FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED

fremsat den 27. april 2006 [1]

I — Indledning

1. Med den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse ønsker Conseil d'État (Frankrig) oplyst, om det er i strid med artikel 43 EF, at en medlemsstat opretholder en udbyttebeskatningsordning, hvorved indenlandske moderselskaber næsten fuldstændigt fritages for at betale skat af udbytte, der udloddes til dem, mens udbytte, der udloddes til ikke-hjemmehørende moderselskaber, underlægges en økonomisk dobbeltbeskatning, der i realiteten ikke lempes gennem anvendelse af den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.

2. Da den foreliggende sag omhandler en medlemsstats behandling af udgående udbytte, rejser den igen spørgsmålet om rækkevidden af en kildestats forpligtelser i henhold til artikel 43 EF. Jeg har behandlet dette spørgsmål indgående i mit forslag til afgørelse i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen [2].

II — Retsforskrifter

A — *Gældende fransk lovgivning på det relevante tidspunkt*

3. Artikel 119a, stk. 2, i code général des impôts (lov om skatter og afgifter — herefter »CGI«) bestemte, at der af de i CGI's artikel 108-117a omhandlede indkomster — der omfatter aktieindkomster — opkræves kildeskat, hvis sats fastsættes i artikel 187, stk. 1, når indkomsten tilkommer personer, der ikke har deres skattemæssige hjemsted eller hovedsæde i Frankrig. I henhold til

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Forslag til afgørelse af 23.2.2006, sag C-374/04, sagen verserer endnu for Domstolen.

lovens artikel 187, stk. 1, er satsen for denne kildeskat fastsat til 25%. Visse dobbeltbeskatningsoverenskomster indeholdt imidlertid bestemmelser om en lavere kildeskat.

4. Når der var tale om udbytte udloddet af et fransk datterselskab til et fransk moderselskab, blev der ikke opkrævet nogen kildeskat. Endvidere fremgik det af CGI's artikel 145, stk. 1, at selskaber og andre organer, der i Frankrig er selskabsskattepligtige med den normale sats, fordi de har deres hovedsæde eller et forretningssted i Frankrig, kunne underlægges den såkaldte »moderselskabsordning«, der er omhandlet i lovens artikel 216. Det fremgik hovedsageligt af denne artikel i den udformning, der er relevant for den foreliggende sag, at udbytte, der giver ret til anvendelse af moderselskabsordningen, og som henhører under CGI's artikel 145, var næsten fuldstændigt fritaget for beskatning hos moderselskabet. Dette udbytte blev fradraget i moderselskabets samlede skattepligtige indkomst, med den undtagelse, at et fast beløb på 5% af moderselskabets samlede aktieindkomst, herunder skattegodtgørelser, ikke kunne fradrages (repræsenterer omkostninger og afgifter).

B — *Den fransk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst af 16. marts 1973*

5. I henhold til artikel 10, stk. 1, i den fransk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst kan udbytte, som betales af et selskab, der er hjemmehørende i en af staterne, til en person, der er hjemmehørende i den anden stat, beskattes i denne anden stat. Det fremgår imidlertid af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10, stk. 2, at et sådant udbytte dog også kan beskattes i den stat, hvori det selskab, der udbetaler udbyttet, er hjemmehørende, men den pålignede skat må ikke overstige 5% af bruttoudbyttet, hvis modtageren er et aktie- eller anpartsselskab, der direkte besidder mindst 25% af kapitalen i det selskab, der udlodder udbyttet.

6. I henhold til artikel 24, stk. 1, i den fransk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst kan Nederlandene i sit beskatningsgrundlag medregne indkomst- og formuebeløb, som i henhold til bestemmelserne i denne overenskomst kan beskattes i Frankrig, for at undgå dobbeltbeskatning. Dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 3, bestemmer i det væsentlige, at Nederlandene for så vidt angår indkomst, der indgår i Nederlandenes beskatningsgrundlag i medfør af artikel 24, stk. 1, og som er skattepligtig i medfør af bl.a. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10, stk. 2, skal indrømme et fradrag for fransk kildeskat opkrævet af udbytte fra et selskab hjemmehørende i Frankrig op til et beløb svarende til det nederlandske skattebeløb, der ellers ville skulle betales af dette udbytte.

III — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

7. Denkavit Internationaal BV er et nederlandsk selskab, som på det relevante tidspunkt havde to datterselskaber i Frankrig, Agro Finance SARL, hvori det ejede 99,9% af kapitalen, og Denkavit France SARL, hvori det ejede 50% af kapitalen. De resterende 50% af kapitalen i Denkavit France var ejet af Agro Finance, hvilket betød, at Denkavit Internationaal kontrollerede næsten hele kapitalen i Agro Finance og Denkavit France. I årene 1987-1989 betalte disse to selskaber udbytte på 14,5 mio. FRF til Denkavit Internationaal. I henhold til bestemmelserne i den franske skattelovgivning sammenholdt med den fransk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst blev der indeholdt et beløb på 5% i kildeskat af dette udbytte.

8. Selv om det ikke udtrykkeligt fremgår af forelæggelseskendelsen, er det ubestridt, at udbytte fra et fransk datterselskab til et nederlandsk moderselskab såsom Denkavit Internationaal i henhold til nederlandsk lov ville være fritaget for beskatning hos moderselskabet i Nederlandene.

9. Denkavit Internationaal og Denkavit France gjorde indsigelse mod den franske kildeskat på 5% over for de franske skattemyndigheder med den begrundelse, at den var i strid med artikel 43 EF og med klausulen om forbud mod forskelsbehandling i den fransk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 25.

10. Da denne indsigelse blev afvist, anlagde selskaberne sag ved Tribunal administratif de Nantes (Frankrig), som ved dom af 10. april 1997 gav dem medhold med den begrundelse, at opkrævningen af kildeskat var i strid med artikel 43 EF, og tilkendte dem tilbagebetaling af denne skat. Den franske minister for økonomi, finanser og industri iværksatte en appel ved Cour Administrative d'Appel de Nantes, som annullerede dommen og bekræftede gyldigheden af den opkrævede kildeskat. Denkavit Internationaal og Denkavit France appellerede derefter denne afgørelse til Conseil d'État, som ved afgørelse af 15. december 2004 forelagde Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan en ordning, hvorefter et moderselskab, der modtager udbyttebetalinger, og som ikke er hjemmehørende i Frankrig, beskattes, mens moderselskaber, der er hjemmehørende i Frankrig, fritages herfor, anfægtes med henvisning til princippet om etableringsfrihed?

2) Kan en sådan kildeskatteordning anfægtes i sig selv med henvisning til princippet om etableringsfrihed, eller skal der — når en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Frankrig og en anden medlemsstat, hvorefter en sådan kildebeskatning er tilladt, giver mulighed for at fradrage den skat, der svares i medfør af den anfægtede ordning, i skatten i den anden medlemsstat — tages hensyn

til denne overenskomst ved vurderingen af ordningens forenelighed med princippet om etableringsfrihed?

3) Såfremt det andet led af det i spørgsmål 2 angivne alternativ besvares bekræftende, er da den omstændighed, at der foreligger en overenskomst som den ovennævnte, tilstrækkelig til, at den anfægtede ordning må anses for blot at være en metode til fordeling af beskatningsgrundlaget mellem de to berørte medlemsstater, der ikke har indvirkning på selskaberne, eller skal den omstændighed, at et moderselskab, der ikke er hjemmehørende i Frankrig, kan være i en situation, hvor det ikke kan foretage det fradrag, der er omhandlet i overenskomsten, medføre, at ordningen må anses for at være i strid med princippet om etableringsfrihed?«

IV — Stillingtagen

11. Indledningsvis skal jeg slå fast, at de faktiske omstændigheder i det foreliggende tilfælde fandt sted mellem 1987 og 1989, dvs. inden vedtagelsen af Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (moder- og datterselskabsdirektivet) [3]. Dette direktivs artikel 5, stk. 1, bestemte i dets oprindelige form, at det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat, i det mindste når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25% [4]. I henhold til artikel 8 skulle medlemsstaterne gennemføre direktivet inden den 1. januar 1992, dvs. efter indtrædelsen af de omstændigheder, der har givet anledning til den foreliggende sag. Moder- og datterselskabsdirektivet finder derfor ikke anvendelse her.

12. Jeg skal endvidere bemærke, at eftersom Denkavit Internationaal på det relevante tidspunkt kontrollerede næsten hele kapitalen i Agro Finance og Denkavit France, skal sagen helt klart undersøges for forenelighed med artikel 43 EF snarere end artikel 56 EF. Det fremgår af Domstolens faste praksis, at et selskab etableret i en medlemsstat udøver sin etableringsret, når det har en kapitalandel i et selskab i en anden medlemsstat, som giver det en sådan indflydelse på beslutningerne i dette selskab, at det kan træffe afgørelse om dette selskabs drift [5].

A — *Om det første spørgsmål*

13. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om en foranstalt-

3 — EFT L 225, s. 6.

4 — Denne artikel blev ændret med Rådets direktiv 2003/123/EF af 22.12.2003 om ændring af direktiv 90/435/EØF om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EUT 2004 L 7, s. 41).

5 — Jf. dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 22, og mit forslag til afgørelse i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen, nævnt i fodnote 2, punkt 27.

ning, hvorefter et moderselskab, der modtager udbyttebetalinger, og som ikke er hjemmehørende i Frankrig, beskattes, mens moderselskaber, der er hjemmehørende i Frankrig, fritages herfor, er i strid med etableringsfriheden.

14. Med henvisning til de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det i princippet er i strid med artikel 43 EF, at Den Franske Republik opkræver kildeskat af udbytte udbetalt af et fransk datterselskab til et nederlandsk moderselskab, men ikke opkræver en tilsvarende skat af udbytte, der udbetales af et fransk datterselskab til et fransk moderselskab.

15. Ved besvarelsen af dette spørgsmål er det af hensyn til analysens klarhed vigtigt at sondre mellem de forskellige beskatningsniveauer, der i princippet kan anvendes på udloddet udbytte fra et datterselskab. For det første kan et sådant udbytte beskattes hos datterselskabet i form af selskabsskat. For det andet kan udbyttet beskattes hos aktionæren (moderselskabet) i form af indkomstskat ved udlodning og/eller kildeskat, der indeholdes af det udloddende selskab.

16. Den omstændighed, at der er disse to mulige beskatningsniveauer, kan dels føre til økonomisk dobbeltbeskatning (beskatning af den samme indkomst to gange hos to forskellige skatteydere), dels til juridisk dobbeltbeskatning (beskatning af den samme indkomst to gange hos den samme skatteyder). Økonomisk dobbeltbeskatning, når den samme indkomst f.eks. beskattes først hos selskabet i form af selskabsskat og dernæst hos aktionæren i form af indkomstskat. Juridisk dobbeltbeskatning, når en aktionær f.eks. først beskattes med kildeskat og derefter med indkomstskat opkrævet af forskellige medlemsstater af den samme indkomst.

17. I det foreliggende tilfælde var udbytte udbetalt af franske datterselskaber til franske moderselskaber i henhold til den franske udbyttebeskatningsordning næsten fuldstændig fritaget for økonomisk dobbeltbeskatning, idet det kun blev beskattet én gang — i form af selskabsskat opkrævet af datterselskabets overskud — mens det var næsten fuldstændig fritaget for beskatning hos moderselskabet.

18. Udbytte udbetalt af franske datterselskaber til nederlandske moderselskaber var derimod i henhold til den franske ordning — betragtet særskilt uden hensyntagen til virkningerne af den fransk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst, som det kræves i den forelæggende rets første spørgsmål — underlagt en økonomisk dobbeltbeskatning, i første omgang i form af selskabsskat

af datterselskabets overskud og dernæst i form af kildeskat af overskud udloddet til moderselskabet.

19. Spørgsmålet er, om en sådan forskelsbehandling udgør en ulovlig forskelsbehandling mellem et fransk moderselskab og et nederlandsk moderselskab, der er i strid med artikel 43 EF.

20. Det følger af Domstolens faste praksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af fællesskabsretten [6]. Som jeg bemærkede i mine forslag til afgørelser i sagerne Test Claimants in the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation og Kerckhaert og Morres [7], foreligger der en tilsidesættelse af artikel 43 EF og artikel 56 EF i tilfælde, hvor en medlemsstats forskellige behandling af skatteyderne ikke er en direkte og logisk følge af, at der på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin kan gælde forskellige skattemæssige forpligtelser for de skattepligtige i internationale situationer og i rent indenlandske situationer [8]. Dette betyder navnlig, at den ugunstige skattebehandling for at henhøre under traktatens bestemmelser om fri bevægelighed skal være resultatet af en direkte eller skjult forskelsbehandling, der følger af en enkelt skattemyndigheds regler og ikke blot af forskelle mellem eller fordelingen af beskatningskompetencen mellem to eller flere medlemsstaters skattesystemer eller af den omstændighed, at der findes flere nationale skattemyndigheder [9].

21. I det foreliggende tilfælde er den beskatningskompetence, som Den Franske Republik udøver i forbindelse med udgående udbytte, der udloddes til nederlandske moderselskaber — som ikke er hjemmehørende i Frankrig — begrænset til det, der i international skattelovgivning betegnes »kildestaten« eller stedlig kompetence: Dvs. at Den Franske Republik kun har beskatningskompetence, når der er tale om indkomst, som det nederlandske moderselskab har tjent inden for kildestatens kompetenceområde.

22. Som jeg redegjorde for i mit forslag til afgørelse i Test Claimants in the ACT Group Litigation-sagen, består den forpligtelse, der påhviler en kildestat i henhold til artikel 43 EF, når den udøver sin beskatningskompetence på ikke-hjemmehørende personers

6 — Jf. f.eks. dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis.

7 — Jf. mit forslag til afgørelse i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen, nævnt i fodnote 2, punkt 32 ff., mit forslag til afgørelse af 6.4.2006 i sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 37 ff., og mit forslag til afgørelse af 6.4.2006 i sag C-513/04, Kerckhaert og Morres, punkt 18 og 19.

8 — Jf. for en detaljeret begrundelse herfor punkt 31-54 i mit forslag til afgørelse i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen, nævnt i fodnote 2.

9 — Samme forslag, punkt 55.

indkomst, i at behandle den på en måde, der er sammenlignelig med hjemmehørende personers indkomst — dvs. en forpligtelse til ikke at forskelsbehandle hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer, når de ikke-hjemmehørende personer henhører under deres beskatningskompetence [10]. Domstolen har således f.eks. fastslået, at når en kildestat udøver beskatningskompetence over en udenlandsk filial, kan den ikke opkræve en højere selskabsskat af denne filial, end den opkræver af selskaber hjemmehørende i den pågældende medlemsstat [11]. På samme måde skal skattemæssige fordele, der indrømmes hjemmehørende selskaber — herunder dem, der indrømmes i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomster [12] — indrømmes på samme måde til filialer (faste driftssteder) af ikke-hjemmehørende selskaber, hvis disse filialer ellers er underlagt selskabsbeskatning på samme måde som hjemmehørende selskaber [13]. På samme måde må en kildestat, når den vælger at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af dets hjemmehørende skatteydere, udvide denne lempelse til at gælde ikke-hjemmehørende skatteydere, når en tilsvarende indenlandsk økonomisk dobbeltbeskatning følger af dens udøvelse af sin beskatningskompetence over disse ikke-hjemmehørende skatteydere (f.eks. når kildestaten først opkræver selskabsskat af selskabernes overskud og dernæst ved udlodningen opkræver skat igen (indkomstskat eller kildeskat)). Dette er en logisk konsekvens af princippet om, at skattemæssige fordele, som kildestaten indrømmer ikke-hjemmehørende personer, skal svare til dem, der indrømmes hjemmehørende personer, såfremt kildestaten i øvrigt udøver den samme beskatningskompetence over begge grupper [14].

23. Anvendes disse principper på de foreliggende omstændigheder, er det scenario, som den forelæggende ret har gjort rede for i sit første spørgsmål, et klart eksempel på Den Franske Republiks forskelsbehandling mellem franske moderselskaber (indenlandsk udbytte) og nederlandske moderselskaber (udgående udbytte). Som jeg har forklaret, gjorde den franske ordning det muligt næsten fuldstændigt at undgå en økonomisk dobbeltbeskatning af overskud udloddet af et fransk datterselskab til et fransk moderselskab (via fritagelse for beskatning af moderselskabet), mens det pålagde overskud udloddet af et fransk datterselskab til et nederlandsk moderselskab en økonomisk dobbeltbeskatning (via kildeskat af udgående udbytte) [15]. Isoleret set og uden hensyntagen til virkningerne af gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster — som er omhandlet i den forelæggende rets andet og tredje spørgsmål — udgør en sådan behandling derfor helt klart en forskelsbehandling som omhandlet i artikel 43 EF: I realiteten pålagde Frankrig udgående udbytte til nederlandske moderselskaber en større skattebyrde end nationalt udbytte udloddet til franske moderselskaber.

10 — Samme forslag, punkt 66-73 og punkt 88.

11 — Dom af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651.

12 — Dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161.

13 — Jf. dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig (»Avoir Fiscal«), Sml. s. 273, af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, og af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471.

14 — Jf. de domme, der er nævnt i fodnote 12 og 13.

15 — Selv om det ikke fremgår af forelæggelseskendelsen, ser dette ligeledes ud til at være tilfældet for andre ikke-franske moderselskaber, selv om den nøjagtige størrelse af den kildeskat, der blev opkrævet af udgående udbytte, afhang af den (eventuelt) gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst.

24. Det er rigtigt, at mens udbytte udbetalt til et fransk moderselskab i henhold til CGI's artikel 216, stk. 2, var næsten fuldstændig fritaget for beskatning hos moderselskabet, kunne et fast beløb på 5% af moderselskabets samlede aktieindkomst, herunder skattegodtgørelser, ikke fratrækkes moderselskabets samlede skattepligtige indkomst (repræsenterer omkostninger og afgifter i tilknytning til den skattefrie udbytteindkomst). Selv om dette bevirkede, at national udbytteindkomst ikke var fuldstændig fritaget for økonomisk dobbeltbeskatning — dvs. 5% af indkomsten var medtaget i det franske moderselskabs skattepligtige indkomst — var en sådan udbytteindkomst stadig helt klart underlagt en lavere samlet skattebyrde end udgående udbytte, som i henhold til CGI's artikel 187, stk. 1, og når der ikke fandtes en dobbeltbeskatningsoverenskomst, var underlagt en kildeskat på 25% og i tilfældet med udgående udbytte til et nederlandsk moderselskab underlagt en kildeskat på 5% i henhold til den fransk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

25. Den franske regering hævder dog, at denne forskelsbehandling ikke udgør en forskelsbehandling i henhold til artikel 43 EF, fordi Den Franske Republik ifølge territorialprincippet — i sin egenskab af kildestat — har ret til at beskatte udbytte fra et fransk datterselskab, der udgår til et ikke-fransk moderselskab.

26. Dette argument er helt klart ikke overbevisende. Som jeg understregede i mit forslag til afgørelse i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen, ligger beskatningskompetencen udelukkende hos medlemsstaterne (og Domstolen har ved talrige lejligheder udtrykkeligt fastslået, at den grundlæggende sondring mellem domicilstatens og kildestatens kompetence skal være i overensstemmelse med fællesskabsretten), men medlemsstaterne skal ikke desto mindre respektere forbuddet mod forskelsbehandling i artikel 43 EF og 56 EF [16].

27. Den franske regering har ligeledes gjort gældende, at en lempelse af dobbeltbeskatningen i henhold til international skattelovgivning i princippet i en situation med grænseoverskridende indkomst påhviler skatteyderens domicilstat — det vil i tilfældet med et nederlandsk moderselskab sige Kongeriget Nederlandene. Også her finder jeg imidlertid, at argumentet er fuldstændig ubegrundet. Ganske vist bemærkede jeg i mit forslag til afgørelse i Kerckhaert og Morres-sagen, at i tilfælde, hvor der forekommer juridisk dobbeltbeskatning af grænseoverskridende indkomst, er det principielt i henhold til princippet om »kildestatens ret« i

16 — Jf. mit forslag til afgørelse i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen, nævnt i fodnote 2, punkt 51 og 52, dom af 19.1.2006, sag C-265/04, Bouanich, Sml. I, s. 923, præmis 49 og 50, af 5.7.2005, sag C-376/03, D, Sml. I, s. 5821, præmis 28, af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 45, af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 93, af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 30 og 31, Saint-Gobain ZN-dommen, nævnt i fodnote 12, Futura Participations og Singer-dommen, nævnt i fodnote 13, præmis 20 og 21, samt dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 57.

international skatteret domicilstaten, der vælger, om og i hvilket omfang den ønsker at lempe en sådan dobbeltbeskatning [17]. Dette ændrer på ingen måde en kildestats forpligtelse til at behandle ikke-hjemmehørende personer på samme måde som hjemmehørende personer, for så vidt disse er omfattet af dens beskatningskompetence.

28. Afslutningsvis skal jeg tilføje, at den franske regering ikke har fremsat noget argument om, hvorfor en sådan forskelsbehandling skulle anses for at være berettiget f.eks. på grund af et behov for at forhindre retsmisbrug [18] eller behovet for at sikre sammenhængen i de nationale skattesystemer [19], og det fremgår heller ikke noget sted i forelæggelseskendelsen, at der skulle findes en sådan begrundelse.

29. Henset til ovenstående bør det første spørgsmål besvares med, at en ordning, hvorefter et moderselskab, som ikke er hjemmehørende i Frankrig, og som modtager udbyttebetalinger fra datterselskaber, der er hjemmehørende i Frankrig, underlægges kildeskat af udbyttet, mens moderselskaber, der er hjemmehørende i Frankrig, og som modtager udbytte fra datterselskaber, der er hjemmehørende i Frankrig, fritages herfor, udgør en diskriminerende begrænsning af etableringsfriheden, der er i strid med artikel 43 EF.

B — *Om det andet og tredje spørgsmål*

30. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om der, når en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Frankrig og en anden medlemsstat tillader en kildeskat som den i spørgsmål 1 omhandlede og åbner mulighed for at fradrage den i den skat, der skal betales i denne anden medlemsstat, bør tages hensyn til denne overenskomst, når ordningens forenelighed med artikel 43 EF skal vurderes. Såfremt der rent faktisk skal tages hensyn til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, ønsker den forelæggende ret med det tredje spørgsmål oplyst, om den mulighed, at et moderselskab, der ikke er hjemmehørende i Frankrig, rent faktisk kan være i en situation, hvor det ikke kan foretage det fradrag, der er omhandlet i overenskomsten, bør medføre, at ordningen må anses for at være i strid med artikel 43 EF.

31. Samlet set vedrører disse spørgsmål relevansen af følgende omstændigheder: (1) at Nederlandene i henhold til artikel 24, stk. 3, i den fransk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst skulle indrømme fradrag for 5% af den franske kildeskat, der opkrævedes af udbytte fra selskaber hjemmehørende i Frankrig, op til det beløb, der normalt opkrævedes i nederlandsk skat af

17 — Jf. fodnote 7, punkt 34 ff.

18 — Jf. f.eks. dom af 12.12.2002, sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Sml. I, s. 11779, og af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695.

19 — Dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249.

dette udbytte; men (2) at Nederlandene, da det i realiteten fritog indkommende udbytte modtaget fra selskaber hjemmehørende i Frankrig (og andre lande) fra beskatning hos nederlandske moderselskaber, ikke indrømmede noget fradrag for den franske kildeskat.

32. Jeg vil først behandle principperne for analyse af relevansen af den indvirkning, som dobbeltbeskatningsoverenskomsterne har på vurderingen af foreneligheden med artikel 43 EF i en bestemt sag, hvorefter disse principper anvendes på den foreliggende sag.

1. Bør virkningerne af dobbeltbeskatningsoverenskomster tages i betragtning, når nationale ordningers forenelighed med artikel 43 EF skal vurderes?

33. Indledningsvis er jeg, som jeg allerede fastslog i mit forslag til afgørelse i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen, af den opfattelse, at der bør tages hensyn til en dobbeltbeskatningsoverenskomsts indvirkning på en skatteyders situation, når det i en specifik sag skal vurderes, om denne skatteyder udsættes for en forskelsbehandling, der er i strid med artikel 43 EF. Der er to vigtige grunde til, at der ved vurderingen af medlemsstaternes overholdelse af traktatens forpligtelser om fri bevægelighed, bør tages hensyn til virkningerne af dobbeltbeskatningsoverenskomster [20].

34. For det første følger det af den omstændighed, at medlemsstaterne, som jeg allerede har konstateret [21], i henhold til fællesskabsretten frit kan fordele beskatningskompetencen og forrangen i forbindelse med beskatningen mellem sig. For nuværende findes der ingen alternative kriterier i fællesskabsretten, og der findes intet grundlag for at fastsætte sådanne kriterier. Efter at have konstateret, at fordeling af beskatningskompetencen på grundlag af nationalitet ikke i sig selv kan anses for at udgøre en forskelsbehandling, fastslog Domstolen således i Gilly-dommen, at dette, »da der ikke og navnlig ikke i medfør af traktatens artikel [293], andet led, på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at forene eller harmonisere reglerne, [er] et udtryk for de kontraherende parters kompetence til med henblik på at undgå dobbeltbeskatning at fastlægge kriterierne for deres respektive beskatningsbeføjelser. Medlemsstaterne kan hensigtsmæssigt med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen støtte sig på international praksis og på den af OECD udarbejdede modelkonvention [...]« [22]. Domstolen bekræftede bl.a. dette ræsonnement i sin dom i D-sagen [23].

35. Dette betyder f.eks., at det i princippet står en kildestat, der pålægger udbytte økonomisk dobbeltbeskatning, frit for via en dobbeltbeskatningsoverenskomst og

20 — Jf. punkt 71 i mit forslag til afgørelse i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen, nævnt i fodnote 2.

21 — Jf. mit forslag til afgørelse i Kerckhaert og Morres-sagen, nævnt i fodnote 7, punkt 32 og 33, og i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen, nævnt i fodnote 2, punkt 52.

22 — Gilly-dommen, nævnt i fodnote 16, præmis 30 og 31. Jf. ligeledes Saint-Gobain ZN-dommen, nævnt i fodnote 12, præmis 57.

23 — Jf. D-dommen, nævnt i fodnote 16, præmis 50-53.

efterfølgende mellemstatslige forhandlinger at sikre, at domicilstaten lemper denne dobbeltbeskatning.

36. Hvis man for det andet ikke tog hensyn til virkningerne af dobbeltbeskatningsoverenskomsten i en bestemt sag, ville det betyde, at man så bort fra skatteyderens virksomheds økonomiske virkelighed og incitamenter i en grænseoverskridende sammenhæng. Med andre ord ville det kunne fordreje den reelle virkning, som af kombinationen af domicilstatens og kildestatens forpligtelser har på skatteyderen.

37. Som jeg konstaterede i mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, skal de forpligtelser, som tilsammen påhviler domicilstaten og kildestaten i henhold til bestemmelserne om fri bevægelighed, retteligt betragtes som en helhed eller som udtryk for en form for ligevægt. Hvis en erhvervsdrivendes situation kun undersøges i relation til en af disse stater — og uden hensyntagen til den anden stats forpligtelser i henhold til artikel 43 EF — kan resultatet blive et skævt og misvisende billede, der ikke afspejler den økonomiske virkelighed, som den erhvervsdrivende befinder sig i [24].

24 — Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen, nævnt i fodnote 2, punkt 72.

38. Domstolen har f.eks. udtalt sig i samme retning i Bouanich-dommen [25]. Denne sag vedrørte foreneligheden med artikel 56 EF af en svensk lov, der indeholdt bestemmelser om, at det beløb, der i tilfælde af nedsættelse af aktiekapitalen udbetales til en ikke-hjemmehørende aktionær for tilbagekøbte aktier, beskattes som udbytte uden ret til fradrag for erhvervelsesomkostningerne ved disse aktier, hvorimod samme beløb, der udbetales til en hjemmehørende aktionær, beskattes som kapitalgevinst med ret til fradrag for erhvervelsesomkostningerne. Domstolen fastslog, at denne lovgivning isoleret set og uden hensyntagen til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst helt klart var et udtryk for forskelsbehandling. Der var dog ikke tale om en tilsidesættelse af artikel 56 EF, hvis den forelæggende ret i forbindelse med retsforhandlingerne fandt, at virkningen af den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst [26] var, at ikke-hjemmehørende personer i realiteten blev behandlet mindst lige så fordelagtigt som hjemmehørende personer. Domstolen konstaterede følgende:

»Eftersom den skatteordning, der følger af den fransk-svenske overenskomst, som fortolket i lyset af kommentarerne til OECD's modeloverenskomst, er en del af den retlige ramme, der finder anvendelse i hovedsagen, og ordningen er blevet fremstillet som sådan af den forelæggende ret, skal Domstolen tage

25 — Jf. fodnote 16, præmis 51.

26 — I denne sag tillod den fransk-svenske dobbeltbeskatningsoverenskomst, der fastsatte et lavere loft over beskatningen af udbytte for ikke-hjemmehørende aktionærer end for hjemmehørende aktionærer, og en fortolkning af aftalen i lyset af OECD's bemærkninger til organisationens modeloverenskomst, at den nominelle værdi af sådanne aktier blev fratrukket generhvervelsesbetalingen for aktien.

hensyn til den med henblik på at give en fortolkning af fællesskabsretten, der kan anvendes af den nationale ret« [27].

39. Jeg er enig i Domstolens konklusion [28].

40. Det følger af ovenstående, at det i princippet står en medlemsstat frit for at sikre opfyldelsen af dens forpligtelser i henhold til traktatens bestemmelser om fri bevægelighed ved hjælp af bestemmelser indeholdt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Hvis en kildestat således f.eks. pålægger ikke-hjemmehørende personer den samme nationale økonomiske dobbeltbeskatning som hjemmehørende personer, står det efter min mening denne kildestat frit for at sikre, at ikke-hjemmehørende personer modtager den samme lempelse for dobbeltbeskatning som hjemmehørende personer i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

41. Som jeg også påpegede i mit forslag til afgørelse i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, er dette princip omfattet af to væsentlige undtagelser.

42. For det første skal den behandling, der indrømmes ikke-hjemmehørende personer i henhold til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, reelt svare til den, der indrømmes hjemmehørende personer. I Bouanich-dommen fastslog Domstolen efter min mening med rette, at det var den nationale rets opgave på grundlag af de faktiske omstændigheder i en given sag, at afgøre, om ikke-hjemmehørende aktionærer i realiteten blev behandlet mindre fordelagtigt end hjemmehørende aktionærer under hensyntagen til virkningerne af dobbeltbeskatningsoverenskomsten [29]. Jeg nåede frem til en tilsvarende konklusion på grundlag af de faktiske omstændigheder i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, hvor jeg fastslog, at Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland i tilfælde, hvor det i henhold til visse dobbeltbeskatningsoverenskomster pålagde udgående udbytte en økonomisk dobbelt-

27 — Jf. fodnote 16, præmis 51.

28 — Som jeg gjorde gældende i mit forslag til afgørelse i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen, nævnt i fodnote 2, punkt 83, skal jeg bemærke, at EFTA-Domstolen anlagde en anden fortolkning i sin dom af 23.11.2004 i sag E-1/04, Fokus Bank mod den norske stat. Denne sag rejste bl.a. spørgsmålet om foreneligheden med de frie kapitalbevægelser (EØS-aftalens artikel 40, svarende til artikel 56 EF) af norske bestemmelser, i henhold til hvilke Norge først underlagde virksomhedsoverskud en selskabsskat og efter udbetalingen (1) indkomstskat, når der var tale om hjemmehørende personer, idet hjemmehørende aktionærer imidlertid blev indrømmet fuldt skattefradrag for at lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, og (2) 15% kildeskat, når der var tale om ikke-hjemmehørende personer. I henhold til den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst i denne sag blev disse 15% imidlertid fradraget i den skat, der blev opkrævet i domicilstaten. Ved at fastslå, at denne bestemmelse udgjorde en tilsidesættelse af princippet om de frie kapitalbevægelser, sidestillede EFTA-Domstolen beskatning af udgående udbytte (kildestatsbeskatning) med indgående udbytte (domicilstatsbeskatning), idet den baserede sig på Domstolens Lenz-dom og Manninen-dom (præmis 30) og konstaterede, at en kildestat i princippet ikke kunne basere sig på bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst for at afhjælpe økonomisk dobbeltbeskatning forårsaget af denne kildestat (præmis 37). Af ovenstående årsager og som jeg konstaterede i mit forslag til afgørelse i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen, er jeg ikke enig i denne analyse.

29 — Jf. fodnote 16, præmis 54-56.

beskatning i form af britisk indkomstskat — via dobbeltbeskatningsoverenskomster eller på anden måde — skulle sikre, at disse ikke-hjemmehørende personer fik samme behandling (i dette tilfælde en tilsvarende lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning) som hjemmehørende personer, der pålægges den samme britiske indkomstskat [30].

43. For det andet påhviler det den medlemsstat, hvis ordninger ved første øjekast — hvis der ikke tages hensyn til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst — er diskriminerende, at sikre, at man rent faktisk er nået frem til et ikke-diskriminerende resultat via dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Med andre ord kan man helt klart ikke som forsvar i en sag anlagt for tilsidesættelse af traktatens forbudsbestemmelser gøre gældende, at den anden kontraherende stat i dobbeltbeskatningsoverenskomsten har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten ved f.eks. ikke at indrømme det relevante skattefradrag eller lempe den relevante økonomiske dobbeltbeskatning. Som jeg bemærkede i mit forslag til afgørelse i Kerckhaert og Morres-sagen, påhviler vurderingen af en kontraherende parts nationale lovgivnings forenelighed med den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst og de potentielle virkninger af en tilsidesættelse i henhold til national ret derimod udelukkende den relevante nationale ret [31]. Omvendt betyder den omstændighed, at en medlemsstats lovgivning er i overensstemmelse med eller krævet i henhold til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke i sig selv, at en sådan adfærd er i overensstemmelse med traktatens bestemmelser om fri bevægelighed. Det følger af fast retspraksis, at medlemsstaterne, når de udøver deres beskatningskompetence i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, skal udøve denne under iagttagelse af forbuddet mod forskelsbehandling i artikel 43 EF og 56 EF [32]. Som jeg således konkluderede i mit forslag til afgørelse i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen, hører det efter min mening i denne sag til Det Forenede Kongeriges forpligtelser i henhold til artikel 43 EF via en dobbeltbeskatningsoverenskomst at sikre, at de ikke-hjemmehørende sagsøgere fik en tilsvarende behandling som personer hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, som var underlagt den samme nationale økonomiske dobbeltbeskatning, og Det Forenede Kongerige ville ikke kunne begrunde en tilsidesættelse af denne forpligtelse med, at en anden kontraherende part har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten ved ikke at lempe den pågældende økonomiske dobbeltbeskatning [33].

2. Anvendelse af disse principper på den foreliggende sag

44. Anvendes disse principper på den foreliggende sag, mener jeg, at Den Franske Republik, såfremt virkningerne af den

30 — Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen, nævnt i fodnote 2, punkt 88.

31 — Jf. fodnote 7, præmis 38. Jf. også analogt hermed forslag til afgørelse fra generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer i Gilly-sagen, nævnt i fodnote 16, punkt 25, hvori det konstateres, at Domstolen ikke kan tage stilling til lovligheden efter fællesskabsretten af bestemmelser i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og den kan heller ikke fortolke sådanne bestemmelser som en del af »en bilateral overenskomst på [et område], hvor Fællesskabet mangler kompetence, og alene medlemsstaterne har regeludstedningskompetencen«.

32 — Samme forslag. Jf. også f.eks. Domstolens konklusion i Bouanich-dommen, nævnt i fodnote 16, præmis 56, og De Groot-dommen, nævnt i fodnote 16, præmis 93 og 94, og Saint-Gobain ZN-dommen, nævnt i fodnote 12, præmis 57 og 58.

33 — Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen, nævnt i fodnote 2, punkt 89.

fransk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst havde været, at den lempelse, der blev indrømmet nederlandske moderselskaber for fransk økonomisk dobbeltbeskatning opkrævet af udbytte fra selskaber hjemmehørende i Frankrig, rent faktisk svarede til den, som franske moderselskaber, der modtager udbytte fra selskaber i Frankrig, indrømmes, måtte anses for at have opfyldt sine forpligtelser i henhold til artikel 43 EF.

45. Det fremgår imidlertid klart af forelæggelseskendelsen, at dette ikke var tilfældet.

46. Da Nederlandene fritog indkommende udenlandsk udbytte modtaget fra udenlandske selskaber af nederlandske moderselskaber fra beskatning, var indkommende udbytte modtaget fra selskaber hjemmehørende i Frankrig i realiteten ikke underlagt nogen nederlandsk skattepligt, som de 5% fransk kildeskat kunne modregnes i. Endvidere forekommer dette resultat mig at være fuldt ud i overensstemmelse med den fordeling af beskatningskompetencen, der er fastlagt i den fransk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomsts artikel 24. Som det fremgik af denne dobbeltbeskatningsaftales artikel 24, stk. 1, stod det Kongeriget Nederlandene frit for i sit beskatningsgrundlag at medtage indkomst eller formue, der i henhold til bestemmelserne i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst var skattepligtig i Frankrig. Kun i tilfælde, hvor Nederlandene havde valgt at medtage en sådan indkomst i sit beskatningsgrundlag, var det underlagt forpligtelsen i dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24, stk. 3, til at indrømme fradrag for fransk kildeskat, der tilbageholdes af udbytte fra selskaber i Frankrig, og da kun op til et beløb svarende til den nederlandske skat, der ellers skulle betales af dette udbytte.

47. Kongeriget Nederlandene valgte imidlertid i sidste ende at fritage indkommende udbytte fra selskaber hjemmehørende i Frankrig fra beskatning hos de nederlandske moderselskaber. Efter min mening viser dette, at Nederlandene havde valgt ikke at medtage sådant udbytte i sit beskatningsgrundlag, og som følge heraf gjorde forpligtelsen til at yde fradrag for den franske kildeskat sig ikke gældende. Under alle omstændigheder var denne forpligtelse begrænset til fradrag op til det beløb, som den nederlandske skat af udbytte ellers ville have beløbet sig til — i det foreliggende tilfælde var dette beløb nul.

48. Resultatet var, at udbytte modtaget fra selskaber hjemmehørende i Frankrig af nederlandske moderselskaber forblev underlagt en beskatning i to »lag« opkrævet i Frankrig (selskabsskat hos det franske datterselskab efterfulgt af kildeskat hos det nederlandske moderselskab): Den økonomiske dobbeltbeskatning blev overhovedet ikke lempet. I modsætning hertil blev udbytte fra selskaber hjemmehørende i Frankrig udloddet til franske moderselskaber reelt kun underlagt et enkelt beskatningslag (selskabsskat hos datterselskabet) — næsten fuld lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning.

49. I henhold til min besvarelse af spørgsmål 1 ovenfor er dette helt klart et udtryk for forskelsbehandling og i strid med artikel 43 EF.

50. Selv om det ikke er direkte relevant for den foreliggende sag, vil jeg gerne tilføje, at jeg af ovenstående årsager er af den opfattelse, at selv om Kongeriget Nederlandene havde tilsidesat sine forpligtelserne i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten ved ikke at indrømme fradrag for den franske kildeskat, der opkræves, ville det ikke være et tilstrækkeligt forsvar for Den Franske Republik mod påstanden om, at dets diskriminerende skattebestemmelser udgør en tilsidesættelse af artikel 43 EF [34].

51. Den franske regering har i sit skriftlige indlæg argumenteret for, at de eventuelle restriktive virkninger af landets lovgivning på grund af nederlandske moderselskabers manglende mulighed for at modregne fransk kildeskat i den opkrævede nederlandske skat, ikke bør ses som en direkte følge af den franske lovgivning, men snarere som et resultat af forskellene mellem det franske og det nederlandske skattesystem. Det fremgår dog klart af ovenstående, at dette argument ikke blot ser bort fra sondringen mellem forskellige særskilte (ikke-diskriminerende) nationale skatteordninger — der ikke henhører under anvendelsesområdet for artikel 43 EF [35] — og forskelsbehandling, der følger af blot en skattemyndigheds regler, som er i strid med artikel 43 EF, medmindre den er begrundet. Da den økonomiske dobbeltbeskatning i det foreliggende tilfælde udelukkende opkræves af Frankrig, henhører den helt klart under den sidstnævnte kategori.

52. Af disse årsager bør den nationale rets andet og tredje spørgsmål efter min mening besvares med, at en dobbeltbeskatningsoverenskomsts faktiske virkning på en skatteyders situation i princippet bør tages i betragtning, når det i et specifik tilfælde skal vurderes, om skatteyderen forskelsbehandles på en måde, der er i strid med artikel 43 EF. Den Franske Republik har tilsidesat artikel 43 EF ved ikke at sikre, at et ikke-fransk moderselskab, der modtager udbytte fra selskaber hjemmehørende i Frankrig, rent faktisk blev indrømmet lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning opkrævet i Frankrig svarende til den lempelse, som et fransk moderselskab indrømmes, i henhold til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst eller på anden måde.

34 — Jf. punkt 43.

35 — Jf. mit forslag til afgørelse i Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation-sagen, nævnt i fodnote 2, punkt 43-47.

V — Forslag til afgørelse

53. Af nævnte grunde er jeg af den opfattelse, at Domstolen bør besvare de af Conseil d'État forelagte spørgsmål som følger:

»1) En ordning, hvorefter et moderselskab, som ikke er hjemmehørende i Frankrig, og som modtager udbyttebetalinger fra datterselskaber, der er hjemmehørende i Frankrig, underlægges kildeskat af udbyttet, mens moderselskaber, der er hjemmehørende i Frankrig, og som modtager udbytte fra datterselskaber, der er hjemmehørende i Frankrig, fritages herfor, udgør en diskriminerende begrænsning af etableringsfriheden, der er i strid med artikel 43 EF.

2) I princippet bør en dobbeltbeskatningsoverenskomsts faktiske virkning på en skatteyders situation tages i betragtning, når det i et specifik tilfælde skal vurderes, om skatteyderen forskelsbehandles på en måde, der er i strid med artikel 43 EF. Den Franske Republik har tilsidesat artikel 43 EF ved ikke at sikre, at et ikke-fransk moderselskab, der modtager udbytte fra selskaber hjemmehørende i Frankrig, rent faktisk blev indrømmet lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning opkrævet i Frankrig svarende til den lempelse, som et fransk moderselskab indrømmes, i henhold til den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst eller på anden måde.«