FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT SHARPSTON

föredraget den 24 januari 2008 [1]

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande från franska Conseil d'État gäller tolkningen av artiklarna 4 och 7.2 i det så kallade moder- och dotterbolagsdirektivet [2] (nedan kallat direktivet).

2. Direktivet förstås bäst mot bakgrund av den vidare problematik det avser att lösa.

Beskattning av koncerninterna utdelningar

3. Ett dotterbolag lämnar utdelning till sitt moderbolag. Utdelning lämnas ur vinst. När alla bolag i en koncern har sitt skattemässiga hemvist i samma medlemsstat så beskattas dotterbolaget för den vinst ur vilken utdelningen lämnas och moderbolaget inkomstbeskattas (i likhet med andra aktieägare) för utdelningen. Samma inkomst beskattas alltså två gånger hos olika skattskyldiga personer. Detta utgör ekonomisk dubbelbeskattning.

4. Vissa medlemsstater har för att korrigera denna dubbelbeskattning infört ”skatteavräkningssystem”, som innebär att aktieägarna medges ett skattetillgodohavande/skattegottgörelse motsvarande hela eller delar av den bolagsskatt som betalas på den vinst ur vilken utdelningen lämnas. Skattetillgodohavandet avräknas mot den skatt som aktieägaren har att erlägga för utdelningen, och därmed undviks eller lindras dubbelbeskattningen. I Frankrike fanns tidigare regler om denna typ av nationell skattegottgörelse, så kallad *avoir fiscal*. [3]

5. Medlemsstater som beviljar sådana skattetillgodohavanden avseende utdelning vill vara säkra på att bolagsskatt faktiskt har

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25). Direktivet har senare ändrats men (enligt sökanden) är endast originalversionen aktuell i målet vid den nationella domstolen.

3 — Enligt artikel 158 bis i Code general des impôts (allmänna skattelagen).

betalats på den vinst som ligger till grund för utbetalningen av utdelning. Skatteavräkningssystem innehåller därför föreskrifter om uttag av särskild skatt, som vanligen betalas i förskott, för bolag som lämnar utdelning som ger rätt till skattetillgodohavande. Frankrike tillämpade tidigare en sådan förskottsskatt, *précompte mobilier*. [4]

6. När en bolagskoncern omfattar ett moderbolag med hemvist i en medlemsstat och ett eller fler dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater ger de gränsöverskridande utbetalningarna av utdelning till moderbolag naturligtvis upphov till olika skattefrågor.

7. De flesta medlemsstater beskattar bolag med hemvist inom statens territorium för deras utländska inkomster, vilket historiskt sett har inkluderat utdelning från utländska dotterbolag. De flesta medlemsstater beskattar också i landet ej hemmahörande personers inkomster som genereras inom dessa medlemsstaters territorium, och de har historiskt sett innehållit källskatt vid gränsöverskridande utdelningar. Denna källskatt garanterar att den medlemsstat där dotterbolaget har sitt hemvist kan uppbära skatt som skall betalas av aktieägare, vilka inte kan direktbeskattas av denna stat.

8. När ett moderbolag erhåller utdelning från ett utländskt dotterbolag har inkomsten därför normalt redan beskattats två gånger – den har inledningsvis påförts utländsk bolagsskatt på den vinst hos dotterbolaget ur vilken utdelningen lämnats, vilken betalas av dotterbolaget, och, för det andra, utländsk källskatt på själva utdelningen, som motsvarar den skatt som skall betalas av moderbolaget (men som faktiskt innehålls vid källan och redovisas till den utländska skattemyndigheten av dotterbolaget). Även detta utgör ekonomisk dubbelbeskattning. Om utdelningen är föremål för såväl källskatt i dotterbolagets medlemsstat som bolagsskatt i moderbolagets medlemsstat, kommer bolaget att betala skatt på samma inkomst i två medlemsstater. Detta utgör juridisk dubbelbeskattning.

9. För att lindra eller undvika denna ekonomiska och/eller juridiska dubbelbeskattning av utdelningen har de flesta medlemsstater historiskt sett, ensidigt eller via dubbelbeskattningsavtal, medgivit lättnader för mottagare av utdelning som har skatterättsligt hemvist inom deras territorium, antingen med hjälp av en metod baserad på undantag från skatt eller avräkning vid beskattningen.

10. Undantagandemetoden innebär att utländsk inkomst som ger rätt till en tillämpning av lättnadsreglerna helt undantas från

4 — Enligt artikel 223 sexies i Code general des impôts.

nationell bolags- eller inkomstskatt. Enligt avräkningsmetoden fortsätter ett land att beskatta den utländska inkomsten men tillåter att vissa utländska skatter som betalats på inkomsten (det vill säga skatten på den vinst som ligger till grund för utdelningen och/eller källskatten på utdelningen) avräknas från den skatt som den skattskyldige har att erlägga i hemviststaten.

11. Enligt de skatteavtal som ingåtts mellan Frankrike och andra medlemsstater, medges ett sådant utländskt skattetillgodohavande (*credit d'impôt étranger*) till ett moderbolag med hemvist i Frankrike i fråga om utdelning av vinst från ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat. Det utländska skattetillgodohavandet motsvarar det belopp som innehållits som källskatt.

Direktivet

12. Syftet med direktivet är att undanröja de skattemässiga nackdelar som drabbar bolag från olika medlemsstater jämfört med bolag i samma medlemsstat, när de avser att samverka genom att bilda grupperingar av moderbolag och dotterbolag. [5]

13. Enligt artikel 3.1 a skall status som moderbolag av medlemsstaterna i vart fall föreskrivas ett bolag [6] som är skatterättsligt hemmahörande i en medlemsstat och som innehar andelar motsvarande minst 25 procent [7] av kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat (enligt artikel 3.1 b definierat som dotterbolag).

14. I artikel 4.1 föreskrivs att då ett moderbolag som är hemmahörande i en medlemsstat tar emot utdelning från ett dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat, skall den stat där moderbolaget är hemmahörande antingen avstå från att beskatta utdelningen (undantagandemetoden) eller beskatta den men medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget (avräkningsmetoden).

15. Varje medlemsstat bibehåller dock enligt artikel 4.2 rätten att föreskriva att eventuella kostnader som avser innehavet och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen

5 — Femte och sjunde skälen.

6 — Närmare bestämt ett bolag som drivs i någon av de associationsformer som är förtecknade i bilagan och som är skyldigt att erlägga någon av de skatter som anges i artikel 2 c.

7 — Detta minimum har med verkan från den 2 februari 2004 satts ned till 20 procent och med verkan från den 1 januari 2007 till 15 procent, och det kommer med verkan från den 1 januari 2009 att sättas ned till 10 procent: rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 om ändring av direktiv 90/435/EEG (EGT L 7, 2004, s. 41).

från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget. Om de förvaltningskostnader som avser innehavet i sådant fall fastställs schablonmässigt, får detta belopp ”inte överstiga 5 % av den vinst som utdelats av dotterbolaget”.

16. Enligt artikel 5.1 skall medlemsstaterna befria vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget från källskatt. Grekland, Tyskland och Portugal har dock beviljats undantag som ger dem rätt att under olika övergångsperioder ta ut källskatt på ”vinstutdelning” från dotterbolag till moderbolag i en annan medlemsstat. [8]

17. Artikel 7.2 har följande lydelse:

”Detta direktiv skall inte påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser utformade för att förhindra eller minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning, i synnerhet bestämmelser som hänför sig till skattetillgodohavande till förmån för dem som mottar utdelning.”

18. Enligt artikel 1.2 skall direktivet ”inte hindra tillämpningen av sådana nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för förebyggande av bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk”.

19. Direktivet skulle med förbehåll för övergångsbestämmelserna i artikel 5 genomföras senast den 1 januari 1992.

Tillämpliga nationella bestämmelser [9]

20. Frankrike har valt undantagandemetoden enligt artikel 4.1 i direktivet. Således föreskrivs i artikel 216 i Code général des impôts [10] (nedan kallad artikel 216 CGI) att

8 — Artikel 5.2, 5.3 respektive 5.4. Övergångsbestämmelserna upphävdes genom direktiv 2003/123 (ovan fotnot 7).

9 — Såsom de redovisats av den hänskjutande domstolen, som prövade en ansökan om ogiltigförklaring av den 22 december 2003. Sedan dess har *avoir fiscal* och *précompte mobilier* avskaffats (med verkan från den 1 januari 2005).

10 — I dess lydelse enligt artikel 43.I i finanslag av år 1999 (nr 98-1266 av den 30 december 1998, JORF 20050), i dess lydelse enligt 20 i finanslag av år 2000 (nr 99-1172 av den 30 december 1999, JORF 19914).

den nettointäkt från andelar, som medför rätt att omfattas av beskattningssystemet för moderbolag,[11] vilken ett moderbolag uppburit under räkenskapsåret får, efter avdrag för en andel av kostnader som fastställs till fem procent av den totala vinsten av innehavet, inklusive skattetillgodohavanden, dras av från moderbolagets totala nettovinst.[12] Effekten av denna bestämmelse är att de 5 procenten i fråga återförs till moderbolagets beskattningsbara inkomst. Jag kommer att hänvisa till detta som den ”femprocentiga återföringen”.

21. I en administrativ anvisning[13] (nedan kallad den administrativa anvisningen) anges att det skattetillgodohavande som avses i artikel 216 CGI omfattar såväl den nationella skattegottgörelsen (*avoir fiscal*) avseende inkomster som uppkommer i Frankrike som den avräkningsbara utländska skatten (*credit d'impôt étranger*) avseende inkomster från dotterbolag med säte i länder med vilka Frankrike har ett dubbelbeskattningsavtal.

22. Enligt artikel 146.2 i Code général des impôts (nedan kallad artikel 146.2 CGI) får skattetillgodohavanden, om utdelningen från ett moderbolag till dess aktieägare leder till att ovannämnda *précompte mobilier* tillämpas, endast avräknas mot *précompte mobilier* när de är knutna till vinstutdelning som lämnats under de senaste fem åren. Enligt ett administrativt tillstånd kan dessa skattetillgodohavanden även i förekommande fall avräknas från källskatt som skall betalas på vidareutdelning av utdelning från moderbolaget till personer som inte har sitt skatterättsliga hemvist eller säte i Frankrike.

Förfarandet i förevarande mål

23. Banque Fédérative du Crédit Mutuel (nedan kallad Banque Fédérative) väckte talan om ogiltigförklaring av den administrativa anvisningen vid Conseil d'État. Den hävdade att anvisningen – genom sin bestämmelse att beräkningsunderlaget skall omfatta återföringen på 5 procent av utländska skattetillgodohavanden som betalats enligt skatteavtal mellan Frankrike och andra stater – strider mot artikel 4 i direktivet, enligt vilken summan av de kostnader som inte får dras från den beskattningsbara vinsten i moderbolag, om de fastställs scha-

11 — I artikel 145 i Code général des impôts föreskrevs vid den aktuella tidpunkten att skattesystemet för moderbolag var tillämpligt på bolag som var skattskyldiga till bolagsskatt efter den normala skattesatsen som innehade minst 5 procent av kapitalet i det berörda bolaget.

12 — Föremål för ett takbelopp. Den får för varje taxeringsperiod inte överstiga det totala beloppet för alla slags kostnader för det andelsägande bolaget under samma period.

13 — Av den 25 juni 1999, offentliggjort i *Bulletin official des impôts* 4 H-4-99; se särskilt punkt 15.

blonmässigt, begränsas till 5 procent av ”den vinst som utdelats av dotterbolaget”. [14]

24. Enligt de skatteavtal som ingåtts mellan Frankrike och andra medlemsstater, erhåller ett moderbolag med hemvist i Frankrike ett skattetillgodohavande avseende utdelningen av vinst från ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat när den andra medlemsstaten har innehållit källskatt på vinstutdelningen. [15] Detta skattetillgodohavande motsvarar den sålunda innehållna källskatten. Den femprocentiga återföringen försätter moderbolaget i samma situation som det skulle ha befunnit sig i om ingen källskatt hade innehållits, förutsatt att skattetillgodohavandet helt kan avräknas från den skatt som skall betalas av moderbolaget. Av artiklarna 146.2 och 216 CGI och den administrativa anvisningen framgår att skattetillgodohavanden som medges vid vinstutdelning till ett moderbolag från dess dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat endast kan avräknas från den skatt som skall betalas av moderbolaget när utdelningen vidareutdelas inom de följande fem åren. I den situationen påverkar den femprocentiga återföringen inte principen om skatteneutralitet vid gränsöverskridande vinstutdelning.

25. Om moderbolaget å andra sidan inte vidareutdelar sin utdelning under den perioden anser även Conseil d’État att den femprocentiga återföringen får till följd att den beskattningsbara inkomsten höjs över den gräns som fastställs i artikel 4 i direktivet och påverkar skatteneutraliteten vid gränsöverskridande vinstutdelning i motsvarande mån. Den finner i så fall att frågan uppkommer om den därav följande ökningen av den bolagsskatt som belastar moderbolaget är tillåten enligt artikel 7.2 i direktivet.

26. Conseil d’État har därför ställt följande tolkningsfråga till domstolen:

”Den återföring till den beskattningsbara vinsten för ett i Frankrike hemmahörande moderbolag av 5 procent av det skattetill-

14 — Banque Fédérative hävdade inför Conseil d’État vidare att i) artikel 216 CGI strider mot artikel 4.2 i direktivet genom att det i denna föreskrivs att den femprocentiga återföringen för en enskild taxeringsperiod inte får överstiga det totala beloppet för alla slags kostnader som belastar det andelsägande bolaget under samma period och att ii) inräknandet av *avoir fiscal* (i fråga om dotterbolag med hemvist i Frankrike) och *credit d’impôt étranger* (i fråga om dotterbolag med hemvist i tredjeland) i underlaget för beräkningen av den femprocentiga återföringen utgjorde diskriminering mot moderbolag med säte i Frankrike i strid med artiklarna 43 EG och 56 EG. Conseil d’État underkände dessa båda argument och har inte ställt någon tolkningsfråga angående dem.

15 — Denna situation kan naturligtvis inte längre uppkomma eftersom det enligt artikel 5.1 i direktivet krävs att vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget i en annan medlemsstat skall befrias från källskatt. Förevarande begäran om förhandsavgörande har sin grund i en ansökan om ogiltigförklaring av nationell lagstiftning, snarare än en tvist angående en bestämd taxering. Det kan därför tänkas att domstolens avgörande kommer att påverka tidigare taxeringsår när övergångsbestämmelserna i artiklarna 5.2, 5.3 och 5.4 fortfarande var tillämpliga.

godohavande som beviljas i samband med att utdelning lämnas av ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat inom Europeiska unionen, när källskatt har innehållits på den lämnade utdelningen i denna andra stat, saknar betydelse när det gäller beskattningen av moderbolaget när detta kan räkna av hela detta skattetillgodohavande från den skatt som det har att erlägga. För det fall moderbolaget inte väljer att vidareutdela denna vinst till sina egna aktieägare inom fem år och därför inte får utnyttja den skattemässiga fördel som detta skattetillgodohavande utgör blir frågan följande: Skall den ytterligare bolagsskatt som följer av att 5 procent av skattetillgodohavandet återförs till moderbolagets beskattningsbara resultat anses vara tillåten enligt bestämmelserna i artikel 7.2 i direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 på grund av att ett sådant skatteuttag endast uppgår till ett ringa belopp samt då det införts i direkt samband med den betalning av skattetillgodohavande som instiftats i syfte att lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelning, eller skall den anses utgöra ett åsidosättande av de ändamål som framgår av artikel 4 i detta direktiv? ”

27. Banque Fédérative, den franska och den tyska regeringen samt kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden och samtliga, med undantag för den tyska regeringen, deltog i den muntliga förhandlingen.

28. Den hänskjutande domstolen har utgått från att den nationella lagstiftningen, såsom den tolkats i den administrativa anvisningen, om den inte kan tillåtas med stöd av artikel 7.2, strider mot artikel 4.2 i direktivet i den mån skattetillgodohavanden inte kan utnyttjas därför att moderbolaget inte vidareutdelar vinsten inom fem år från utbetalningen. Den franska och den tyska regeringen har dock gjort gällande att lagstiftningen, oberoende av artikel 7.2, är förenlig med artikel 4.2. Jag har därför för avsikt att, för det första, ta ställning till den logiskt sett primära frågan huruvida den berörda nationella lagstiftningen principiellt strider mot artikel 4.2 i direktivet och därefter, för det andra, övergå till frågan huruvida den ändå är lagenlig med stöd av undantaget i artikel 7.2 i detta (och/eller, som den franska regeringen anser, med stöd av artikel 1.2).

Artikel 4.2 i direktivet

29. Banque Fédérative och kommissionen har gjort gällande att den nationella lagstiftningen, såsom den tolkas i den administrativa anvisningen, strider mot artikel 4.2 i direktivet. De två regeringarna har intagit motsatt ståndpunkt.

30. I artikel 4.2 i direktivet föreskrivs att när en medlemsstat schablonmässigt fastställer förvaltningskostnader som avser innehavet, som inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget, får detta schablonbelopp inte överstiga 5 procent av ”den vinst som utdelats av dotterbolaget”. De som yttrat sig i målet är oeniga beträffande huruvida ”den vinst som utdelats av [ett] dotterbolag”, när källskatt innehålls på utdelningen, avser den nettoutdelning som faktiskt erhållits av moderbolaget (efter avdrag för källskatt) eller bruttoutdelningen, det vill säga det belopp som faktiskt erhållits plus det skattetillgodohavande som medgivits av Frankrike som kompensation för källskatten.

31. Conseil d’État och samtliga övriga som yttrat sig i målet har upprepade gånger hänvisat till domen i målet Océ van der Grinten, [16] där domstolen bland annat tillfrågades om en beskattning med 5 procent på summan av de utdelningar som ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket lämnade till sitt i Nederländerna hemmahörande moderbolag och det skattetillgodohavande som denna utdelning gav rätt till utgjorde källskatt i strid med artikel 5.1 i direktivet.

32. I det målet gjordes uttryckligen gällande att skattetillgodohavandet skulle betraktas som en del av den vinst som delats ut av dotterbolaget. [17] Domstolen godtog inte det argumentet, utan konstaterade följande:

”Den del av skatten på 5 procent som tillämpas på det skattetillgodohavande som utdelningen ger rätt till uppvisar inte samma kännetecken som en, enligt artikel 5.1 i direktivet, i princip förbjuden källskatt på vinstutdelning, eftersom den inte belastar de vinster som delas ut av dotterbolaget.

Skattetillgodohavandet är nämligen ett skatteinstrument som syftar till att undvika att en dubbelbeskattning i ekonomisk mening sker, först hos dotterbolaget och sedan hos moderbolaget som mottar utdelningen, av de vinster som betalas ut i form av utdelningar. Det utgör således inte en inkomst av värdepapper.” [18]

33. Man får inte glömma att det skattetillgodohavande som behandlades i domen

16 — Dom av den 25 september 2003 i mål C-58/01, Océ van der Grinten (REG 2003, s. I-9809).

17 — Se punkterna 38 och 42.

18 — Punkterna 55 och 56.

i målet Océ van der Grinten avsåg den i förskott erlagda bolagsskatt som betalades av bolag som lämnat utdelningen med avseende på denna utbetalning. Den syftade således (som domstolen förklarade) till att undvika ekonomisk dubbelbeskattning. [19] I förevarande mål är syftet med skattetillgodohavandet att kompensera aktieägarna för källskatt på utdelningen, och syftet är alltså att undvika juridisk dubbelbeskattning. [20] Jag godtar därför inte kommissionens mycket kortfattade konstaterande [21] att det följer av domen i målet Océ van der Grinten att skattetillgodohavandet inte kan betraktas som vinstutdelning.

34. Vid en bokstavstolkning kan jag inte förstå varför ”den vinst som utdelats av [ett] dotterbolag” inte skulle vara samma sak som det utdelningsbelopp som faktiskt erhållits plus det skattetillgodohavande som medgivits av Frankrike som kompensation för den innehållna källskatten. Ur dotterbolagets perspektiv utdelar det, om det deklarerar en utdelning på låt oss säga 100 euro, vinst med 100 euro. Om källskatt inte togs ut skulle det beloppet gå direkt från dotterbolaget till moderbolaget. Jag kan inte inse varför den bedömningen skulle påverkas av att dotterbolagets medlemsstat ålägger det att från den betalningen innehålla ett belopp motsvarande skatt som skall erläggas av moderbolaget och redovisa det beloppet direkt till den medlemsstatens skattemyndigheter. Som domstolen konstaterade i domen i målet Athinaiki Zythopoiia, [22] skall, i fråga om källskatt, ”det bolag som lämnar utdelning … hålla inne en del, som detta bolag betalar in till skattemyndigheterna”. Jag anser också att den tolkningen bekräftas av artikel 5 i direktivet, enligt vilken Tyskland, Grekland och Portugal har rätt att ta ut källskatt på ”utdelad vinst”.

35. Som jag ser det, och som den franska regeringen har förklarat, innebär den franska lagstiftningen helt enkelt att man beräknar den femprocentiga återföringen på grundval av det totala deklarerade utdelningsbeloppet. Hänvisningen till skattetillgodohavandet är bara ett sätt att säkerställa att man kommer fram till den siffran. Jag godtar därför inte Banque Fédératives argument att eftersom det skattetillgodohavande som föreskrivs i ett skatteavtal för att kompensera för nedsättningen av utdelningsbeloppet till följd av källskatten är utformat som en kredit från staten,

19 — Beskattning av samma inkomst två gånger hos olika skattskyldiga personer, se punkt 3 ovan.

20 — Beskattning av samma inkomst två gånger hos samma skattskyldiga person, se punkt 8 ovan.

21 — Kommissionen ägnar fyra korta stycken åt frågan huruvida den nationella lagstiftningen, såsom den tolkas i den administrativa anvisningen, strider mot artikel 4.2 i direktivet.

22 — Dom av den 4 oktober 2001 i mål C-294/99, Athinaiki Zythopoiia (REG 2001, s. I-6797), punkt 7.

kan det inte till sin karaktär vara en utdelning och därmed en utdelad vinst i den mening som avses i direktivet. Jag noterar vidare att Banque Fédérative – i samband med ett resonemang som jag inte kommer att ta upp till behandling eftersom det uttryckligen syftar till att ifrågasätta den tolkning av den nationella lagstiftningen som Conseil d'État lagt till grund för sin begäran om förhandsavgörande från domstolen – har förklarat att även om källskatten enligt lag skall betalas av det bolag som lämnar utdelningen, så belastar den i realiteten utdelningens mottagare. Jag anser att det påpekandet stöder den tolkning som jag förordar.

36. Jag delar även den tyska regeringens ståndpunkt att ändamålet med direktivet inte motsäger den bedömningen. I syfte att säkerställa skatteneutraliteten förbjuds medlemsstaterna enligt artikel 5.1 i direktivet att innehålla källskatt på vinster som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag. I förevarande mål är den bristande skatteneutraliteten en följd av källskatten i dotterbolagets medlemsstat. Fullständig skatteneutralitet kanske inte kan uppnås så länge övergångsbestämmelserna kan åberopas. Det innebär inte att en tolkning som medför en bristande eller ofullständig skatteneutralitet därmed är felaktig. Undantag som gäller under en övergångsperiod medför på grund av sin natur att målsättningarna i den lagstiftning som de utgör undantag från kanske inte helt uppnås. Att kräva att Frankrike skall medge full avräkning för källskatt som tas ut under övergångsperioden när landet har valt undantagandemetoden, och inte avräkningsmetoden, skulle dessutom vara detsamma som att kräva föreskrifter om båda metoderna, när medlemsstaterna enligt direktivet skall välja den ena av dem.

37. Jag anser därför att när en medlemsstat, i enlighet med artikel 4.2 i direktivet, har valt att föreskriva att eventuella kostnader som avser ett moderbolags innehav i ett dotterbolag i en annan medlemsstat och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget, strider det inte mot den bestämmelsen att de förvaltningskostnader som avser innehavet fastställs till 5 procent av de sammanlagda intäkterna från det innehavet, inklusive skattetillgodohavanden som kompenserar för källskatt som innehålls på utdelningen i enlighet med artikel 5.2, 5.3 eller 5.4 i direktivet.

38. Mot den bakgrunden är det inte nödvändigt att pröva huruvida lagstiftningen är motiverad med stöd av andra bestämmelser

i direktivet. Jag kommer dock kort att analysera betydelsen av dessa bestämmelser.

Artikel 7.2 i direktivet

39. Om den nationella lagstiftningen, såsom den tolkats i den administrativa anvisningen, strider mot artikel 4.2 i direktivet har den nationella domstolen frågat om den kan vara tillåten med stöd av artikel 7.2 i detta, eftersom den, mot bakgrund av att den enda effekten av den femprocentiga återföringen är att delvis minska det skattetillgodohavande som medges moderbolaget vid utdelningen av vinster, kan anses tillhöra ett regelverk avseende betalningen av skattetillgodohavanden till mottagare av utdelningar och, enligt samma synsätt, syfta till att lindra dubbelbeskattningen.

40. I artikel 7.2 förklaras att direktivet inte ”skall … påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser utformade för att förhindra eller minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning, i synnerhet bestämmelser som hänför sig till skattetillgodohavande till förmån för dem som mottar utdelning”.

41. Banque Fédérative och kommissionen anser inte att undantaget i artikel 7.2 i direktivet är tillämpligt. Den franska regeringen intog i sitt skriftliga yttrande motsatt ståndpunkt, men påpekade vid förhandlingen att lagstiftningen var förenlig med artikel 4.2, och att artikel 7.2 därför inte var relevant. Den tyska regeringen har inte yttrat sig angående artikel 7.2.

42. Enligt min uppfattning är det uppenbart att artikel 7.2 saknar betydelse i förevarande mål, eftersom den nationella lagstiftningen i fråga inte syftar till att förhindra eller minska *ekonomisk* dubbelbeskattning. Även om det i den hänskjutna tolkningsfrågan nämns att den tilläggsbeskattning som följer av den femprocentiga återföringen ”inrättades i direkt samband med betalningen av skattetillgodohavanden, som infördes för att minska den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelningar”, framgår det av begäran om förhandsavgörande i dess helhet att skattetillgodohavandena (*crédits d'impôt étranger*) i fråga syftar till att minska den juridiska dubbelbeskattningen av samma

utdelning hos moderbolaget i både dotterbolagets medlemsstat och moderbolagets medlemsstat.

Artikel 1.2 i direktivet

43. Den franska regeringen har förklarat att domstolen vid sidan av artiklarna 4.2 och 7.2 i direktivet, till vilka den hänskjutande domstolen specifikt har hänvisat, bör beakta artikel 1.2, enligt vilken direktivet inte skall hindra tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser som behövs för att förebygga bedrägeri och annan oredlighet eller missbruk. Den franska regeringen har påpekat att det i den nationella bestämmelse som ligger till grund för målet vid den nationella domstolen föreskrivs att ett moderbolag kan avräkna skattetillgodohavanden från dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat mot den förskottsskatt som skall betalas på utdelning som vidareutdelats till dess aktieägare endast om vidareutdelningen sker inom fem år. Denna femårsgräns är ett uttryck för den franska regeringens strävan att förebygga bedrägerier. Risken för bedrägerier och svårigheten att bedriva skattekontroll skulle öka om bolag kunde avräkna skattetillgodohavanden kopplade till utdelningar som erhållits 10 eller 20 år tidigare. Myndigheterna skulle inte kunna kontrollera om skattetillgodohavandena var äkta och på så sätt förebygga risken för bedrägerier kopplade till avräkningen av fiktiva skattetillgodohavanden.

44. Jag kan inte godta detta argument. Som domstolen slog fast i domen i målet Leur-Bloem kan inte ett allmänt antagande om skatteflykt eller skattebedrägerier motivera en skattebestämmelse som äventyrar ett direktivs målsättningar. [23] Noteras kan att det målet gällde en bestämmelse i den nationella lagstiftningen som, i enlighet med artikel 11 i fusionsdirektivet, [24] syftade till att förhindra att skatteförmåner som föreskrevs i det direktivet medgavs i fråga om transaktioner som hade skatteflykt eller skatteundandraganden som sitt huvudsyfte. Samma princip skall naturligtvis tillämpas när ett direktiv, som i detta fall, ger en medlemsstat rätt att göra undantag från dess bestämmelser med hänvisning till bedrägerier eller missbruk. Om de franska myndigheterna vill kontrollera om ett visst skattetillgodohavande är äkta kan de åberopa direktivet om ömsesidigt bistånd [25] för att från de behöriga myndigheterna i en annan medlemsstat erhålla all den information som krävs för att de skall kunna göra en korrekt beräkning av bolagsskatten.

23 — Dom av den 17 juli 1997 i mål C-28/95, Leur-Bloem (REG 1997, s. I-4161), punkt 44.

24 — Rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20).

25 — Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64).

Förslag till avgörande

45. Mot bakgrund av ovanstående överväganden anser jag att den tolkningsfråga som har ställts av Conseil d'État, Frankrike, skall besvaras på följande sätt:

När en medlemsstat (i enlighet med artikel 4.2 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater) har valt att föreskriva att eventuella kostnader som avser ett moderbolags innehav i ett dotterbolag i en annan medlemsstat och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget, strider det inte mot den bestämmelsen att de förvaltningskostnader som avser innehavet fastställs till 5 procent av de sammanlagda intäkterna från det innehavet, inklusive skattetillgodohavanden som kompenserar för källskatt som tas ut på utdelningen i enlighet med artikel 5.2, 5.3 eller 5.4 i direktivet.