Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 17 maj 2017*

”Begäran om förhandsavgörande — Gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater — Direktiv 2011/96/EU — Förhindrande av dubbelbeskattning — Tilläggsskatt på 3 procent till bolagsskatten”

I mål C-365/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) genom beslut av den 27 juni 2016, som inkom till domstolen den 4 juli 2016, i målet

Association française des entreprises privées (AFEP),

Axa SA,

Compagnie générale des établissements Michelin SCA,

Danone SA,

ENGIE SA, tidigare 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,

* Rättegångsspråk: franska.

Unibail-Rodamco SE,

Zodiac Aerospace SA

mot

Ministre des Finances et des Comptes publics,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Silva de Lapuerta samt domarna E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev och C.G. Fernlund (referent),

generaladvokat: E. Tanchev,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— 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 och Zodiac Aerospace SA, genom G. Blanluet, N. de Boynes och S. Austry, avocats,

— Frankrikes regering, genom D. Colas och S. Ghiandoni, båda i egenskap av ombud,

— Belgiens regering, genom C. Pochet och M. Jacobs, båda i egenskap av ombud,

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

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 4.1 a och 5 i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 345, 2011, s. 8), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014 (EUT L 219, 2014, s. 40) (nedan kallat moder- och dotterbolagsdirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Association française des entreprises privées (AFEP) och 17 bolag (nedan kallade AFEP m.fl.), å ena sidan, och Ministre des Finances et des Comptes publics (finansminister, tillika minister för offentliga räkenskaper, Frankrike). Målet rör ogiltigförklaring av

myndighetens ställningstagande om ytterligare bolagsskatt som ett moderbolag med hemvist i landet ska betala när utdelning lämnas, inbegripet utdelning som det mottagit från dotterbolag som saknar hemvist i landet.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt skäl 3 i moder- och dotterbolagsdirektivet är syftet med detta direktiv att undanta olika former av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag från källskatt och att förhindra dubbelbeskattning av sådana inkomster på moderbolagsnivå.

4 I skälen 7 och 9 i direktivet anges följande:

”(7) Då ett moderbolag i denna sin egenskap mottar utdelad vinst från ett dotterbolag, måste den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande avstå från att beskatta sådan vinst, eller beskatta den men låta moderbolaget från skatten avräkna den på denna vinst belöpande bolagsskatt som dotterbolaget har betalat.

…

(9) När ett till moderbolaget hörande fast driftställe betalar ut eller tar emot vinstutdelning bör detta behandlas på samma sätt som motsvarande transaktion mellan ett dotterbolag och dess moderbolag. Detta bör även gälla när ett moderbolag och dess dotterbolag är belägna i samma medlemsstat och det fasta driftstället är beläget i en annan medlemsstat. Å andra sidan tycks situationer där det fasta driftstället och dotterbolaget är belägna i samma medlemsstat kunna hanteras av den berörda medlemsstaten inom ramen för den nationella lagstiftningen, om inte annat följer av tillämpningen av fördragets principer.”

5 I artikel 4.1 och 4.3 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”1. Då ett moderbolag eller ett fast driftställe till detta i kraft av moderbolagets förbindelse med ett dotterbolag tar emot utdelning från detta annat än i samband med att dotterbolaget träder i likvidation ska den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande och den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget antingen

a) avstå från att beskatta sådan vinstutdelning, till den del sådan vinstutdelning inte är avdragsgill i dotterbolaget, och beskatta sådan vinstutdelning till den del sådan vinstutdelning är avdragsgill i dotterbolaget, eller

b) beskatta den men medge moderbolaget och det fasta driftstället rätt att från den skatt de har att betala avräkna sådan på vinstutdelningen belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget och av eventuella underliggande dotterbolag, under förutsättning att varje bolag och dess underliggande dotterbolag på varje nivå omfattas av definitionerna i artikel 2 och uppfyller kraven enligt artikel 3, upp till beloppet för den motsvarande skatt som ska betalas.

…

3. Varje medlemsstat ska vara bibehållen rätten att föreskriva att eventuella kostnader som avser innehavet och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget.

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

6 I artikel 5 i samma direktiv föreskrivs följande:

”Vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget ska vara befriad från källskatt.”

Fransk rätt

7 Av de handlingar som inkommit till domstolen framgår det, vad gäller den skattemässiga behandlingen av vinst som omfattas av moder- och dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde, att Republiken Frankrike har valt ett system för undantag från skatteplikt för sådan vinst, med förbehåll för beskattning av en andel av kostnader och avgifter, som schablonmässigt är fastställd till 5 procent, som motsvarar kostnader och avgifter som moderbolaget bär, som står i förhållande till moderbolagets andel i det dotterbolag som har delat ut vinsterna. Vinsterna är således undantagna från skatt till 95 procent.

8 I artikel 235 ter ZCA i code général des impôts (den allmänna skattelagen) (nedan kallad CGI) föreskrivs följande:

”I. Franska eller utländska bolag och organ som ska betala bolagsskatt i Frankrike, med undantag för företag för kollektiva investeringar som nämns i II i artikel L. 214–1 i Code monétaire et financier [(finanslagen)] liksom de som utgör mikroföretag samt små och medelstora företag enligt bilaga I till kommissionens förordning (EU) nr 651/2014 av den 17 juni 2014 genom vilken vissa kategorier av stöd förklaras förenliga med den inre marknaden enligt artiklarna 107 och 108 i fördraget, ska betala en tilläggsskatt till bolagsskatten på de belopp som de delar ut i den mening som avses i artiklarna 109–117 i denna lag.

Tillägget uppgår till 3 procent av de utdelade beloppen.

…”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 AFEP m.fl. väckte talan vid Conseil d’État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) om ogiltigförklaring av myndighetens ställningstagande, särskilt av punkt 70 i instruktion BOI-IS-AUT-30–20160302 (*Bulletin officiel des finances publiques-impôts* av den 2 mars 2016) om tilläggsskatt till bolagsskatten för utdelade belopp (nedan kallad tilläggsskatt) som föreskrivs i artikel 235 ter ZCA CGI.

10 Till stöd för sin talan framställde AFEP m.fl. en förtursfråga om grundlagsenlighet med stöd av artikel 61–1 i grundlagen. De gjorde även gällande att tilläggsskatten strider mot artikel 4.1 i moder- och dotterbolagsdirektivet i första hand och i andra hand mot artikel 5 i nämnda direktiv.

11 Finansministern, tillika ministern för offentliga räkenskaper, hävdar att de grunder som AFEP m.fl. har åberopat inte kan godtas.

12 Den hänskjutande domstolen anser att tolkningen av de aktuella unionsbestämmelserna är avgörande för dess beslut om hänskjutandet av förtursfrågan om grundlagsenlighet till Conseil constitutionnel (Författningsdomstolen, Frankrike). Den hänskjutande domstolen har preciserat att den tilläggsskatt

som tillkommer till bolagsskatten ska betalas av bolag eller organ som har tagit emot avkastningen på andelar från sina dotterbolag när de vidareutdelar avkastningen. Vidare är villkoren för indrivning och återkrav av tilläggsskatten samma som dem som tillämpas på bolagsskatt.

13 Den beskattningsgrundade händelsen för tilläggsskatten skiljer sig däremot från vad som gäller för bolagsskatt, såtillvida att tilläggsskatten inte är tillämplig vid mottagandet av utdelningarna, utan när det bolag som tagit emot dem vidareutdelar dem.

14 Den hänskjutande domstolen har även angett att till skillnad från underlaget för bolagsskatten tar underlaget för tilläggsskatten bland annat hänsyn till om utdelad vinst härrör från vinstmedel som avsatts till reserver. Mot denna bakgrund medför frågan huruvida tilläggsskatten utgör en skatt på vinstutdelning som är oförenlig med artikel 4.1 a i moder- och dotterbolagsdirektivet stora svårigheter enligt den hänskjutande domstolen.

15 Vidare har den hänskjutande domstolen angett att tilläggsskatten inte förefaller utgöra en källskatt mot bakgrund av kriterierna i domstolens dom av den 26 juni 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365), och med beaktande av den omständigheten att den beskattningsgrundande händelsen för tilläggsskatten är utbetalningen av utdelning, att dess underlag utgörs av storleken på den utbetalade utdelningen, att det är det bolag som lämnar utdelningen som är skattskyldigt, och att det inte föreskrivs något skattetillgodohavande för aktieägaren. Med beaktande av domen av den 4 oktober 2001, Athinaïki Zythopoïïa (C-294/99, EU:C:2001:505) undrar emellertid den hänskjutande domstolen, för det fall att tilläggsskatten inte utgör en beskattning som är förbjuden enligt artikel 4.1 a i detta direktiv, om den inte kan anses utgöra en ”källskatt”, från vilken lämnade utdelningar är befriade enligt artikel 5 i direktivet.

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

”1) Ska artikel 4, och framför allt artikel 4.1 a, i moder- och dotterbolagsdirektivet tolkas så, att den utgör hinder för en sådan skatt som den som föreskrivs i artikel 235 ter ZCA CGI och som tas ut vid vinstutdelning från ett bolag som är skattskyldigt till bolagsskatt i Frankrike och vars underlag utgörs av de belopp som delas ut?

2) För det fall att fråga 1 besvaras nekande: Ska en sådan skatt som den som föreskrivs i artikel 235 ter ZCA CGI betraktas som en källskatt från vilken utdelningar från dotterbolag är befriade enligt artikel 5 i direktivet?”

Begäran om att inleda det muntliga förfarandet

17 I skrivelse av den 31 mars 2017 begärde den franska regeringen att det muntliga förfarandet skulle inledas på den grunden att tillämpligheten på det nationella målet av de lösningar som föreslagits av generaladvokat Kokott i förslaget till avgörande i målet X (C-68/15, EU:C:2016:886) inte har avhandlats.

18 Domstolen får enligt artikel 83 i domstolens rättegångsregler, efter att ha hört generaladvokaten, när som helst besluta att den muntliga delen av förfarandet ska inledas eller återupptas, bland annat om domstolen anser att den inte har tillräcklig kännedom om omständigheterna i målet, eller om en part, efter det att den muntliga delen har förklarats avslutad, har lagt fram en ny omständighet som kan ha ett avgörande inflytande på målets utgång, eller om målet ska avgöras på grundval av ett argument som inte har avhandlats mellan parterna.

19 Efter att ha hört generaladvokaten anser sig domstolen i förevarande fall ha kännedom om de omständigheter som är nödvändiga för att kunna avgöra förevarande mål. Det saknas således anledning att inleda den muntliga delen av förfarandet.

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

20 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 4.1 a i moder- och dotterbolagsdirektivet ska tolkas så, att bestämmelsen utgör hinder för en skatteåtgärd som föreskrivs av ett moderbolags medlemsstat, såsom den i det nationella målet, vilken föreskriver att en skatt ska tas ut när ett moderbolag lämnar utdelning och underlaget för skatten utgörs av storleken på den lämnade utdelningen, inbegripet den som härrör från dotterbolag som saknar hemvist i landet.

21 Det framgår av skäl 3 i moder- och dotterbolagsdirektivet att syftet med direktivet är att förhindra dubbelbeskattning av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag på moderbolagsnivå.

22 I detta hänseende ger artikel 4.1 i moder- och dotterbolagsdirektivet medlemsstaterna två alternativ, närmare bestämt systemet med undantag från skatteplikt och avräkningssystemet. I enlighet med skälen 7 och 9 i direktivet preciserar nämligen bestämmelsen att när ett moderbolag eller dess fasta driftställe i kraft av ett moderbolags förbindelse med sitt dotterbolag tar emot utdelning från detta annat än i samband med att dotterbolaget träder i likvidation, ska den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande och den medlemsstat där det fasta driftstället är beläget antingen avstå från att beskatta sådan utdelning till den del sådan vinstutdelning inte är avdragsgill i dotterbolaget, och beskatta sådan vinstutdelning till den del sådan vinstutdelning är avdragsgill i dotterbolaget, eller beskatta den men medge moderbolaget och det fasta driftstället rätt att från den skatt de har att betala avräkna sådan på vinstutdelningen belöpande skatt som har erlagts av dotterbolaget och av eventuella underliggande dotterbolag (dom som meddelats denna dag, X, C-68/15, punkt 71 och där angiven rättspraxis).

23 I punkt 3 i nämnda artikel 4 föreskrivs emellertid att varje medlemsstat ska vara bibehållen rätten att föreskriva att eventuella kostnader som avser innehavet och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget. Av bestämmelsen framgår också att om de förvaltningskostnader som avser innehavet i sådant fall fastställs schablonmässigt, får detta belopp inte överstiga 5 procent av den vinst som utdelats av dotterbolaget.

24 Artikel 4 i direktivet avser således att förhindra att utdelning till ett moderbolag som har hemvist i landet från ett dotterbolag som saknar hemvist i landet först beskattas hos dotterbolaget i dess hemvistland och därefter hos moderbolaget i dess hemvistland.

25 I förevarande fall ska det preciseras, såsom nämnts i punkt 7 ovan, att Republiken Frankrike har valt systemet med undantag från skatteplikt till 95 procent för vinster från dotterbolag utan hemvist i landet som utdelas till moderbolag med hemvist i landet.

26 Vidare ska det anges att i den mån underlaget för tilläggsskatten på bolagsskatten utgörs av ett moderbolags lämnade utdelning, kan underlaget även omfatta vinst från bolagets dotterbolag som har hemvist i andra medlemsstater. Detta innebär att vinsten är föremål för en beskattning som överstiger taket på 5 procent i artikel 4.3 i moder- och dotterbolagsdirektivet.

27 Fråga uppkommer således om en sådan beskattning av nämnda vinst strider mot moder- och dotterbolagsdirektivet.

28 Den belgiska och den franska regeringen menar att vinst som delas ut på nytt av ett moderbolag till aktieägarna inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 4.1 a i moder- och dotterbolagsdirektivet, eftersom bestämmelsen är tillämplig enbart när ett moderbolag tar emot utdelning från sitt dotterbolag.

29 En sådan tolkning kan inte godtas.

30 Såsom det framgår av domen X som meddelats denna dag (C-68/15, punkt 78) följer inte en sådan tolkning vare sig av bestämmelsens ordalydelse eller av dess sammanhang eller syfte.

31 I punkterna 79 och 80 i domen X preciserade domstolen att genom att föreskriva att moderbolagets medlemsstat och det fasta driftställets medlemsstat ska ”avstå från att beskatta sådan utdelning” förbjuder den bestämmelsen medlemsstaterna att påföra moderbolaget eller dess fasta driftställe skatt med anledning av vinst som dotterbolaget har delat ut till moderbolaget, utan att göra skillnad på om den beskattningsgrundande händelsen för moderbolagets beskattning är mottagandet av vinsten eller dess vidareutdelning.

32 Vidare preciserade domstolen i samma dom att moder- och dotterbolagsdirektivet syftar till att förhindra dubbelbeskattning av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag på moderbolagsnivå. Att ett moderbolags medlemsstat beskattar vinsten hos detta bolag vid vidareutdelningen av vinsten, vilket innebär att vinsten är föremål för en beskattning som i praktiken överstiger taket på 5 procent i artikel 4.3 i direktivet, medför en dubbelbeskattning på moderbolagsnivå som är förbjuden enligt direktivet.

33 Det ska i detta sammanhang även anges att det saknar betydelse huruvida den nationella skatteåtgärden klassificeras som en bolagsskatt eller inte. Tillämpningen av artikel 4.1 a i moder- och dotterbolagsdirektivet är nämligen inte beroende av någon särskild skatt. Bestämmelsen föreskriver att den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande ska avstå från att beskatta utdelning från dotterbolaget. Bestämmelsen avser således att förhindra att medlemsstaterna antar skatteåtgärder som leder till en dubbelbeskattning av sådana vinster hos moderbolagen.

34 Denna slutsats påverkas inte av punkt 105 i domen av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), eftersom domstolen i den punkten endast uttalade sig om huruvida vissa metoder för att beräkna beloppet för förtida betalning av bolagsskatten är förenliga med moder- och dotterbolagsdirektivet när ett moderbolag med hemvist i landet på nytt delar ut utdelning som det mottagit av ett dotterbolag som saknar hemvist i landet, och inte huruvida det i ett sådant fall är förenligt med direktivet att påföra denna skatt.

35 Mot bakgrund av det ovan angivna ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 4.1 a i moder- och dotterbolagsdirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en skatteåtgärd som föreskrivs av ett moderbolags medlemsstat, såsom den i det nationella målet, vilken föreskriver att en skatt ska tas ut när ett moderbolag lämnar utdelning och underlaget för skatten utgörs av storleken på den lämnade utdelningen, inbegripet den som härrör från dotterbolag som saknar hemvist i landet.

Den andra frågan

36 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 4.1 a i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2014/86/EU av den 8 juli 2014, ska tolkas så, att den utgör hinder för en skatteåtgärd som föreskrivs av ett moderbolags medlemsstat, såsom den i det nationella målet, vilken föreskriver att en skatt ska tas ut när ett moderbolag lämnar utdelning och underlaget för skatten utgörs av storleken på den lämnade utdelningen, inbegripet den som härrör från dotterbolag som saknar hemvist i landet.

Underskrifter