolaget med hemvist i landet upphör med sin verksamhet före det att det uppvisar ett överskott.

29 För det första utgör det en restriktion för den fria rörligheten för kapital att en sådan likviditetsfördel är utesluten vid en gränsöverskridande situation trots den uppkommer i en likvärdig situation inom landet (se, analogt, dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 33, och dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 59).

30 För det andra ska bedömningen av huruvida det föreligger en eventuell ogynnsam behandling av utdelning till bolag utan hemvist i landet göras för varje räkenskapsår för sig (dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 41).

31 Eftersom den utdelning som ett bolag utan hemvist i landet erhåller beskattas när den lämnas, är det räkenskapsåret då utdelningen lämnas som ska beaktas när skattebördan av sådan utdelning jämförs med skattebördan av utdelning till ett bolag med hemvist i landet.

32 Det bör noteras att det inte föreligger någon sådan skattebörda när bolaget med hemvist i landet uppvisar ett underskott vid räkenskapsårets slut.

33 För det tredje utgör ett sådant skatteuppskov ett definitivt undantag från beskattning för utdelning till ett bolag med hemvist i landet om detta bolag inte någonsin uppvisar ett överskott innan de upphör med sin verksamhet.

34 Den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet kan följaktligen leda till en fördel för bolag med hemvist i landet som uppvisar underskott, eftersom det åtminstone uppkommer en likviditetsfördel eller rentav ett undantag från beskattning för det fall bolaget upphör med sin verksamhet, medan bolag utan hemvist i landet beskattas omedelbart och definitivt, oberoende av sitt resultat.

35 Den franska regeringen har i detta hänseende påpekat att utdelning till ett bolag utan hemvist i landet enligt artikel 119 bis.2 CGI och artikel 15 i skatteavtalet beskattas med 15 procent, medan utdelning till ett bolag med hemvist i landet enligt artikel 38 CGI beskattas med 33,33 procent.

36 Den enda omständigheten att utdelning till ett bolag utan hemvist i landet källbeskattas med 15 procent i Frankrike hindrar emellertid inte att även Konungariket Belgien beskattar samma utdelning, enligt den behörighet på skatteområdet som tillerkänns Belgien enligt artikel 15.1 i skatteavtalet, inom de gränser som anges i artikel 19 A.1 i detta avtal.

37 Den omständighet som nämns i punkt 35 ovan kan i vart fall inte undanröja den mindre förmånliga behandlingen av utdelning till bolag utan hemvist i landet.

38 En oförmånlig skattemässig behandling som strider mot en grundläggande frihet kan inte anses förenlig med unionsrätten med hänvisning till eventuella andra fördelar (dom av den 18 juli 2007, Lakebrink och Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punkt 24 och där angiven rättspraxis, och dom av den 13 juli 2016, Brisal och KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 32).

39 Den mindre fördelaktiga skattesatsen som den franska regeringen åberopat vad gäller utdelning till ett bolag med hemvist i landet är under alla omständigheter irrelevant, eftersom de utdelningarna helt undgår beskattning i de fall bolaget med hemvist i landet upphör med sin verksamhet utan att ha uppvisat ett överskott efter att ha mottagit denna utdelning. Domstolen har slagit fast att den omständigheten att en nationell lagstiftning missgynnar personer som saknar hemvist i landet inte kan uppvägas av att samma lagstiftning i andra situationer inte medför några nackdelar för personer som saknar hemvist i landet i förhållande till personer som har hemvist i landet (dom av den 18 juli 2007, Lakebrink och Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punkt 23, och dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 38).

40 En sådan skillnad i skattemässig behandling av utdelning beroende på var de bolag som erhåller utdelningen har hemvist kan dels avhålla bolag utan hemvist i landet från att investera i bolag med hemvist i Frankrike, dels avhålla investerare med hemvist i Frankrike från att förvärva andelar i bolag utan hemvist i landet.

41 Härav följer att den nationella lagstiftningen i fråga i det nationella målet utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital vilken i princip är förbjuden enligt artikel 63.1 FEUF.

42 EU-domstolen ska dock pröva huruvida denna restriktion kan motiveras med hänsyn till EUF-fördragets bestämmelser.

Huruvida restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan motiveras med stöd av artikel 65 FEUF

43 Den franska regeringen har gjort gällande att även om den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet utgör en restriktion, är situationerna för bolag med hemvist i landet respektive bolag utan hemvist i landet objektivt sett olika. Enligt den franska regeringen motiveras denna lagstiftning dessutom av behovet av att upprätthålla en effektiv skatteuppbörd och den svarar mot fördelningen av beskattningsrätten mellan hemviststaten och källstaten.

44 I artikel 65.1 a FEUF anges att ”[b]estämmelserna i artikel 63 [FEUF] … inte [ska] påverka medlemsstaternas rätt att … tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort”.

45 Denna bestämmelse utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och ska tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort eller i vilken medlemsstat de har investerat sitt kapital per automatik är förenlig med fördraget. Undantaget i artikel 65.1 a FEUF är nämligen i sin tur begränsat genom artikel 65.3 FEUF, där det föreskrivs att de nationella åtgärder som avses i artikel 65.1 FEUF ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63 [FEUF]” (dom av den 17 september 2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 63).

46 De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 65.1 a FEUF ska således skiljas från de typer av diskriminering som är förbjudna enligt artikel 65.3 FEUF. Det framgår emellertid av domstolens rättspraxis att en nationell skattelagstiftning bara kan anses förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital om skillnaden i behandlingen som följer av denna skillnad rör situationer som inte är objektivt lika eller om skillnaden kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (dom av den 17 september 2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 64).

– Huruvida de aktuella situationerna är jämförbara

47 Enligt domstolens praxis gäller att om en stat ensidigt eller via avtal föreskriver att inte bara i landet hemmahörande skattskyldiga utan även i landet ej hemmahörande skattskyldiga ska erlägga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett i landet hemmahörande bolag, närmar sig situationen för dessa i landet ej hemmahörande skattskyldiga den situation som gäller för i landet hemmahörande sådana (dom av den 20 oktober 2011, kommissionen/Tyskland, C-284/09, EU:C:2011:670, punkt 56, och dom av den 17 september 2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 67 och där angiven rättspraxis).

48 Den franska regeringen, den belgiska regeringen, den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering har emellertid, med stöd av domen av den 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), gjort gällande att en lagstiftning som enbart föreskriver olika sätt att ta ut skatt beroende på var det bolag som erhåller utdelning har sitt säte är motiverad på grund av att det finns en objektiv skillnad mellan situationerna för bolag med hemvist i landet och bolag utan hemvist i landet.

49 Tillämpningen av olika sätt att ta ut skatt beroende på var de som erhåller utdelning har sitt säte speglar således, enligt dessa regeringar, den objektiva skillnaden mellan de olika situationer bolag med hemvist i landet och bolag som saknar hemvist i landet befinner sig i. Den franska staten agerar, i förhållande till dessa bolag som saknar hemvist i landet, som källstat för utdelningen och inte som den stat där den som mottar utdelningen har sitt säte, vilket begränsar dess möjligheter att driva in skatt vad gäller de senare bolagen och motiverar tillämpningen av en källskatt för utdelning till dessa bolag.

50 Detta resonemang kan emellertid inte godtas.

51 Domstolen har visserligen slagit fast i punkt 41 i domen av den 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) att en skillnad i behandling bestående i att tillämpa olika sätt för beskattning beroende på den skattskyldiges hemvist rör situationer som inte är objektivt jämförbara. Icke desto mindre har domstolen i punkterna 43 och 44 i samma dom preciserat att de vinster som var i fråga i det mål som gav upphov till denna dom under alla omständigheter var skattepliktiga, oavsett om de erhölls av en skattskyldig person med hemvist i landet eller en skattskyldig person utan hemvist i landet.

52 Av punkt 33 ovan framgår att den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet inte endast föreskriver olika sätt att ta ut skatten beroende på var den som mottar utdelning från den medlemsstaten har sitt säte, utan även kan medföra ett uppskov med skatten för utdelning till ett senare räkenskapsår när bolaget med hemvist i landet uppvisar underskott, eller rentav ett undantag från skatteplikt för det fallet att bolaget upphör med sin verksamhet och inte på nytt uppvisar ett överskott (se, analogt, dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 43).

53 Eftersom denna lagstiftning medför en skattemässig fördel för bolag med hemvist i landet som har ett underskott, vilken fördel inte ges bolag med underskott som inte har hemvist i landet, kan det således inte anses att skillnaden i behandling av beskattning av utdelning beroende på om utdelningen erhålls av ett bolag med hemvist i landet eller av ett bolag utan hemvist i landet begränsar sig till sättet att ta ut skatten.

54 Härav följer att denna skillnad i behandling inte är motiverad av en objektiv skillnad mellan situationerna.

– Motiveringen avseende en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna

55 Den franska regeringen har gjort gällande att den källskatt som endast avser utdelningar som ett bolag utan hemvist i landet erhåller är det enda tillvägagångssättet som gör det möjligt för den franska staten att beskatta dessa inkomster utan att den franska statens skatteintäkter minskar på grund av ett underskott som uppkommit i en annan medlemsstat.

56 Domstolen har härvidlag funnit att behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är ett legitimt mål och att medlemsstaterna, så länge Europeiska unionen inte har antagit några enhetliga eller harmoniserande bestämmelser, fortfarande har befogenhet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier beskattningsrätten ska fördelas mellan dem (dom av den 13 juli 2016, Brisal och KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 35).

57 En sådan grund för motivering kan bland annat godtas när de aktuella reglerna avser att förhindra beteenden som kan äventyra en medlemsstats rätt att utöva sin beskattningsrätt avseende verksamhet som bedrivs inom denna medlemsstat (dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 77).

58 I förevarande fall har den franska staten valt att beskatta utdelning till ett bolag utan hemvist i landet genom en källskat med en skattesats som fastställs i ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning, samtidigt som nämnda stat inte företar en sådan beskattning av utdelning till ett bolag med hemvist i landet som uppvisar ett underskott.

59 I målet vid den nationella domstolen skulle emellertid inte uppskov med beskattningen av utdelning till ett bolag med underskott utan hemvist i landet innebära att den franska staten måste avstå sin rätt att beskatta en intäkt som uppburits i Frankrike. Utdelningen från bolaget med hemvist i landet skulle

nämligen bli föremål för beskattning när bolaget utan hemvist i landet har haft ett överskott vid ett senare räkenskapsår, i likhet med vad som är fallet för ett bolag med hemvist i landet som har en liknande utveckling.

60 Om det skulle visa sig att bolaget utan hemvist i landet inte uppvisar ett överskott före det att bolaget upphör med sin verksamhet, skulle resultatet visserligen bli ett faktiskt undantag för inkomster från utdelning, vilket leder till skatteförluster för den medlemsstat där beskattning sker.

61 Det framgår emellertid av domstolens praxis att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra sådana tvingande skäl av allmänintresse som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet (dom av den 20 oktober 2011, kommissionen/Tyskland, C-284/09, EU:C:2011:670, punkt 83).

62 När medlemsstaterna använder sig av befogenheten att beskatta inkomster som genereras inom dessa medlemsstater är de vidare skyldiga att iaktta likabehandlingsprincipen och de fria rörligheterna som garanteras av unionens primärrätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juli 2016, Brisal och KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 36).

63 Den franska regeringen kan inte göra gällande att förlusten av skatteintäkter knuten till skatten på utdelning som mottagits av bolag utan hemvist i landet som upphör med sin verksamhet kan motivera att källskatt innehålls på dessa intäkter enbart vad gäller dessa bolag, samtidigt som den franska staten tillåter sådana förluster när bolag med hemvist i landet upphör med sin verksamhet utan att på nytt ha uppvisat ett överskott.

64 Under dessa förhållanden kan inte den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet anses vara motiverad av behovet av att bibehålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

– Motiveringen avseende en effektiv skatteuppbörd

65 Den franska regeringen har även gjort gällande att källbeskattningen av utdelning till ett bolag utan hemvist i landet är ett legitimt och lämpligt medel för att se till att skatt erläggs på de inkomster som en person etablerad utanför beskattningsstaten förvärvar och att undvika att dessa inkomster undgår beskattning i källstaten.

66 Den källskatt som utgår på utdelning till bolag utan hemvist i landet gör det enligt den franska regeringen möjligt att minska den administrativa börda som en skyldighet för dessa bolag att i slutet av räkenskapsåret deklarera inkomster till de franska skattemyndigheterna skulle medföra.

67 Domstolen har härvidlag slagit fast att behovet av att säkerställa en effektiv indrivning av skatten utgör ett legitimt ändamål som kan motivera en inskränkning av de grundläggande friheterna, under förutsättning, emellertid, att tillämpningen av inskränkningen är ägnad att säkerställa uppnåendet av det aktuella ändamålet och att tillämpningen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juli 2016, Brisal och KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 39).

68 Det har även slagits fast att förfarandet för källskatt utgör ett legitimt och lämpligt medel för att se till att skatt erläggs för de inkomster som en person etablerad utanför beskattningsstaten förvärvar (dom av den 18 oktober 2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 39).

69 Restriktionen för den fria rörligheten för kapital som följer av den nationella lagstiftningen i fråga i det nationella målet följer, såsom framgår av punkt 34 ovan, att bolagen som saknar hemvist i landet, när dessa uppvisar underskott, tvärtemot bolagen med hemvist i landet som uppvisar ett underskott, inte får uppskov med beskattningen på utdelning de erhåller.

70 Att medge bolag utan hemvist i landet ett sådant uppskov skulle inte äventyra förverkligandet av detta ändamål avseende en effektiv uppbörd av den skatt dessa bolag ska betala när de mottar utdelning från ett bolag med hemvist i landet samtidigt som detta med nödvändighet skulle leda till att restriktionen undanröjdes.

71 För det första utgör nämligen ordningen för uppskovet med beskattningen vid underskott till sin natur ett undantag från principen om att utdelning ska beskattas under det räkenskapsår den lämnats, varför denna ordning inte kommer att tillämpas på majoriteten av de bolag som erhåller utdelning.

72 För det andra ankommer det på bolag som saknar hemvist i landet att framlägga relevant bevisning som gör det möjligt för skattemyndigheterna i den beskattande medlemsstaten att fastställa att de i lag uppställda villkoren för rätten till sådant uppskov är uppfyllda.

73 För det tredje är de mekanismer för ömsesidigt bistånd som finns mellan medlemsstaternas myndigheter tillräckliga för att göra det möjligt för den medlemsstat där intäkterna har sin källa att utföra en kontroll av riktigheten i de uppgifter som lämnas av bolagen som saknar hemvist i landet och som önskar göra uppskov med sin skatt på utdelning de erhållit (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 68).

74 Det är härvidlag enligt rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, 1977, s. 15), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2004/106/CE av den 16 november 2004 (EUT L 359, 2004, s. 30), vilket upphävts och ersatts av rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, 2011, s. 1) möjligt för en medlemsstat att begära hjälp av de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat begära alla uppgifter som den behöver för att fastställa den korrekta inkomstskatten.

75 I artikel 4.1 i rådets direktiv 2008/55/EG av den 26 maj 2008 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (EUT L 150, 2008, s. 28), som upphävdes genom och ersattes av rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder (EUT L 84, 2010, s. 1), anges att ”[p]å begäran av den sökande myndigheten ska den anmodade myndigheten tillhandahålla alla upplysningar som skulle kunna vara av värde för den sökande myndigheten vid indrivningen av dess fordran”. Detta direktiv gör det således möjligt för den medlemsstat där inkomsterna har sin källa att från den behöriga myndigheten erhålla all information som är nödvändig för att göra det möjligt för den att driva in en skattefordran som uppkommit vid utdelning.

76 Direktiv 2008/55 ger således myndigheterna i den medlemsstat där intäkterna uppkommit en ram för samarbete och bistånd för att effektivt driva in en skattefordran i medlemsstaten där inkomsterna uppkommit (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 78, och dom av den 12 juli 2012, kommissionen/Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, punkterna 70 och 71).

77 Om även bolag med underskott som saknar hemvist i landet kunde ges uppskov med skatt på utdelning skulle detta således leda till att varje restriktion för den fria rörligheten för kapital undanröjdes utan att detta skulle utgöra hinder för förverkligandet av ändamålet med den nationella lagstiftningen i fråga.

78 Under dessa omständigheter kan påståendet att den nationella lagstiftningen i fråga i det nationella målet kan motiveras med hänsyn till behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd inte godtas.

79 Mot bakgrund av samtliga dessa överväganden ska den första och den andra frågan och den första delen av den tredje frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 63 och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken utdelning som lämnas av ett bolag med hemvist i landet blir föremål för källbeskattning om utdelningen erhålls av ett bolag utan hemvist i landet, medan beskattningen av sådan utdelning sker enligt den allmänna bolagsskatteordningen vid slutet av det räkenskapsår då den erhållits om den erhålls av ett bolag med hemvist i landet, och då endast under förutsättning att bolaget med hemvist i landet har uppvisat ett överskott under detta räkenskapsår, vilket innebär att det är möjligt att en sådan beskattning i förekommande fall aldrig sker om bolaget med hemvist i landet upphör med sin verksamhet utan att ha uppvisat ett överskott sedan bolaget erhöll denna utdelning.

Den tredje tolkningsfrågans andra del

80 Med hänsyn till svaret på den första och den andra frågan och den första delen av den tredje frågan saknas det anledning att svara på den tredje frågans andra del.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artiklarna 63 och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet, enligt vilken utdelning som lämnas av ett bolag med hemvist i landet blir föremål för källbeskattning om utdelningen erhålls av ett bolag utan hemvist i landet, medan beskattningen av sådan utdelning sker enligt den allmänna bolagsskatteordningen vid slutet av det räkenskapsår då den erhållits om den erhålls av ett bolag med hemvist i landet, och då endast under förutsättning att bolaget med hemvist i landet har uppvisat ett överskott under detta räkenskapsår, vilket innebär att det är möjligt att en sådan beskattning i förekommande fall aldrig sker om bolaget med hemvist i landet upphör med sin verksamhet utan att ha uppvisat ett överskott sedan bolaget erhöll denna utdelning.

Underskrifter