Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

17. maj 2017*

»Præjudiciel forelæggelse — fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber i forskellige medlemsstater — direktiv 2011/96/EU — undgåelse af dobbeltbeskatning — supplerende selskabsskattebidrag på 3%«

I sag C-365/16

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Conseil d'État (Frankrig) ved afgørelse af 27. juni 2016, indgået til Domstolen den 4. juli 2016, i sagen

Association française des entreprises privées (AFEP),

Axa SA,

Compagnie générale des établissements Michelin SCA,

Danone SA,

ENGIE SA, tidligere GDF Suez,

Eutelsat Communications SA,

LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE,

Orange SA,

Sanofi SA,

Suez Environnement Company SA,

Technip SA,

Total SA,

Vivendi SA,

Eurazeo SA,

Safran SA,

Scor SE,

* Processprog: fransk.

Unibail-Rodamco SE,

Zodiac Aerospace SA

mod

Ministre des Finances et des Comptes publics

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, R. Silva de Lapuerta, og dommerne E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: M. E. Tanchev,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Association française des entreprises privées (AFEP), Axa SA, Compagnie générale des établissements Michelin SCA, Danone SA, ENGIE SA, Eutelsat Communications SA, LVMH Moët Hennessy-Louis Vuitton SE, Orange SA, Sanofi SA, Suez Environnement Company SA, Technip SA, Total SA, Vivendi SA, Eurazeo SA, Safran SA, Scor SE, Unibail-Rodamco SE og Zodiac Aerospace SA ved avocats G. Blanluet, N. de Boynes og S. Austry

— den franske regering ved D. Colas og S. Ghiandoni, som befuldmægtigede

— den belgiske regering ved C. Pochet og M. Jacobs, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved N. Gossement og M.W. Roels, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 1, litra a), og artikel 5 i Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EUT 2011, L 345, s. 8), som ændret ved Rådets direktiv 2014/86/EU af 8. juli 2014 (EUT 2014, L 219, s. 40, herefter »moder-/datterselskabsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Association française des entreprises privées (AFEP) og 17 selskaber (herefter »AFEP m.fl.«) og på den anden side ministre des Finances et des Comptes publics (ministeren for offentlige finanser og regnskaber (Frankrig)) vedrørende et søgsmål med påstand om annullation af en administrativ praksis, hvorved et

hjemmehørende moderselskab pålægges et supplerende selskabsskattebidrag i forbindelse med udlodning af overskud, herunder overskud, som modtages fra dets ikke-hjemmehørende datterselskaber.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Ifølge tredje betragtning til moder-/datterselskabsdirektivet er formålet med dette direktiv at fritage udbytte og andre udlodninger af overskud, som datterselskaber betaler til deres moderselskaber, for kildeskat, og at afskaffe dobbeltbeskatning af sådanne indkomster på moderselskabets niveau.

4 Syvende og niende betragtning til direktivet har følgende ordlyd:

»(7) Hvis et moderselskab som selskabsdeltager fra sit datterselskab modtager udbytte, skal den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, enten undlade at beskatte dette udbytte eller beskatte det, men give selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte.

[…]

(9) Overskud, der betales til og modtages som udbytte af et moderselskabs faste driftssted, bør have samme behandling som den, der finder anvendelse mellem et datterselskab og dets moderselskab. Dette gælder også den situation, hvor et moderselskab og dets datterselskab er beliggende i samme medlemsstat og det faste driftssted i en anden medlemsstat. På den anden side forekommer det, at i situationer, hvor det faste driftssted og datterselskabet er beliggende i samme medlemsstat, kan den pågældende medlemsstat, med forbehold af anvendelsen traktatens principper, behandle denne situation på grundlag af sin nationale lovgivning.«

5 Direktivets artikel 4, stk. 1 og 3, fastsætter:

»1. Hvis et moderselskab eller dets faste driftssted som følge af moderselskabets forbindelse med sit datterselskab modtager overskud, der udloddes ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, skal moderselskabets medlemsstat og det faste driftssteds medlemsstat:

a) undlade at beskatte dette overskud, i det omfang dette overskud ikke er fradragsberettiget for datterselskabet, og beskatte dette overskud, i det omfang dette overskud er fradragsberettiget for datterselskabet, eller

b) beskatte dette overskud, men give moderselskabet og det faste driftssted tilladelse til fra det skyldige skattebeløb at trække den del af den af datterselskabet og ethvert datterselskab på lavere niveau betalte selskabsskat, der vedrører dette overskud, op til det tilsvarende skyldige skattebeløb, på den betingelse, at hvert selskab og dets datterselskab på lavere niveau er omfattet af definitionerne i artikel 2 og opfylder kravene i artikel 3 på ethvert niveau.

[…]

3. Enhver medlemsstat bevarer muligheden for at fastsætte, at udgifter i forbindelse med kapitalandelen og kapitaltab, der er et resultat af udlodningen af datterselskabets udbytte, ikke kan fradrages i moderselskabets skattepligtige overskud.

Hvis forvaltningsudgifterne i forbindelse med kapitalandelen i dette tilfælde fastsættes til et fast beløb, kan dette faste beløb ikke overstige 5% af det udbytte, som datterselskabet udlodder.«

6 Moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5 bestemmer:

»Det overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat.«

Fransk ret

7 Det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at hvad angår den skattemæssige behandling af udbytte omfattet af moder-/datterselskabsdirektivets anvendelsesområde har Den Franske Republik valgt en ordning med fritagelse heraf med undtagelse af beskatning af en andel af omkostninger og udgifter fastsat til 5% for de udgifter og omkostninger, som bæres af moderselskabet for dets kapitalandel i det datterselskab, der har udloddet dette overskud. Det pågældende overskud er derfor for 95%'s vedkommende fritaget for skat.

8 Artikel 235b ZCA i code général des impôts (lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«) bestemmer:

»I. Franske eller udenlandske selskaber eller organer, der er selskabsskattepligtige i Frankrig, med undtagelse af institutter for kollektiv investering som omhandlet i nr. II i artikel L. 214-1 i code monétaire et financier (lov om monetære og finansielle anliggender) og de institutter, der opfylder definitionen af mikrovirksomheder, små og mellemstore virksomheder i bilag I til Kommissionens forordning (EU) nr. 651/2014 af 17. juni 2014 om visse kategorier af støttes forenelighed med det indre marked i henhold til traktatens artikel 107 og 108, pålægges supplerende selskabsskattebidrag i forhold til størrelsen af de beløb, de har udloddet i henhold til denne lovs artikel 109-117.

Bidraget svarer til 3% af de udloddede beløb […]

[…]«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 AFEP m.fl. har anlagt søgsmål ved Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) med påstand om annullation af en administrativ praksis, navnlig artikel 70 i instruks BOI-IS-AUT-30-20160302 (*Bulletin officiel des finances publiques-impôts* af 2.3.2016) om det i CGI's artikel 235b ZCA fastsatte supplerende selskabsskattebidrag i forhold til størrelsen af de udloddede beløb (herefter »det supplerende bidrag«).

10 AFEP m.fl. har til støtte for dette søgsmål rejst et spørgsmål af forfatningsmæssig prioritet på grundlag af forfatningens artikel 61-1. De har ligeledes principalt gjort gældende, at det supplerende bidrag er i strid med moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 1, og subsidiært med samme direktivs artikel 5.

11 Ministre des Finances et des Comptes publics har gjort gældende, at de af AFEP m.fl. fremsatte anbringender er ugrundede.

12 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at fortolkningen af de omhandlede EU-retlige bestemmelser er afgørende for dens afgørelse om forelæggelsen af spørgsmålet af forfatningsmæssig prioritet for Conseil constitutionnel (forfatningsråd, Frankrig). For det første har den forelæggende ret præciseret, at det er selskaber eller organer, der har modtaget indtægter fra selskabsandele fra deres

datterselskaber, som pålægges det supplerende selskabsskattebidrag, når de foretager videreudlodning af disse indtægter. Desuden er de bestemmelser om opkrævning og klageadgang, som finder anvendelse vedrørende dette supplerende bidrag, identiske med bestemmelserne vedrørende selskabsskat.

13 Den udløsende faktor for det supplerende bidrag er til gengæld anderledes end for selskabsskatten, idet dette bidrag ikke finder anvendelse ved modtagelsen af udbyttet, men ved dets videreudlodning af det selskab, der har modtaget det.

14 Herudover har den forelæggende ret anført, at beskatningsgrundlaget for dette supplerende bidrag, som bl.a. medtager udloddet overskud hidrørende fra overskud afsat til reserve, er forskellig fra beskatningsgrundlaget for selskabsskatten. Under disse omstændigheder er spørgsmålet om, hvorvidt det supplerende bidrag udgør en indkomstskat i strid med moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 1, litra a), ifølge denne ret særligt vanskeligt at besvare.

15 For det andet har den nævnte ret anført, at henset til, at den udløsende faktor for dette supplerende bidrag er udbetaling af udbytte, at bidragets beskatningsgrundlag er størrelsen af det udbetalte udbytte, at den afgiftspligtige person er det selskab, der udlodder udbytte, og at der ikke er fastsat nogen skattegodtgørelse for aktionærerne, forekommer det nævnte bidrag ikke at have karakter af kildeskat i henhold til de kriterier, som Domstolen har opstillet i sin dom af 26. juni 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365). Henset til dom af 4. oktober 2001, Athinaïki Zythopoiia (C-294/99, EU:C:2001:505), har den forelæggende ret imidlertid rejst spørgsmålet om, hvorvidt det supplerende bidrag i tilfælde af, at det ikke udgør en beskatning i strid med dette direktivs artikel 4, stk. 1, litra a), kan betragtes som en »kildeskat«, som det udloddede overskud er fritaget for i henhold til direktivets artikel 5.

16 På denne baggrund har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er [moder-/datterselskabsdirektivets] artikel 4 […] og særligt bestemmelsens stk. 1, litra a), til hinder for en beskatning som den, der er fastsat i [CGI's] artikel 235b ZCA […], som opkræves i forbindelse med udlodning af overskud af et selskabsskattepligtigt selskab i Frankrig, og hvis beskatningsgrundlag udgøres af de udloddede beløb?

2) Såfremt første spørgsmål besvares benægtende, skal en beskatning som den, der er fastsat i [CGI's] artikel 235b ZCA […], da betragtes som »kildeskat«, som overskud udloddet af [et datterselskab] er fritaget for i henhold til dette direktivs artikel 5?«

Om anmodningen om åbning af den mundtlige forhandling

17 Ved skrivelse af 31. marts 2017 har den franske regering anmodet om åbning af den mundtlige forhandling i det væsentlige under henvisning til den manglende drøftelse af anvendelsen i hovedsagen af de i generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i sag X (C-68/15, EU:C:2016:886) foreslåede løsninger.

18 I denne forbindelse kan Domstolen i henhold til artikel 83 i Domstolens procesreglement til enhver tid efter at have hørt generaladvokaten ved kendelse bestemme, at retsforhandlingernes mundtlige del skal åbnes eller genåbnes, navnlig hvis den finder, at sagen er utilstrækkeligt oplyst, eller såfremt en part, efter at denne del af retsforhandlingerne er afsluttet, er fremkommet med nye oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er af afgørende betydning for Domstolens afgørelse, eller såfremt sagen bør afgøres på grundlag af et argument, som ikke har været drøftet af parterne eller de berørte.

19 I det foreliggende tilfælde er Domstolen, efter at have hørt generaladvokaten, af den opfattelse, at den råder over alle de nødvendige oplysninger for at træffe afgørelse i den foreliggende sag. Det er derfor ufornødent at anordne åbning af retsforhandlingernes mundtlige del.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

20 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at denne bestemmelse er til hinder for en skatteforanstaltning som den i hovedsagen omhandlede, der er fastsat af et moderselskabs medlemsstat, hvorefter der opkræves en skat i forbindelse med moderselskabets udlodning af udbytte, og hvis beskatningsgrundlag udgøres af størrelsen af det udloddede udbytte, herunder udbytte hidrørende fra det pågældende selskabs ikke-hjemmehørende datterselskaber.

21 Det fremgår af tredje betragtning til moder-/datterselskabsdirektivet, at dette direktiv har til formål at afskaffe dobbeltbeskatning af det overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab på moderselskabets niveau.

22 I denne forbindelse overlader moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 1, det til medlemsstaterne at vælge mellem to ordninger, nemlig en fritagelsesordning og en modregningsordning. I overensstemmelse med syvende og niende betragtning til direktivet præciseres det således i denne bestemmelse, at hvis et moderselskab eller dets faste driftssted som følge af moderselskabets forbindelse med sit datterselskab modtager overskud, der udloddes ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, skal moderselskabets medlemsstat og det faste driftssteds medlemsstat enten undlade at beskatte dette overskud, i det omfang dette overskud ikke er fradragsberettiget for datterselskabet, og beskatte dette overskud, i det omfang dette overskud er fradragsberettiget for datterselskabet, eller beskatte dette overskud, men give moderselskabet og det faste driftssted tilladelse til fra det skyldige skattebeløb at trække den del af den af datterselskabet og ethvert datterselskab på lavere niveau betalte selskabsskat, der vedrører dette overskud, op til det tilsvarende skyldige skattebeløb (dom af dags dato, X, C-68/15, præmis 71 og den deri nævnte retspraksis).

23 Det fremgår af stk. 3, i den nævnte artikel 4, at medlemsstaterne imidlertid bevarer muligheden for at fastsætte, at udgifter i forbindelse med kapitalandelen og kapitaltab, der er et resultat af udlodningen af datterselskabets udbytte, ikke kan fradrages i moderselskabets skattepligtige overskud. Det fremgår ligeledes af denne bestemmelse, at hvis forvaltningsudgifterne i forbindelse med kapitalandelen i dette tilfælde fastsættes til et fast beløb, kan dette faste beløb ikke overstige 5% af det udbytte, som datterselskabet udlodder.

24 Formålet med dette direktivs artikel 4 er således at undgå, at udlodninger af overskud, som et ikke-hjemmehørende datterselskab betaler til et hjemmehørende moderselskab, først beskattes hos datterselskabet i den stat, hvor det er hjemmehørende, og dernæst beskattes hos moderselskabet i den stat, hvor det er hjemmehørende.

25 Det skal i det foreliggende tilfælde for det første præciseres, således som nævnt i denne doms præmis 7, at Den Franske Republik har valgt at skattefritage overskud hidrørende fra et hjemmehørende moderselskabs ikke-hjemmehørende datterselskab for 95%'s vedkommende.

26 For det andet skal det bemærkes, at i det omfang beskatningsgrundlaget for det supplerende selskabsskattebidrag udgøres af størrelsen af det udbytte, som er udloddet af moderselskabet, kan beskatningsgrundlaget ligeledes omfatte overskud fra dette moderselskabs datterselskaber, som er hjemmehørende i andre medlemsstater, hvilket medfører, at dette overskud beskattes med mere end det i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 3, fastsatte loft på 5%.

27 Spørgsmålet er herefter, om en sådan beskatning af det nævnte overskud er i strid med moder-/datterselskabsdirektivet.

28 Ifølge den franske og den belgiske regering er overskud, der af et moderselskab videreudloddes til dets aktionærer, ikke omfattet af anvendelsesområdet for moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 1, litra a), idet denne bestemmelse alene finder anvendelse, hvis et moderselskab modtager udbytte fra sit datterselskab.

29 Denne fortolkning kan ikke tiltrædes.

30 Som det fremgår af dom af dags dato, X (C-68/15, præmis 78), må det konstateres, at en sådan fortolkning hverken kan udledes af ordlyden af denne bestemmelse, af dens sammenhæng eller af dens formål.

31 Domstolen har i præmis 79 og 80 i nævnte X-dom for det første præciseret, at ved bestemmelsen om, at moderselskabets medlemsstat og det faste driftssteds medlemsstat »undlader at beskatte dette overskud«, indeholder denne bestemmelse et forbud mod, at medlemsstaterne beskatter moderselskabet eller dets faste driftssted af det overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, uden at sondre mellem, om beskatningen af moderselskabet har modtagelsen af dette overskud eller videreudlodningen heraf som udløsende faktor.

32 Idet moder-/datterselskabsdirektivet for det andet i overensstemmelse med dets tredje betragtning har til formål at afskaffe dobbeltbeskatning af det overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab på moderselskabets niveau, ville moderselskabets medlemsstats beskatning af dette overskud hos dette selskab ved videreudlodningen heraf – som ville medføre, at dette overskud beskattes med mere end det i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 3, fastsatte loft på 5% – medføre en dobbeltbeskatning på det nævnte selskabs niveau, som er i strid med dette direktiv.

33 Det skal i øvrigt i denne forbindelse bemærkes, at det er mindre væsentligt, om den nationale skatteforanstaltning kan kvalificeres som selskabsskat. I denne henseende er det tilstrækkeligt at konstatere, at anvendelsen af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 1, litra a), ikke er betinget af en bestemt skat. Det fremgår således af denne bestemmelse, at moderselskabets medlemsstat undlader at beskatte det overskud, som udloddes af moderselskabets ikke-hjemmehørende datterselskab. Denne bestemmelse har således til formål at undgå, at medlemsstaterne vedtager skatteforanstaltninger, som medfører en dobbeltbeskatning af sådanne overskud hos moderselskaberne.

34 Denne konstatering drages ikke i tvivl af præmis 105 i dom af 12. december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), idet Domstolen i den pågældende præmis alene udtalte sig om foreneligheden med moder-/datterselskabsdirektivet af visse regler for beregningen af størrelsen af forskudsbetalinger af selskabsskat i tilfælde, hvor et hjemmehørende moderselskab videreudlodder udbytte modtaget af et ikke-hjemmehørende datterselskab, og ikke om, hvorvidt en opkrævning af denne skat i et sådant tilfælde ville være forenelig med dette direktiv.

35 Henset til det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 1, litra a), skal fortolkes således, at den er til hinder for en skatteforanstaltning som den i hovedsagen omhandlede, der er fastsat af et moderselskabs medlemsstat, hvorefter der opkræves en

skat i forbindelse med moderselskabets udlodning af udbytte, og hvis beskatningsgrundlag udgøres af størrelsen af det udloddede udbytte, herunder udbytte hidrørende fra det pågældende selskabs ikke-hjemmehørende datterselskaber.

Det andet spørgsmål

36 Under hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål er det ufornødent at besvare det andet spørgsmål.

Sagsomkostninger

37 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

Artikel 4, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, som ændret ved Rådets direktiv 2014/86/EU af 8. juli 2014, skal fortolkes således, at den er til hinder for en skatteforanstaltning som den i hovedsagen omhandlede, der er fastsat af et moderselskabs medlemsstat, hvorefter der opkræves en skat i forbindelse med moderselskabets udlodning af udbytte, og hvis beskatningsgrundlag udgøres af størrelsen af det udloddede udbytte, herunder udbyttet hidrørende fra det pågældende selskabs ikke-hjemmehørende datterselskaber.

Underskrifter