FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED

föredraget den 27 april 2006 [1]

I — Inledning

1. Franska *Conseil d'État* (Frankrikes högsta förvaltningsdomstol) har ställt sina tolkningsfrågor i förevarande mål för att få klarhet i huruvida artikel 43 EG utgör hinder för en medlemsstat att upprätthålla ett system med beskattning av utdelningar, enligt vilket utdelningar som lämnas till moderbolag med hemvist inom denna medlemsstat nästan helt undantas från skatteplikt hos dessa, medan utdelningar som lämnas till moderbolag med hemvist i utlandet blir föremål för en ekonomisk dubbelbeskattning som inte undanröjs med stöd av det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet.

2. Detta mål rör en medlemsstats behandling av utdelningar som lämnar landet, och därmed aktualiseras återigen frågan om hur omfattande skyldigheter källstaten har enligt artikel 43 EG. Jag har behandlat denna fråga mera ingående i mitt förslag till avgörande i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation. [2]

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *Fransk tillämplig lagstiftning vid den aktuella tidpunkten*

3. Enligt artikel 119 bis (2) i den franska allmänna skattelagen (*Code général des impôts*) (nedan kallad CGI) gällde för personer som uppbar inkomst och som hade sitt skattemässiga hemvist eller säte utanför Frankrike att källskatt skulle innehållas på sådan inkomst som angavs i artiklarna 108–117 bis CGI — däribland inkomst från aktier — till gällande skattesats enligt artikel 187(1) CGI. I artikel 187(1) CGI var källskattesatsen

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Förslag till avgörande i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of ACT Group Litigation, föredraget den 23 februari 2006.

fastställd till 25 procent. I vissa dubbelbeskattningsavtal föreskrevs emellertid en reducerad källskattesats.

4. Källskatt innehölls inte på utdelningar från franska dotterbolag till franska moderbolag. Enligt artikel 145.1 CGI gällde vidare att bolag och andra skattesubjekt som beskattades med fransk bolagsskatt till gängse skattesats kunde omfattas av det så kallade moderbolagsskattesystemet som stadgades i artikel 216 CGI, beroende på om de hade sitt säte eller ett driftställe i Frankrike. I den form som är relevant för förevarande mål innebar denna artikel att sådana utdelningar som kvalificerade för en tillämpning av moderbolagsskattesystemet och som omfattades av artikel 145 CGI nästan helt undantogs från skatteplikt på moderbolagsnivå. Sådana utdelningar drogs av från moderbolagets totala skattepliktiga vinst med ett undantag i form av ett icke avdragsgillt fast belopp (motsvarande avgifter och pålagor) på fem procent av moderbolagets totala inkomst från aktierna, inklusive avräkning för skatt, inte var avdragsgillt.

B — *Dubbelbeskattningsavtalet av den 16 mars 1973 mellan Frankrike och Nederländerna*

5. Enligt artikel 10.1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Nederländerna får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten beskattas i denna andra stat. Enligt artikel 10.2 i dubbelbeskattningsavtalet får emellertid utdelningen beskattas även i den avtalsslutande stat där bolaget som lämnar utdelningen har hemvist, om mottagaren av utdelningen är ett aktiebolag (*"société par actions"*) eller ett aktiebolag med begränsat personligt ansvar för bolagsmännen (*"société à responsabilité limitée"*) som direkt behärskar minst. 25 procent av det utbetalande bolagets kapital. Skatten får då inte överstiga fem procent av utdelningens bruttobelopp.

6. Enligt artikel 24.1 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Nederländerna gäller för undvikande av dubbelbeskattning att Nederländerna i sitt beskattningsunderlag får ta med inkomst eller förmögenhet som i enlighet med bestämmelserna i det dubbelbeskattningsavtalet får beskattas i Frankrike. I artikel 24.3 i dubbelbeskattningsavtalet föreskrivs i fråga om inkomst som med stöd av artikel 24.1 tas med i det nederländska beskattningsunderlaget, och som får beskattas bland annat med stöd av artikel 10.2 i dubbelbeskattningsavtalet, att Nederländerna skall avräkna fransk källskatt som innehållits på utdelningar från Frankrike upp till ett belopp som motsvarar den nederländska skatt som belöper på denna utdelning.

III — Omständigheter i målet och förfarandet

7. Denkavit International BV är ett nederländskt bolag som vid den här aktuella tidpunkten ägde två dotterbolag i Frankrike, Agro Finans SARL, där aktieinnehavet uppgick till 99,9 procent, och Denkavit France SARL, där aktieinnehavet uppgick till 50 procent. Resterande 50 procent av kapitalet i Denkavit France innehades av Agro Finance, vilket innebar att Denkavit International kontrollerade nästan hela kapitalet i Agro Finance och Denkavit France. Under åren 1987–1989 lämnade dessa två bolag utdelningar på 14,5 miljoner franska franc (FRF) till Denkavit International. Med tillämpning av bestämmelserna i den franska skattelagstiftningen och i dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Nederländerna innehölls fem procent källskatt på dessa utdelningar.

8. Även om det inte uttryckligen anges i beslutet om hänskjutande är det ostridigt att utdelningar från ett franskt dotterbolag till ett sådant nederländskt moderbolag som Denkavit International skulle ha undantagits från skatteplikt i Nederländerna på moderbolagsnivå med stöd av nederländsk lagstiftning.

9. Denkavit International och Denkavit France gjorde hos den franska skattemyndigheten gällande att källskatten på fem procent stred mot artikel 43 EG och mot ickediskrimineringsklausulen i artikel 25 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Nederländerna.

10. Skattemyndigheten delade inte denna uppfattning, varför bolagen väckte talan vid Tribunal Administratif (förvaltningsdomstol) i Nantes (Frankrike) som, i dom av den 10 april 1997, biföll deras talan och som skäl därför angav att innehållandet av källskatten utgjorde ett åsidosättande av artikel 43 EG, samt förordnade om att skatten skulle återbetalas till dem. Den franske ministern för ekonomi, finans och industri överklagade domen till Cour Administrative d'Appel (förvaltningsdomstol i andra instans) i Nantes, som upphävde underinstansens dom och slog fast att källskatten innehållits med giltig verkan. Denkavit International och Denkavit France överklagade i sin tur överinstansens dom till Conseil d'État, som i dom av den 15 december 2004 hänsköt följande frågor till domstolen:

"1. Kan en bestämmelse som innebär att moderbolag som inte har hemvist i Frankrike beskattas för mottagen utdelning medan utdelningar till moderbolag med hemvist i Frankrike inte beskattas anses strida mot principen om etableringsfrihet?

2. Kan en sådant innehållande av källskatt i sig ifrågasättas med stöd av principen om etableringsfrihet eller skall det, när det i ett dubbelbeskattningsavtal mellan Frankrike och en annan medlemsstat som medger sådan källbeskattning föreskrivs en möjlighet att från den skatt som skall betalas i den andra medlemsstaten avräkna den skatt som innehållits med stöd av den ifrågasatta bestämmelsen, tas hänsyn till detta avtal vid

bedömningen av huruvida nämnda bestämmelse är förenlig med principen om etableringsfrihet?

3. För det fall domstolen skulle besvara den andra delfrågan i fråga 2 jakande, räcker förekomsten av det ovannämnda dubbelbeskattningsavtalet för att den ifrågasatta bestämmelsen endast skall anses vara en metod att fördela beskattningsunderlaget mellan de båda berörda staterna, som inte påverkar företagen, eller medför den omständigheten att ett moderbolag som inte har hemvist i Frankrike kan sakna möjlighet att erhålla en sådan avräkning som föreskrivs i dubbelbeskattningsavtalet att nämnda bestämmelse skall anses strida mot principen om etableringsfrihet?"

IV — Bedömning

11. Jag vill inledningsvis påpeka att de i förevarande mål aktuella omständigheterna inträffade mellan åren 1987 och 1989, det vill säga före antagandet av rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (moder/dotterbolagsdirektivet). [3] I artikel 5.1 i direktivet föreskrevs i dess ursprungliga form att vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget, åtminstone om det senare innehar minst. 25 procent av kapitalet i dotterbolaget, skall vara befriad från källskatt. [4] Enligt artikel 8 skulle medlemsstaterna införliva direktivet med sina nationella rättssystem före den 1 januari 1992, det vill säga vid ett datum som inföll efter det att omständigheterna i förevarande mål ägde rum. Moder/dotterbolagsdirektivet är därför inte tillämpligt här.

12. Jag konstaterar vidare att Denkavit International vid den aktuella tidpunkten behärskade nästan hela kapitalet i Agro Finance och Denkavit France, varför det snarare måste prövas om den aktuella situationen är förenlig med artikel 43 EG än med artikel 56 EG. Som framgår av domstolens fasta rättspraxis innebär det faktum att ett i en medlemsstat hemmahörande bolag, som behärskar en tillräcklig andel i kapitalet i ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag, och som därigenom har ett betydande inflytande över sistnämnda bolags beslut och kan bestämma över det bolagets verksamhet, utövar sin etableringsrätt. [5]

A — *Den första frågan*

13. Den nationella domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida en

3 — 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).

4 — Artikeln har ändrats genom rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 om ändring av direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 7, 2004, s. 41).

5 — Se dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkt 22, och mitt förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group litigation (ovan fotnot 2), punkt 27.

bestämmelse, enligt vilken moderbolag som inte har hemvist i Frankrike beskattas för utdelning vilket däremot inte är fallet för moderbolag som har hemvist i Frankrike, strider mot etableringsfriheten.

14. Den nationella domstolens fråga avser, mot bakgrund av sakomständigheterna i målet, huruvida Frankrike i princip handlar i strid med artikel 43 EG vid innehållandet av källskatt på utdelning som ett franskt dotterbolag lämnar till ett moderbolag hemmahörande i Nederländerna, medan någon motsvarande skatt inte påförs utdelningar från ett franskt dotterbolag till ett franskt moderbolag.

15. Bedömningen vid besvarandet av denna fråga förutsätter för klarhetens skull att det görs en åtskillnad mellan de olika beskattningsnivåer som i princip kan bli aktuella vid utdelning av dotterbolags vinster. Sådana vinster kan först påföras bolagsskatt på dotterbolagsnivå för att därefter beskattas på aktieägarnivå (moderbolagsnivå) när de delas ut, och då med inkomstskatt när utdelningen erhålls och/eller med källskatt som innehålls hos det utdelande bolaget.

16. Dessa två möjliga beskattningsnivåer kan dels leda till ekonomisk dubbelbeskattning (beskattning av samma inkomst två gånger hos två olika skattesubjekt), dels till juridisk dubbelbeskattning (beskattning av samma inkomst två gånger hos samma skattesubjekt). Ekonomisk dubbelbeskattning är sådan där exempelvis samma vinst först påförs bolagsskatt på bolagsnivå varpå den sedan påförs inkomstskatt på aktieägarnivå. Juridisk dubbelbeskattning sker exempelvis när en aktieägare först får erlägga källskatt och sedan inkomstskatt på samma vinst men i olika stater.

17. I förevarande fall medgav det franska systemet för utdelningsbeskattning, när det gäller utdelningar från franska dotterbolag till franska moderbolag, att den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelningarna nästan helt undanröjdes genom att dessa endast beskattades en gång — med bolagsskatt på dotterbolagets vinst — varpå de nästan helt undantogs från beskattning på moderbolagsnivå.

18. Vad avser utdelningar från franska dotterbolag till nederländska moderbolag gällde emellertid enligt det franska systemet, sett för sig och utan sådan hänsyn till inverkan av dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Nederländerna som skall tas enligt formuleringen i den nationella domstolens första fråga, att dessa utdelningar omfattades av ekonomisk dubbelbeskattning, först

genom bolagsskatt på dotterbolagets vinst, och därefter genom källskatt på vinsten som innehölls när vinsten utdelades till moderbolaget.

19. Frågan är huruvida en sådan skillnad i behandling utgör otillåten diskriminering av nederländska moderbolag i förhållande till franska sådana, i strid med artikel 43 EG.

20. Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att även om frågor om direkta skatter i och för sig inte omfattas av gemenskapens behörighet, skall medlemsstaterna icke desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet. [6] Som jag påpekade i mina förslag till avgörande i målen Test Claimants in the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation och Kerckhaert och Morres, [7] har artiklarna 43 EG och 56 EG åsidosatts när den skillnad i behandling som den aktuella medlemsstaten tillämpar på sina skattesubjekt inte utgör en logisk följd av att gemenskapsrätten på sin nuvarande nivå tillåter att de skattskyldiga måste uppfylla andra krav vid gränsöverskridande situationer än vid rent inhemska sådana. [8] Detta innebär framför allt att bestämmelserna om fri rörlighet i fördraget blir tillämpliga på en ofördelaktig skattemässig behandling bara om denna följer av öppen eller dold diskriminering på grund av bestämmelserna i ett skattesystem, och inte av olikheter eller av fördelningen av beskattningsbefogenheten mellan två eller flera medlemsstaters skattesystem. [9]

21. Den beskattningsbefogenhet som Frankrike i förevarande fall har utövat i fråga om utdelningar till nederländska moderbolag — som ju inte har hemvist i Frankrike — begränsas till vad som i internationell skatterätt kallas "källstatsbefogenhet" eller territoriell befogenhet. Med detta avses att Frankrike har beskattningsbefogenhet bara för den inkomst som nederländska moderbolag erhåller inom källstatens jurisdiktion.

22. Som jag klargjorde i mitt förslag till avgörande i målet *Test Claimants in the ACT Group Litigation* innebär källstatens skyldighet enligt artikel 43 EG vid dess utövande av sin beskattningsbefogenhet på inkomster hos personers som inte har hemvist i landet, att dessa inkomster skall behandlas på ett sätt som motsvarar behandlingen av inkomsterna hos personer som har sitt hemvist i landet.

6 — Se exempelvis dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer (REG 2005, s. I-10837), punkt 29, och där angiven rättspraxis.

7 — Se mitt förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ovan fotnot 2), punkt 32 och följande punkter, mitt förslag till avgörande av den 6 april i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 37 och följande punkter, och mitt förslag till avgörande av den 6 april i mål C-513/04, Kerckhaert och Morres, punkterna 18 och 19.

8 — Se för ett mera ingående resonemang kring detta, punkterna 31–54 i mitt förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ovan fotnot 2).

9 — Ibidem, punkt 55.

Detta innebär alltså en skyldighet att inte diskriminera personer som inte har hemvist i landet i förhållande till personer som har sådant hemvist i landet, i den mån de förra omfattas av statens beskattningsbefogenhet. [10] Domstolen har i enlighet därmed till exempel funnit att om en källstat utövar sin beskattningsbefogenhet på en utländsk filial kan den inte tillämpa en högre bolagsskattesats på denna filial än den som tillämpas för bolag med hemvist i den staten. [11] Likaså skall skatteförmåner till bolag med hemvist inom landet — även sådana förmåner som erhålls med stöd av dubbelbeskattningsavtal [12] — på samma sätt beviljas filialer (fasta driftställen) till bolag med hemvist i utlandet, om dessa filialer i övrigt är skattskyldiga för bolagsskatt på samma sätt som bolag med hemvist inom landet. [13] Likaså gäller att en källstat som väljer att undanröja inhemsk ekonomisk dubbelbeskattning för personer med hemvist i landet måste tillämpa detta även för personer som inte har hemvist i landet i den mån motsvarande inhemska ekonomiska dubbelbeskattning följer av att staten utövar sin beskattningsbefogenhet på dessa personer utan hemvist i landet (exempelvis när källstaten påför bolagsskatt på bolagsvinster och därefter beskattar dem ytterligare en gång [påförande av inkomstskatt eller innehållande av källskatt vid utdelning]). Detta följer av principen att skatteförmåner som källstaten beviljar personer som saknar hemvist i densamma skall motsvara de skatteförmåner som personer med hemvist i staten åtnjuter i den utsträckning som källstaten i övrigt utövar samma beskattningsbehörighet på de båda grupperna. [14]

23. När dessa principer tillämpas på sakomständigheterna i målet visar sig den situation som den nationella domstolen har beskrivit i sin första fråga utgöra ett klart exempel på diskriminering från Frankrikes sida av nederländska moderbolag (utdelningar till utlandet) i förhållande till franska moderbolag (utdelningar inom landet). Som jag har förklarat säkerställdes i det ifrågavarande franska systemet att ekonomisk dubbelbeskattning på utdelningar från ett franskt dotterbolag till ett franskt moderbolag nästan helt undanröjdes (genom att inkomsten undantogs från beskattning på moderbolagsnivå), medan utdelningar från ett franskt dotterbolag till ett nederländskt moderbolag var föremål för ekonomisk dubbelbeskattning (genom att källskatt innehölls på utdelningar till utlandet). [15] Sedd för sig är alltså en sådan behandling — med bortseende från sådan inverkan av tillämpliga dubbelbeskattningsavtal som behandlas i den nationella domstolens andra och tredje fråga — uppenbart diskriminerande i den mening som avses i artikel 43 EG. Frankrike lade nämligen en högre skattebörda på utdelningar till utlandet som gick till nederländska moderbolag än på utdelningar inom landet till franska moderbolag.

10 — Ibidem, punkterna 66–73 och punkt 88.

11 — Dom av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland (REG 1999, s. I-2651).

12 — Dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain (REG 1999, s. I-6161).

13 — Dom av den 28 januari 1986 i mål C-270/83, kommissionen mot Frankrike (kallat Avoir Fiscal) (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), dom av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank (REG 1993, s. I-4017; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-275), och dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura (REG 1997, s. I-2471).

14 — Se de ovan i fotnoterna 12 och 13 nämnda målen.

15 — Även om det inte nämns i begäran om förhandsavgörande framstår det som om detta också är fallet för andra moderbolag som inte har hemvist i Frankrike, dock att den exakta nivån på den källskatt som innehålls på utdelningar till utlandet styrdes av bestämmelserna i (eventuella) tillämpliga dubbelbeskattningsavtal.

24. Det stämmer visserligen att utdelningar till ett franskt moderbolag i stort sett var undantagna från skatt på moderbolagsnivå enligt artikel 216.2 CGI, medan ett fast belopp motsvarande fem procent av moderbolagets totala inkomst från aktier, inklusive avräkning för skatt, inte fick dras av från moderbolagets totala skattepliktiga vinst (motsvarande avgifter och kostnader hänförliga till den skattefria utdelningen). Även om detta innebar att utdelningsinkomster inom landet inte helt befriades från ekonomisk dubbelbeskattning — då ju fem procent av inkomsten togs med i den skattepliktiga vinsten hos det franska moderbolaget — lades helt klart en lägre sammanlagd skattebörda på en sådan inkomst än på utdelningar till utlandet, vilka enligt artikel 187.1 CGI och i avsaknad av ett tillämpligt dubbelbeskattningsavtal, påfördes 25 procent källskatt och, när det gällde utdelningar till utlandet som lämnades till ett nederländskt moderbolag, dessutom fem procents källskatt i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Nederländerna.

25. Den franska regeringen har emellertid anfört att denna skillnad i behandling inte utgör någon diskriminering i den mening som avses i artikel 43 EG, eftersom Frankrike i enlighet med territorialitetsprincipen har rätt att i egenskap av källstat beskatta utdelningar till utlandet som ett franskt dotterbolag lämnar till ett i Frankrike ej hemmahörande moderbolag.

26. Detta argument övertygar inte alls. Som jag förklarade i mitt förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tillkommer behörigheten att fördela beskattningsbefogenheten uteslutande medlemsstaterna, och domstolen har vid flera tillfällen uttryckligen godtagit att den grundläggande skillnaden mellan beskattningsbefogenhet för källstaten respektive hemviststaten är förenlig med gemenskapsrätten, men att medlemsstaterna vid utövandet av denna beskattningsbefogenhet likväl måste iaktta det diskrimineringsförbud som stadgas i artiklarna 43 EG och 56 EG. [16]

27. Den franska regeringen har också hävdat att det är den skattskyldiges hemviststat som i princip skall undanröja dubbelbeskattning som uppstår vid gränsöverskridande inkomster, vilket i fallet med ett nederländskt moderbolag alltså innebär att detta ankommer på Nederländerna. Jag finner även detta argument vara ogrundat. Som jag påpekade i mitt förslag till avgörande i målet Kerckhaert och Morres gäller visserligen i fall där juridisk dubbelbeskattning uppkommer vid en gränsöverskridande inkomst att det i princip är hemviststaten som, enligt den princip inom den internationella skatterätten som gäller källstatens befogenhet, skall

16 — Se mitt förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ovan fotnot 2), punkterna 51 och 52. Se även dom av den 19 januari 2006 i mål C-265/04, Bouanich (REG 2006, s. I-923), punkterna 49 och 50, av den 5 juli 2005 i mål C-376/03, D. (REG 2005, s. I-5821), punkt 28, av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933), punkt 45, av den 12 december 2002 i mål C-385/00, De Groot (REG 2002, s. I-11819), punkt 93, av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793), punkterna 30 och 31, domen i målet Saint-Gobain (ovan fotnot 12), domen i målet Futura (ovan fotnot 13), punkterna 20 och 21, samt dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 57.

avgöra om och i vilken omfattning den väljer att undanröja sådan dubbelbeskattning. [17] Detta ändrar på intet sätt skyldigheten för källstaten att, i den mån personer som inte har hemvist i denna stat omfattas av dess beskattningsbefogenhet, behandla dessa personer på ett sätt som är jämförbart med det sätt varpå personer med hemvist i den staten behandlas.

28. Jag vill slutligen tillägga att den franska regeringen inte har anfört några argument avseende skälen till att en sådan diskriminerande behandling skulle vara berättigad, såsom behovet att förhindra rättsmissbruk [18] eller behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, [19] och av begäran om förhandsavgörande framgår inte heller att det skulle existera något sådant berättigande.

29. Svaret på den första frågan blir följaktligen att en sådan bestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken källskatt skall innehållas på utdelningar till moderbolag som inte har hemvist i Frankrike som lämnas av dotterbolag med hemvist i Frankrike, medan moderbolag med hemvist i Frankrike som erhåller utdelning från dotterbolag i Frankrike inte betalar någon skatt på utdelningen, utgör en diskriminerande inskränkning av etableringsfriheten som strider mot artikel 43 EG.

B — *Den andra och den tredje frågan*

30. Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida ett dubbelbeskattningsavtal mellan Frankrike och en annan medlemsstat, enligt vilket innehållande av en sådan källskatt som den som avses i första frågan tillåts, och enligt vilket denna skatt får avräknas från skatt att betala i den andra medlemsstaten, skall beaktas vid bedömningen av om bestämmelsen är förenlig med artikel 43 EG. Med sin tredje fråga önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida risken att ett moderbolag som inte har hemvist i Frankrike i praktiken inte kan tillgodogöra sig avräkningen enligt dubbelbeskattningsavtalet, för det fall detta faktiskt skall beaktas, innebär att bestämmelsen skall anses strida mot artikel 43 EG.

31. Dessa båda frågor aktualiserar tillsammans betydelsen av det faktum att 1) Nederländerna enligt artikel 24.3 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Nederländerna skulle medge avräkning för den femprocentiga franska källskatt som innehållits på utdelningar från Frankrike, dock högst med ett belopp motsvarande den skatt

17 — Se fotnot 7 ovan, punkt 34 och följande punkter.

18 — Se exempelvis dom av den 12 december 2002 i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst (REG 2002, s. I-11779), och av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695).

19 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31).

som belöper på dessa utdelningar, samtidigt som 2) Nederländerna i själva verket inte medgav någon avräkning för den franska källskatten eftersom det undantog utdelningar från Frankrike eller utlandet i övrigt från skatt på det nederländska moderbolagets nivå.

32. Jag avhandlar först de principer som styr prövningen av om dubbelbeskattningsavtalens inverkan är relevant för bedömningen av förenligheten med artikel 43 EG i ett specifikt fall, varefter jag kommer att tillämpa dessa principer på förevarande mål.

1. Skall inverkan av dubbelbeskattningsavtal beaktas vid bedömningen av huruvida nationella bestämmelser är förenliga med artikel 43 EG?

33. Till att börja med klargjorde jag redan i mitt förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation att den faktiska inverkan av ett dubbelbeskattningsavtal på den skattskyldiges situation enligt min mening borde beaktas vid bedömningen av huruvida den skattskyldige i ett specifikt fall diskrimineras på ett sätt som strider mot artikel 43 EG. Prövningen av om medlemsstater iakttar de skyldigheter avseende fri rörlighet som följer av fördraget bör inrymma hänsyn till dubbelbeskattningsavtalets inverkan av två skäl. [20]

20 — Se punkt 71 i mitt förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ovan fotnot 2).

34. Detta följer för det första av det faktum att medlemsstaterna har rätt enligt gemenskapsrätten att fördela beskattningsbefogenheten och även beskattningsprioriteten sig emellan, vilket jag också påpekade. [21] För närvarande går det inte att finna några alternativa kriterier i gemenskapsrätten och inte heller någon grund för att uppställa sådana kriterier. I domen i målet Gilly fann domstolen således efter att ha konstaterat att fördelning av beskattningsbefogenhet på grundval av nationalitet inte i sig kan anses utgöra diskriminering, att denna fördelning ”följer ... av att det inom gemenskapen inte finns några bestämmelser om unifiering eller harmonisering — bland annat enligt artikel [293] andra strecksatsen i fördraget — av de avtalsslutande parternas behörighet att fastställa de kriterier, i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, enligt vilka deras beskattningsrätt skall fördelas mellan dem. Det är, vid beskattningsrättens fördelning, inte ologiskt för medlemsstaterna att ta intryck av internationell praxis och det modellavtal som har utarbetats av OECD ... .” [22] Domstolen har bekräftat sitt resonemang bland annat i sin dom i målet D. [23]

35. Detta innebär till exempel att en källstat som tillämpar ekonomisk dubbelbeskattning på utdelningar i princip via dubbelbeskattningsavtal och mellanstatliga förhandlingar

21 — Se mina förslag till avgörande i målen Kerckhaert och Morres (ovan fotnot 7), punkterna 32 och 33, och Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ovan fotnot 2), punkt 52.

22 — Domen i målet Gilly (ovan fotnot 16), punkterna 30 och 31. Se även domen i målet Saint-Gobain (ovan fotnot 12), punkt 57.

23 — Se domen i målet D (ovan fotnot 16), punkterna 50–53.

kan säkerställa att denna dubbelbeskattning undanröjs av hemviststaten.

36. För det andra gäller att om verkan av ett dubbelbeskattningsavtal på ett enskilt fall inte beaktades skulle den ekonomiska verkligheten för denna skattskyldiga persons verksamhet och incitament i gränsöverskridande hänseende ignoreras. Detta skulle med andra ord kunna förvränga den faktiska inverkan av skyldigheter i hemviststaten och källstaten på den skattskyldige.

37. Som jag påpekade i mitt förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation borde hemviststatens och källstatens sammantagna skyldigheter på grund av bestämmelserna om fri rörlighet rätteligen betraktas som en helhet, eller som ägnade att skapa ett slags jämvikt. En granskning av en enskild ekonomisk aktörs situation mot bakgrund av förhållandena i bara en av dessa stater — utan att den andra statens skyldigheter enligt artikel 43 EG beaktas — kan ge en obalanserad och vilseledande bild, som inte speglar den ekonomiska verkligheten i vilken den ekonomiska aktören är verksam. [24]

24 — Se förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ovan fotnot 2), punkt 72.

38. Detta var det synsätt som domstolen antog i sin dom i målet Bouanich. [25] Det målet rörde frågan huruvida en svensk lagstiftning var förenlig med artikel 56 EG när lagstiftningen innebar att en likvid som betalades vid inlösen av aktier till en i landet ej bosatt person i samband med nedsättning av aktiekapitalet beskattades som utdelning utan någon rätt till avdrag för aktiernas anskaffningskostnad, medan samma likvid beskattades som kapitalvinst med rätt till avdrag för anskaffningskostnaden om utbetalades till en i landet bosatt aktieägare. Domstolen fann att lagstiftningen sedd för sig och utan hänsyn till det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet var uppenbart diskriminerande. Då emellertid den nationella domstolen med ledning av de omständigheter som framkommit under förfarandet fann att det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet [26] ledde till att i landet ej bosatta personer i realiteten inte behandlades sämre än i landet bosatta personer, ansågs inte artikel 56 EG ha åsidosatts. Domstolen resonerade på följande sätt:

"Eftersom de skattebestämmelser som återfinns i det svensk-franska avtalet, tolkade mot bakgrund av kommentarerna i OECD:s modellavtal, utgör en del av de rättsregler som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen, och då den hänskjutande domstolen också har presenterat bestämmelserna på det sättet, skall domstolen beakta dem för

25 — Domen i målet Bouanich (ovan fotnot 16), punkt 51.

26 — I det fallet medgav dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Sverige, enligt vilket det fastställdes en övre gräns för utdelningsbeskattningen för i landet ej bosatta aktieägare, och som vid en tolkning mot bakgrund av kommentarerna till OECD:s tillämpliga modellavtal, att det nominella beloppet för dessa aktier drogs av från inlösenlikviden för aktierna.

att kunna göra en tolkning av gemenskapsrätten som kan användas av den nationella domstolen ...". [27]

39. Jag delar domstolens slutsats i detta avseende. [28]

40. Av vad som anförts ovan följer att det i princip står en medlemsstat fritt att säkerställa fullgörandet av sina skyldigheter enligt fördragets bestämmelser om fri rörlighet genom bestämmelser som tas in i ett dubbelbeskattningsavtal. I exemplet med en källstat som tillämpar ekonomisk dubbelbeskattning för i den staten ej bosatta personer på samma sätt som för i staten bosatta personer är det därför enligt min mening i princip tillåtet för denna källstat att via dubbelbeskattningsavtal säkerställa att i staten ej bosatta personer erhåller samma lättnad från dubbelbeskattningen som den som gäller för i staten bosatta personer.

41. Som jag påpekade i mitt förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation är emellertid denna princip avhängig två grundläggande villkor.

42. För det första måste den behandling som i landet ej bosatta personer ges enligt det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet i realiteten vara likvärdig med den behandling som ges i landet bosatta personer. Enligt min mening slog domstolen i sin dom i målet Bouanich helt korrekt fast att det är den nationella domstolen som på grundval av omständigheterna i ett specifikt mål skall avgöra om i landet ej bosatta aktieägare faktiskt inte behandlas sämre än i landet bosatta aktieägare, och då med beaktande av dubbelbeskattningsavtalets inverkan. [29] Jag kom till en liknande slutsats avseende omständigheterna i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, med motiveringen att i fall där Förenade Konungariket Storbritannien och Nordirland med stöd av vissa dubbelbeskattningsavtal tillämpade ekonomisk dubbelbeskattning på utdelningar till utlandet i form av skattskyldighet för brittisk inkomstskatt, ålåg det Förenade kungariket att via ett dubbelbe-

27 — Se domen i målet Bouanich (ovan fotnot 16), punkt 51.

28 — Jag noterar liksom tidigare i mitt förslag till avgörande i det ovan i fotnot 2 nämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 83, att EFTA-domstolen intog en annan hållning i domen i målet Fokus Bank (dom av den 23 november 2004 i mål E-1/04, Fokus Bank mot norska staten). I det målet uppkom bland annat frågan huruvida norska bestämmelser, enligt vilka Norge beskattade bolagsvinster först med bolagsskatt och därefter med inkomstskatt i fall där vinsten delades ut (1) till i landet bosatta personer, var förenliga med fri rörlighet för kapital. Nämnda personer medgavs dock full avräkning till undanröjande av den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelningarna. (2) Vid utdelning till i landet ej bosatta personer innehölls källskatt med 15 procent. Enligt det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet medgavs dock avräkning för dessa 15 procent från skatt som påfördes i hemviststaten. EFTA-domstolen fann att bestämmelsen stred mot principen om fri rörlighet för kapital och likställde därmed beskattning av utdelningar till utlandet (beskattning i källstaten) med utdelningar inom landet (beskattning i hemviststaten), och grundade därvid sin bedömning på EG-domstolens domar i målen Lenz och Manninen (punkt 30), samt konstaterade att en källstat i princip inte kan åberopa bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal för att undanröja dubbelbeskattning som förorsakas av denna källstat (punkt 37). Av ovan angivna skäl och med hänvisning till vad jag anfört i mitt förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation kan jag inte instämma i denna bedömning.

29 — Se domen i målet Bouanich (ovan fotnot 16), punkterna 54–56.

skattningsavtal eller på annat sätt säkerställa att dessa i landet ej bosatta personer erhöll samma behandling (i det fallet likvärdig med undanröjande av ekonomisk dubbelbeskattning) som i landet bosatta personer som var föremål för samma skattskyldighet för brittisk inkomstskatt. [30]

43. För det andra är det medlemsstaten, var bestämmelser *prima facie* och utan hänsyn till det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet är diskriminerande, som skall visa att ett resultat som inte är diskriminerande har uppnåtts med hjälp av dubbelbeskattningsavtalet. Det är med andra ord uppenbarligen inte till något stöd för en talan om åsidosättande av fördragsbestämmelserna att hävda att den andra stat som är part i dubbelbeskattningsavtalet har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt avtalet genom att exempelvis inte bevilja den relevanta skatteförmånen eller att inte undanröja den relevanta ekonomiska dubbelbeskattningen. Som jag påpekade i mitt förslag till avgörande i målet Kerckhaert och Morres ankommer prövningen av huruvida lagstiftningen i en avtalsslutande stat är förenlig med det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet och de eventuella verkningarna av ett åsidosättande av nationell rätt, uteslutande på den behöriga nationella domstolen. [31] Omvänt gäller att den omständigheten att lagstiftningen i en medlemsstat kan överensstämma med, eller fordras av formuleringarna i det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet, inte i sig betyder att ett sådant beteende är förenligt med fördragets bestämmelser om fri rörlighet. Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att medlemsstaterna vid utövandet av den befogenhet de tilldelats genom dubbelbeskattningsavtal likväl måste iaktta förbudet mot diskriminering i artiklarna 43 EG och 56 EG. [32] Som jag konstaterade i mitt förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ingick det alltså enligt min mening i Förenade kungarikets skyldighet enligt artikel 43 EG att säkerställa att sökandena, som inte hade hemvist i Förenade kungariket, via dubbelbeskattningsavtal hade erhållit en behandling som var likvärdig med den som gavs personer med hemvist i Förenade kungariket, vilka var föremål för brittisk ekonomisk dubbelbeskattning, och att Förenade kungariket inte med framgång kunde hävda att en annan avtalsslutande part hade åsidosatt sina skyldigheter enligt dubbelbeskattningsavtalet genom att inte undanröja den aktuella ekonomiska dubbelbeskattningen. [33]

2. Tillämpning av dessa principer på förevarande fall

44. Jag anser att Frankrike, när dessa principer tillämpas på förevarande fall, torde ha kunnat anses uppfylla sina skyldigheter enligt

30 — Se förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ovan fotnot 2), punkt 88.

31 — Se mitt förslag till avgörande i målet Kerckhaert och Morres (ovan fotnot 7), punkt 38. Se även analogt generaladvokaten Ruiez-Jarabo Colomers förslag till avgörande i målet Gilly (ovan fotnot 16), punkt 25, där det påpekades att domstolen inte får uttala sig om hurvida bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal är förenliga med gemenskapsrätten, och att den inte heller får tolka sådana bestämmelser som en del av "ett bilateralt avtal som slutits i en fråga som inte omfattas av gemenskapens behörighet och som det uteslutande tillkommer medlemsstaterna att reglera".

32 — Ibidem. Se exempelvis även domstolens slutsats i domen målet Bouanich (ovan fotnot 16), punkt 56, opch De Groot, punkterna 93 och 94, och domen i målet Saint-Gobain (ovan fotnot 12), punkterna 57 och 58.

33 — Se förslag till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ovan fotnot 2), punkt 89.

artikel 43 EG om dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Nederländerna hade medfört att undanröjandet för nederländska moderbolag av den ekonomiska dubbelbeskattning som påfördes franska utdelningar faktiskt var likvärdig med det undanröjande som skedde för franska moderbolag som erhöll franska utdelningar.

45. Av formuleringarna i beslutet om hänskjutande framgår emellertid klart att detta inte var fallet.

46. Eftersom Nederländerna undantog utdelningar från utlandet till nederländska moderbolag från inkomstskatt var nämligen franska utdelningar till bolag i Nederländerna inte skattepliktiga där, varför någon avräkning för den franska femprocentiga källskatten inte kunde ske. Detta resultat synes mig dessutom ha varit helt i överensstämmelse med den uppdelning av beskattningsbefogenheterna som föreskrivs i artikel 24 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Frankrike och Nederländerna. Som stadgas i artikel 24.1 i det dubbelbeskattningsavtalet fick Nederländerna i beskattningsunderlaget ta med inkomst och förmögenhet som enligt dubbelbeskattningsavtalet var skattepliktig i Frankrike. Det var bara i de fall där Nederländerna valde att ta med sådan inkomst i beskattningsunderlaget som landets skyldighet enligt artikel 24.3 i dubbelbeskattningsavtalet att avräkna fransk källskatt som innehållits på franska utdelningar gällde, och då bara upp till det belopp som motsvarade nederländsk skatt på dessa utdelningar.

47. Nederländerna valde emellertid att inte beskatta nederländska moderbolag för utdelningar från Frankrike. Detta visar enligt min mening att Nederländerna inte tog med sådana utdelningar i sitt beskattningsunderlag och att skyldigheten att avräkna fransk källskatt därmed inte aktualiserades. En sådan skyldighet begränsades under alla förhållanden till avräkning av den utländska skatten upp till ett belopp motsvarande den nederländska skatt som belöpte på utdelningarna, ett belopp som i förevarande fall uppgick till noll.

48. Resultatet var att franska utdelningar till nederländska moderbolag förblev föremål för det franska dubbla "skiktet" av beskattning (bolagsskatt hos det franska dotterbolaget följt av källskatt som innehölls för det nederländska moderbolaget): den ekonomiska dubbelbeskattningen kvarstod ograverad. Däremot underkastades franska utdelningar till franska moderbolag rent faktiskt bara ett skatteskikt (bolagsskatt på dotterbolagsnivå) — nästan fullständigt undanröjande av den ekonomiska dubbelbeskattningen.

49. Av de skäl som jag angivit ovan i svaret på den första frågan är detta uppenbart diskriminerande och strider mot artikel 43 EG.

50. Även om det inte har direkt betydelse för förevarande mål skulle jag ändå vilja tillägga att jag av ovan anförda skäl anser, att även om det skulle visas att Nederländerna hade åsidosatt sina skyldigheter enligt dubbelbeskattningsavtalet genom att inte avräkna den franska källskatt som innehållits, vore detta ändå inte tillräckligt som argument för Frankrikes försvar mot en anklagelse om åsidosättande av artikel 43 EG. [34]

51. Den franska regeringen har till sitt försvar hävdat att eventuella inskränkningar som följer av dess lagstiftning på grund av att nederländska moderbolag de facto inte kan erhålla avräkning för fransk källskatt från nederländsk skatt som påförts, inte kan anses vara ett direkt utflöde av den franska lagstiftningen utan snarare en konsekvens av att det finns skillnader mellan det franska och det nederländska skattesystemet. Av ovan sagda torde det emellertid stå klart att regeringen med detta argument förbiser skillnaden mellan rena olikheter mellan åtskilda (ickediskriminerande) nationella skattesystem — som faller utanför tillämpningsområdet för artikel 43 EG [35] — och diskriminerande behandling till följd av bestämmelserna inom ett och samma skattesystem — som strider mot bestämmelserna i artikel 43 EG såvida de inte kan rättfärdigas. I och med att den ekonomiska dubbelbeskattningen i förevarande fall tillämpas uteslutande av Frankrike hör denna beskattning helt klart till den senare kategorin.

52. Av dessa skäl bör svaret på den nationella domstolens andra och tredje fråga bli att den faktiska verkan av ett dubbelbeskattningsavtal på den skattskyldiges situation i princip skall beaktas vid bedömningen av huruvida den skattskyldige diskrimineras i en specifik situation på ett sätt som strider mot artikel 43 EG. Frankrike har åsidosatt artikel 43 EG genom att inte säkerställa att fransk ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning som ett bolag som inte har hemvist i Frankrike erhåller från Frankrike de facto undanröjs på ett sätt som är likvärdigt med det undanröjande som sker för ett franskt moderbolag, oavsett om detta sker med stöd av det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet eller på annat sätt.

34 — Se punkt 43 ovan.

35 — Se det av mig föredragna förslaget till avgörande i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ovan fotnot 2), punkterna 43–47.

V — Förslag till avgörande

53. Jag föreslår mot bakgrund av det ovan anförda att domstolen besvarar Conseil d'État frågor enligt följande:

1) En bestämmelse enligt vilken källskatt skall innehållas på utdelningar till moderbolag som inte har hemvist i Frankrike som lämnas av dotterbolag med hemvist i Frankrike, medan moderbolag med hemvist i Frankrike som erhåller utdelning från dotterbolag i Frankrike inte betalar någon skatt på utdelningen, utgör en diskriminerande inskränkning av etableringsfriheten som strider mot artikel 43 EG.

2) Den faktiska verkan av ett dubbelbeskattningsavtal på den skattskyldiges situation skall i princip beaktas vid bedömningen av huruvida denna skattskyldiga person diskrimineras i en specifik situation på ett sätt som strider mot artikel 43 EG. Frankrike har åsidosatt artikel 43 EG genom att inte säkerställa att fransk ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning som ett bolag som inte har hemvist i Frankrike erhåller från Frankrike de facto undanröjs på ett sätt som är likvärdigt med det undanröjande som sker för ett franskt moderbolag, oavsett om detta sker med stöd av det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet eller på annat sätt.