Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 14 oktober 2021 [1]

Mål C-556/20

Schneider Electric SA,
Axa SA,
BNP Paribas,
Engie,
Orange SA,
L'Air liquide, société anonyme pour l'étude et l'exploitation des procédés Georges Claude
mot
Premier ministre,
Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance

(begäran om förhandsavgörande från Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike))

"Begäran om förhandsavgörande – System med förskottsskatt och skattegottgörelse vid vidareutdelning av en utdelning – Förhållandet mellan moder/dotterbolagsdirektivet (direktiv 90/435) och de grundläggande friheterna – Källskatt – Beskattning av utdelning till ett moderbolag enligt artikel 4 i direktiv 90/435 – Bestämmelser som hänför sig till skattetillgodohavande till förmån för dem som mottar utdelning (artikel 7.2 i direktiv 90/435)"

I. Inledning

1. Under åren fram till år 2004 var franska bolag skyldiga att betala en förskottsskatt (*précompte mobilier*) vid en vidareutdelning av utdelning till sina aktieägare om de bolagsvinster som skulle delas ut (i förevarande fall den mottagna utdelningen) inte hade påförts bolagsskatt. Detta system omfattade även en gottgörelse för mottagaren av utdelningen med anledning av vidareutdelningen, vilken emellertid nekades så snart det var frågan om utdelning från utländska dotterbolag.

2. EU-domstolen har således redan behandlat rättsläget i Frankrike med avseende på beskattning av utdelning i en ägarkedja i målen *Accor* [2] och *kommissionen/Frankrike* [3] och i båda fallen fastställt att etableringsfriheten, respektive den fria rörligheten för kapital, åsidosatts. I förevarande mål är

[1] Originalspråk: tyska.

[2] Dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[3] Dom av den 4 oktober 2018, kommissionen/Frankrike (förskottsskatt) (C-416/17, EU:C:2018:811).

frågan huruvida de relevanta franska bestämmelserna är förenliga med direktiv 90/435[4] (nedan kallat moder/dotterbolagsdirektivet). Genom förevarande begäran om förhandsavgörande ansöker Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) om en tolkning av direktivbestämmelserna, i synnerhet huruvida det är möjligt för Frankrike att ta ut en sådan förskottsskatt enligt artikel 7.2 i direktivet.

3. Förutom frågan huruvida det franska systemet är förenligt med moder/dotterbolagsdirektivet, uppkommer frågan huruvida medlemsstaten ändå, med stöd av artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet, skulle kunna ha ett beskattningssystem som strider mot de grundläggande friheterna.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionslagstiftning

4. Enligt skälen i moder/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.

5. I artikel 4.1 och 4.2 i direktivet 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 skall den stat där moderbolaget är hemmahörande och den stat där det fasta driftstället är beläget antingen

a) avstå från att beskatta sådan utdelning, 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 uppfyller kraven enligt artiklarna 2 och 3, upp till beloppet för den motsvarande skatt som skall betalas.

…

2. 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 5.1 i direktivet föreskrivs följande:

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

[4] 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, 1990, s. 6; svensk specialutgåva område 9, volym 2, s. 25) – i förevarande mål i den lydelse enligt rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 (EGT L 7, 2004, s. 41) som var tillämplig år 2004.

7. I artikel 7.2 i direktivet föreskrivs emellertid följande:

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

B. Fransk lagstiftning

8. Artikel 146.2 i Code général des impôts (den franska allmänna skattelagen) (nedan kallad CGI) hade följande lydelse under de beskattningsår som är aktuella i det nationella målet:

”När utdelning från ett moderbolag medför att förskottsskatt tas ut enligt artikel 223 sexies, ska förskottsskatten i förekommande fall minskas med belopp motsvarande den avräkning som är hänförlig till den avkastning på andelarna, som uppburits under räkenskapsår vilka avslutats under de senaste fem åren.”

9. Artikel 158 bis.1 CGI hade följande lydelse under de beskattningsår som är aktuella i det nationella målet:

”Personer som erhåller utdelning från franska bolag uppbär inkomst i form av

a) de belopp de uppbär från bolaget,

b) en skattegottgörelse bestående av en fordran gentemot skattemyndigheten.

Denna fordran motsvarar hälften av de belopp som faktiskt betalats av bolaget. Den får endast användas i den mån inkomsten ingår i underlaget för den inkomstskatt som utdelningsmottagaren har att betala. Fordran avräknas vid erläggande av denna skatt. Den återbetalas till fysiska personer i den mån den till sitt belopp överstiger den skatt som dessa personer har att betala.”

10. I artikel 216.1 CGI föreskrevs följande:

”Den nettointäkt från innehav, som ger rätt till tillämpning av skattesystemet för moderbolag, … som ett moderbolag uppburit under räkenskapsåret får … dras av från moderbolagets totala nettovinst ….”

11. I artikel 223 sexies.1 första stycket CGI i den lydelse som var tillämplig från och med den 1 januari 2000 föreskrevs följande:

”… [N]är den vinst som ett bolag delar ut tas från belopp för vilka bolaget inte har påförts bolagsskatt efter normal skattesats … ska bolaget erlägga förskottsskatt motsvarande den avräkning som föreskrivs i artikel 158 bis.1… Förskottsskatten ska erläggas oavsett vem som är utdelningsmottagare på den utdelning som ger rätt till avräkning enligt artikel 158 bis”.

III. Målet vid den nationella domstolen

A. Bakgrunden till mål C-556/20

12. Förevarande begäran om förhandsavgörande rör det franska system som gällde fram till och med år 2004 för beskattning av utdelning i en ägarkedja.

13. Detta system bestod av flera komponenter. Om vinster från ett – franskt eller utländskt – dotterbolag delades ut till dess franska moderbolag var dessa enligt artikel 216.1 CGI – med undantag från en schablonmässig andel på 5 procent av kostnaderna och utgifterna – undantagna från bolagsskatt.

14. Dessutom hade Frankrike redan sedan 1965 ett beskattningssystem som bestod av en skattegottgörelse och en förskottsskatt (*précompte mobilier*) i den mån utdelning betalades vidare i en ägarkedja. Dessa bestämmelser avskaffades från och med den 1 januari 2005, men var emellertid fortfarande tillämpliga de här aktuella åren 2000–2004.

15. Enligt artikel 158 bis CGI erhöll mottagare av utdelning från ett franskt bolag automatiskt en skattegottgörelse på 50 procent av utdelningen. Denna skattegottgörelse skulle neutralisera den tidigare bolagsbeskattningen på bolagsnivå och säkerställa en korrekt beskattning av investerarna (fysiska personer) på grundval av deras ekonomiska förmåga inom ramen för inkomstbeskattningen. På den vinst som delades ut hade nämligen redan bolagsskatt på 33,33 procent tagits ut från det utdelande bolaget, från vilket vinsten härstammade. Denna vinst beskattades en andra gång hos aktieägarna. I praktiken neutraliserade denna skattegottgörelse hos mottagaren exakt den bolagsskatten som det utdelande bolaget påförts. I själva verket erhåller mottagaren 100 procent av vinsten (66,66 i form av utdelning och 50 procent av 66,66 = 33,33 i form av skattegottgörelse) och betalar skatt på dessa 100 efter sin individuella skattesats inom ramen för inkomstskatten.

16. Mot denna bakgrund var skattegottgörelsen således endast nödvändig om utdelningen faktiskt låg till grund för uttag av bolagsskatt hos det utdelande bolaget. Av praktiska skäl beviljades emellertid samtliga aktieägare som erhöll utdelning från franska bolag schablonmässigt denna skattegottgörelse. Det saknade betydelse huruvida dessa inkomster dessförinnan även faktiskt hade påförts bolagsskatt hos det utdelande bolaget.

17. För att korrigera detta infördes genom artikel 223 sexties CGI en förskottsskatt på det utdelande bolagets nivå. Denna skatt påfördes bland annat om de utdelningsgrundande vinsterna inte eller enbart delvis hade beskattats hos det utdelande bolaget. I detta hänseende var syftet med förskottsskatten på det utdelande bolagets nivå att motivera den schablonmässiga skattegottgörelsen på aktieägarnivå. En skattefri vinst på exempelvis 100 minskas genom förskottsskatten till 66,66, för att sedan delas ut och ökar genom skattegottgörelsen (50 procent av 66,66 = 33,33) till 100 igen hos utdelningsmottagaren.

18. Om ett franskt moderbolag exempelvis erhöll en utdelning från ett franskt dotterbolag, erhöll moderbolaget schablonmässigt en skattegottgörelse på 50 procent av utdelningen. Eftersom utdelningen var undantagen från skatteplikt på moderbolagsnivå på grund av systemet för moder- och dotterbolag i artikel 216 CGI, men aktieägaren emellertid även erhöll en skattegottgörelse, påfördes en förskottsskatt vid vidareutdelning av en utdelning från moderbolaget till dess aktieägare. Moderbolaget kunde emellertid avräkna skattegottgörelsen

från förskottsskatten enligt artikel 146.2 CGI. I slutänden ledde detta inte till någon högre beskattning på moderbolagsnivå. Skattegottgörelse och förskottsskatt hos moderbolaget motsvarade alltid varandra så länge utdelningen inte var gränsöverskridande.

19. Enligt artikel 158 bis CGI hade ett franskt moderbolag däremot inte rätt till någon skattegottgörelse om det erhöll utdelning från ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat. På grund av införlivandet av moder/dotterbolagsdirektivet hade moderbolaget i vart fall inte någon skyldighet att betala skatt på denna utdelning. Dess egna aktieägare erhöll emellertid en skattegottgörelse enligt artikel 158 bis CGI vid vidareutdelningen, eftersom utdelningen härstammade från att franskt bolag (i förevarande mål från moderbolaget). På grund av att denna utdelning inte beskattades hos moderbolaget korrigerades emellertid denna skattegottgörelse hos aktieägarna genom förskottsskatten på moderbolagsnivå. Således var moderbolaget skyldigt att betala förskottsskatten om denna utdelning från dess dotterbolag vidareutdelades till dess egna aktieägare, men kunde emellertid inte kvitta detta mot någon egen skattegottgörelse. Därigenom minskade det belopp som moderbolaget kunde dela ut till sina egna aktieägare.

20. Det förhållandet att moderbolaget på grund av artikel 158 bis CGI saknade skattegottgörelse när det erhöll utdelning från dotterbolag med hemvist i utlandet förhindrade i detta hänseende en neutral vidareutdelning av utdelning till de aktuella aktieägarna och medförde en skillnad i behandlingen av utdelning i gränsöverskridande situationer.

B. Målet vid den nationella domstolen

21. Mot denna bakgrund ansökte bolagen Schneider Electric SE, AXA SA, BNP Paribas, Engie SA, Orange SA och L'Air Liquide SA (nedan kallade sökandebolagen) om återbetalning av den förskottsskatt som de betalat under åren 2000–2004 för vilken det inte förelåg någon motsvarande skattegottgörelse.

22. Av de uppgifter som sökandebolagen har lämnat framgår att dessa under åren 2000–2004 erhöll utdelning från dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater och vid en vidareutdelning av denna utdelning betalade en förskottsskatt enligt artikel 146.2 CGI jämförd med artiklarna 158 bis och 233 sexies CGI.

23. De har i detta hänseende gjort gällande att dessa bestämmelser inte är förenliga med moder/dotterbolagsdirektivet. I första instans biföll Cour administrative d'appel de Versailles (förvaltningsdomstolen i Versailles, Frankrike) delvis deras talan, men den franska staten har emellertid överklagat denna dom till Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen).

24. Samtidigt och i syfte att påskynda avgörandet, väckte sökandebolagen den 27 och den 28 juli 2020 en direkt talan vid Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen). De yrkar i denna talan att de administrativa bestämmelser som offentliggjordes den 1 november 1995 med referensnummer 4 J 1321 och 4 J 1322 och som är inkluderade i föreskrift 4 J-1–01 av den 21 mars 2001 ska ogiltigförklaras.

25. I detta avseende gör sökandebolagen gällande att de ifrågasatta administrativa föreskrifterna innehåller en upprepning av den då gällande artikel 223 sexies CGI. Denna bestämmelse är enligt EU-domstolens praxis emellertid själv oförenlig med artikel 4 i direktiv 90/435, vilket innebär att även de motsvarande administrativa bestämmelserna är ogiltiga.

26. Conseil d'État frågar sig, utöver frågan om förenligheten med artikel 4 i direktiv 90/435, dessutom huruvida det franska skattesystemet bestående av skattegottgörelse och förskottsskatt eventuellt skulle kunna godtas i egenskap av enhetligt system för att förhindra dubbelbeskattning enligt artikel 7.2 i direktiv 90/435.

IV. Begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid domstolen

27. Under dessa omständigheter beslutade Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet beträffande de administrativa bestämmelserna och hänskjuta följande fråga till EU-domstolen:

”Utgör bestämmelserna i artikel 4 i moder/dotterbolagsdirektivet, med beaktande av särskilt artikel 7.2 i direktivet, hinder för en sådan bestämmelse som artikel 223 sexies i code général des impôts (allmänna skattelagen), vilken, för att korrekt genomföra en bestämmelse som är avsedd att undanröja ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar, föreskriver en skatt när ett moderbolag vidareutdelar vinster som har delats ut till bolaget av dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen?”

28. I förfarandet vid domstolen har Schneider Electric, AXA, Engie, Orange, L'Air liquide, Frankrike och Europeiska kommissionen lämnat skriftliga yttranden och deltagit vid den muntliga förhandlingen den 8 september 2021.

V. Rättslig bedömning

A. Tolkningsfrågan

29. Genom sin tolkningsfråga begär Conseil d'État uttryckligen endast ett klargörande av huruvida förskottsskatten i artikel 223 sexies i Code général des impôts (CGI) är förenlig med artikel 4, med beaktande av artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet. Den hänskjutna frågan rör en situation i vilken ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat betalar utdelning till sitt moderbolag i Frankrike, vilket i sin tur vidareutdelar den till sina aktieägare.

30. Såsom framgår av begäran om förhandsavgörande ifrågasätter sökandebolagen den betalning av förskottsskatt som sker på grundval av de administrativa bestämmelser som offentliggjordes den 1 november 1995 med referensnummer 4 J 1321 och 4 J 1322 och är inkluderade i föreskrift 4 J-1–01 av den 21 mars 2001. Det är emellertid endast frågan om en skattebörda om och på grund av att denna förskottsskatt i detta fall (till skillnad från i en rent inhemsk situation) inte svarar mot någon motsvarande skattegottgörelse.

31. EU-domstolen har redan i målet Accor [5] slagit fast att just en sådan ogynnsam behandling av en gränsöverskridande situation jämfört med en rent inhemsk situation strider mot unionsrätten. I det målet fastställde domstolen att den här aktuella franska bestämmelsen stred mot etableringsfriheten (artikel 49 FEUF) och den fria rörligheten för kapital (artikel 63 FEUF). I målet kommissionen/Frankrike [6] bekräftades att denna beskattning stred mot unionsrätten. Conseil

[5] Dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[6] Dom av den 4 oktober 2018, kommissionen/Frankrike (Förskottsskatt) (C-416/17, EU:C:2018:811).

d'État drar av detta slutsatsen att ett bolag som erhåller utdelning från ett dotterbolag med hemvist i utlandet och vid en vidareutdelning skulle omfattas av en förskottsskatt, har rätt till en skattegottgörelse.

32. Det är emellertid inte klarlagt[7] huruvida och på vilket sätt denna rätt till gottgörelse numera (det vill säga efter införlivandet av de unionsrättsliga krav som domstolen har fastställt i sina båda domar) kan kvittas mot förskottsskatten. Det skulle således kunna förhålla sig så, att sökandebolagen fortfarande inte erhåller någon gottgörelse såsom är fallet i inhemska situationer. Det skulle emellertid även kunna vara så, att de både begär gottgörelse (i egenskap av mottagare av utdelningen) och att det inte tas ut någon förskottsskatt (i egenskap av bolag som vidareutdelar utdelningen).

33. Om sökandebolagen alltjämt inte erhåller någon jämförbar gottgörelse uppkommer frågan vilka följder det medför med avseende på de grundläggande friheterna om förskottsskatten enligt artikel 223e CGI anses förenlig med moder/dotterbolagsdirektivet (se nedan avsnitt B). Om sökandebolagen däremot har erhållit en gottgörelse som är jämförbar med inhemska situationer, ska det klargöras huruvida moder/dotterbolagsdirektivet är tillämpligt på detta franska system för beskattning av utdelning som består av förskottsskatt och skattegottgörelse (se nedan avsnitt C) och om så är fallet, huruvida ett sådant system eventuellt är tillåtet enligt artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet (se nedan avsnitt D).

B. Förhållandet mellan moder/dotterbolagsdirektivet och de grundläggande friheterna (etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital)

34. Även om bestämmelserna om förskottsskatt i artikel 223 sexies CGI anses förenliga med moder/dotterbolagsdirektivet innebär detta inte att hela det franska systemet kan anses vara förenligt med unionsrätten trots att det saknas en skattegottgörelse.

35. EU-domstolen har redan slagit fast att de franska bestämmelserna, respektive den hänskjutande domstolens tolkning av dem, strider mot de grundläggande friheterna och utgör ett fördragsbrott från Frankrikes sida.[8] Detta åsidosättande av primärrätten baseras på den otillräckliga skattegottgörelsen vid en utdelning från ett bolag som inte har hemvist i Frankrike. Detta åsidosättande kan – vilket även sökandebolagen har anfört vid den muntliga förhandlingen – inte rättas till eller motiveras av att artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet inte är tillämplig på det aktuella franska skattesystemet och således inte utgör hinder mot nämnda system.

36. Normhierarkin är klarlagd. Moder/dotterbolagsdirektivet ska bedömas med ledning av de grundläggande friheterna och inte tvärtom. Även om domstolen i sin praxis har slagit fast att en bestämmelse inom ett område som blivit föremål för fullständig harmonisering på unionsnivå ska bedömas mot bakgrund av harmoniseringsåtgärdens bestämmelser och inte mot bakgrund av de primärrättsliga bestämmelserna,[9] leder detta inte till någon motsatt bedömning.

7 Se även kommissionens ställningstagande i punkt 41 i dess yttrande.

8 Dom av den 4 oktober 2018, kommissionen/Frankrike (Förskottsskatt) (C-416/17, EU:C:2018:811), och dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

9 Se dom av den 20 december 2017, Deister Holding och Juhler Holding (C-504/16 och C-613/16, EU:C:2017:1009, punkterna 45 och 46), dom av den 7 september 2017, Eqiom och Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, punkt 15), dom av den 30 april 2014, UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, punkt 63), dom av den 11 december 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, punkt 64), dom av den 23 maj 1996, Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, punkt 18), och dom av den 12 oktober 1993, Vanacker och Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, punkt 9).

37. För det första prövar domstolen huruvida sekundärrätten är förenlig med primärrätten.[10] För det andra är ovanstående uttalande tillämpligt i situationer i vilka det inte råder något tvivel om att sekundärrätten är förenlig med primärrätten. I sådana situationer ska sekundärrätten nämligen tillämpas i första hand i egenskap av *lex specialis*. Om det därigenom redan står klart att den angripna rättsakten strider mot unionsrätten, krävs det inte någon undersökning huruvida den även är oförenlig med primärrätten.

38. Även om ett sådant system utan gottgörelse skulle vara tillåtet enligt artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet är det emellertid osäkert huruvida det är förenligt med de grundläggande friheterna. Artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet ska emellertid inte påverka ”tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser” i detta avseende. Således medför moder/dotterbolagsdirektivet inte heller någon fullständig harmonisering.

39. Så länge den gottgörelse som kvittas mot förskottsskatten fortsatt är beroende av huruvida det utdelande dotterbolaget har hemvist i landet eller i en annan medlemsstat, strider det franska systemet bestående av förskottsskatt och skattegottgörelse enligt EU-domstolens praxis[11] mot unionsrätten. Denna bedömning påverkas inte heller genom artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet.

C. Frågan huruvida moder/dotterbolagsdirektivet är tillämpligt om en gottgörelse beviljas vid mottagandet av ”utländsk utdelning”

40. Det är osäkert huruvida moder/dotterbolagsdirektivet är tillämpligt om sökandebolagen däremot även beviljas en motsvarande gottgörelse vid utdelningar från dotterbolag med hemvist i utlandet.

1. Moder/dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde

41. Av skäl 3 i moder/dotterbolagsdirektivet framgår att direktivet syftar till att förhindra dubbelbeskattning av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag på moderbolagsnivå.[12] Detta syfte säkerställs emellertid redan genom artikel 216 CGI. Moderbolaget är inte tvunget att ytterligare en gång betala skatt på utdelning som härstammar från dotterbolagets beskattade vinster. Detta ska emellertid särskiljas från det franska systemet med förskottsskatt och skattegottgörelse.

42. Genom *gottgörelsen* ska den tidigare skattebelastningen för det utdelande bolaget neutraliseras hos utdelningsmottagaren för att i slutänden endast påföra aktieägaren skatt – eventuellt progressivt – på grundval av dennes ekonomiska förmåga. Därigenom undviks en ekonomisk dubbelbeskattning. Genom *förskottsskatten* ska däremot en gottgörelse som egentligen inte är berättigad kunna undanröjas, respektive motiveras, genom att det uppkommer

[10] Se, till exempel, dom av den 8 december 2020, Ungern/parlamentet och rådet (C-620/18, EU:C:2020:1001, punkt 104), dom av den 8 december 2020, Polen/parlamentet och rådet (C-626/18, EU:C:2020:1000, punkt 87), dom av den 26 oktober 2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, punkt 50), och dom av den 11 december 2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, punkt 64 in fine).

[11] Dom av den 4 oktober 2018, kommissionen/Frankrike (Förskottsskatt) (C-416/17, EU:C:2018:811), och dom av den 15 september 2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[12] Se, bland annat, dom av den 17 maj 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, punkt 70), och dom av den 25 september 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 45).

en motsvarande belastning i tidigare led hos det utdelande bolaget om denna någon gång skulle saknas. Genom denna förskottsskatt undviks således en dubbel, respektive en slutlig utebliven beskattning av utdelningen.

43. Om sökandebolagen har rätt att erhålla en skattegottgörelse och denna gottgörelse motsvarar den bolagsskatt som tidigare påförts på dotterbolagsnivå för den mottagna utdelningen och kvittas mot förskottsskatten enligt artikel 146.2 CGI, respektive den utdelning som vidareutdelats, är det inte frågan om någon ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningen. Detta framgår av de exempel som kommissionen har anfört i sitt skriftliga yttrande. En negativ belastning uppkommer nämligen endast i de situationer där förskottsskatten hos moderbolaget inte kan kvittas mot en skattegottgörelse som motsvarar bolagsskatten på dotterbolagsnivå.

44. En gottgörelse samtidigt som det inte tas ut någon förskottsskatt på moderbolagsnivå skulle däremot medföra en obehörig vinst för moderbolagets aktieägare. Dessa skulle nämligen erhålla en gottgörelse fastän den utdelning som moderbolaget har vidareutdelat till dem aldrig har beskattats.

45. Till skillnad från vad kommissionen och sökandebolagen anser utgör det emellertid inte någon förutsättning för en neutral behandling av utdelningen från ett utländskt dotterbolag vid vidareutdelning från moderbolaget till en aktieägare att gottgörelsen vid mottagandet av utdelningen och förskottsskatten vid vidareutdelning på moderbolagsnivå (det vill säga betalningsbördan) uppgår till identiska belopp. Tvärtom är det avgörande att den förskottsskatt som moderbolaget påförs med anledning av vidareutdelningen och gottgörelsen för aktieägarna motsvarar varandra.

46. Detta visar följande exempel i vilket ett moderbolag erhåller en skattefri utdelning på 66,66 från ett dotterbolag. Dotterbolaget ska i utlandet ha betalat exakt 33,33 i bolagsskatt på en vinst på 100 (vilket motsvarar samma bolagsskatt som i Frankrike). Moderbolaget erhåller – om än med tidsfördröjning – en retroaktiv gottgörelse på 33,33 tack vare EU-domstolens praxis och kan således till fullo (det vill säga till 100 procent) dela ut vinsten till aktieägarna. Bolagsskatten i tidigare led har neutraliserats fullt ut. Om dessa 100 delas ut skulle aktieägarna utan någon förskottsskatt på moderbolagsnivå emellertid erhålla 100 samt en gottgörelse på 50 procent, det vill säga exakt 150. Dotterbolagets vinst, som inte ska dubbelbeskattas inom ramen för vidareutdelningen, uppgick emellertid endast till 100 och ökar utan förskottsskatten till 150. Genom förskottsskatten förhindras ett sådant märkligt resultat (att utdelningen ökas genom vidareutdelningen).

47. Om moderbolaget nämligen hade betalat förskottsskatten (33,33) av 100, hade endast en vidareutdelning på 66,66 varit möjlig och aktieägarna skulle exakt ha erhållit 100 (66,66 i form av utdelning och 33,33 i form av egen gottgörelse). Eftersom moderbolagets gottgörelse och förskottsskatten i förevarande mål exakt motsvarar varandra, uppkommer det inte någon betalningsbörda.

48. Om endast 50 hade vidareutdelats skulle aktieägarna ha erhållit 75 (50 i form av utdelning och 25 i form av egen gottgörelse) och förskottsskatten hade endast uppgått till 50 procent av 50, vilket motsvarar 25. Emellertid skulle moderbolaget även ha erhållit en gottgörelse på 33,33, vilket hade medfört en kvarstående fordran på 8,33. Om moderbolaget däremot ökar utdelningen av skattefria inkomster från 66,66 till 100 erhåller aktieägarna 150 (100 i form av utdelning och 50 i form av egen skattegottgörelse). Det ska betala en förskottsskatt på 50 (50 procent av 100), vilket motsvaras av en gottgörelse på 33,33. I sådana fall återstår en betalningsbörda på 16,66.

49. Resultatet blir detsamma om den utländska bolagsskatten var lägre (exempelvis 15 procent) och Frankrike endast neutraliserar denna belastning genom gottgörelse. Dotterbolaget delar ut 85 till det franska moderbolaget. Frankrike neutraliserar belastningen i tidigare led genom en gottgörelse på 15. Således erhåller moderbolaget (i likhet med i inhemska situationer) en skattefri utdelning på 100. Utdelningen till aktieägarna uppgår till 66,66 och 33,33 betalas i form av förskottsskatt. Frankrike tillgodoräknar aktieägaren denna förskottsskatt så att denne erhåller 100. Därigenom undviks en dubbelbeskattning av utdelningen. Även i detta fall kvarstår en betalningsbörda på moderbolagsnivå (nu på 33,33 – 15 = 18,33).

50. Denna betalningsbörda (samt även fordran) medför emellertid inte någon dubbelbeskattning av utdelningen. Den ska tvärtom säkerställa att aktieägarna erhåller den ursprungliga utdelningen från dotterbolaget, utan att den minskar eller ökar. Huruvida en betalningsbörda eller en fordran kvarstår för moderbolaget när förskottsskatten och gottgörelsen kvittats beror på moderbolagets utdelningspolicy och bolagsskatten på utdelningen i tidigare led samt på gottgörelsens storlek hos aktieägarna. Det kan likställas med att plocka russinen ur kakan att kräva en gottgörelse samtidigt som det inte tas ut någon förskottsskatt. Någon sådan rätt följer varken av de grundläggande friheterna eller av moder/dotterbolagsdirektivet. Detta skulle öka utdelningens storlek till den franska statens nackdel i stället för att garantera neutraliteten vid en vidareutdelning.

51. Samspelet mellan gottgörelsen och förskottsskatten i förevarande mål kan redan av denna anledning inte anses påverka moder/dotterbolagsdirektivets tillämpningsområde. Således kan något åsidosättande av artikel 4 (se nedan punkt 3) och artikel 5 (nedan punkt 2) i detta direktiv inte heller fastställas.

2. Det är inte frågan om en källskatt i den mening som avses i artikel 5 i moder/dotterbolagsdirektivet

52. Eftersom förskottsskatten ska betalas av det utdelande bolaget och inte av den som innehar värdepapperna (det vill säga av utdelningsmottagaren), är det inte fråga om en källskatt i den mening som avses i artikel 5 i moder/dotterbolagsdirektivet.[13] Det är inte heller frågan om att en utländsk utdelningsmottagare påförs källskatt, utan ”endast” om en skattebelastning för ett vidareutdelande franskt moderbolag.

3. Ingen överträdelse av artikel 4 i moder/dotterbolagsdirektivet

53. Det är inte heller frågan om något åsidosättande av artikel 4.1 i moder/dotterbolagsdirektivet. I denna bestämmelse föreskrivs att den stat där moderbolaget är hemmahörande antingen ska avstå från att beskatta eller avräkna den utländska skatten i tidigare led på vinster (i förvarande mål i form av utdelning).

54. Frankrike har beslutat att använda metoden med undantag från skatteplikt. Enligt artikel 216 CGI kan sådana inkomster från utdelningar dras av från moderbolagets vinst. Enligt artikel 4.2 i moder/dotterbolagsdirektivet är det i praktiken tillåtet med en beskattning på upp till 5 procent av inkomster från utdelning. Så länge det franska systemet säkerställer att beskattningen av den

[13] Se, beträffande den belgiska Fairness Tax, uttryckligen dom av den 17 maj 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, punkt 65), dom av den 24 juni 2010, P. Ferrero och General Beverage Europe (C-338/08 och C-339/08, EU:C:2010:364, punkt 26), dom av den 26 juni 2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, punkt 52 och där angiven rättspraxis), dom av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 109), och dom av den 25 september 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 47). Vad gäller begreppet källskatt, se mitt förslag till avgörande i målet X (C-68/15, EU:C:2016:886, punkt 37 och följande punkter).

utdelning som moderbolaget erhåller inte överstiger 5 procent föreligger det inte någon motsättning i förhållande till artikel 4 i moder/dotterbolagsdirektivet. Artikel 216 CGI förefaller säkerställa detta. I slutänden ankommer det dock på den nationella domstolen att bedöma denna fråga.

55. Såsom angetts ovan (punkt 42 och följande punkter), ska systemet med förskottsskatt och gottgörelse däremot inte medföra någon beskattning av vinster eller utdelning, utan endast säkerställa att vinster som redan är belastade med bolagsskatt befrias från bolagsskatt hos aktieägaren och sedan kan beskattas fullt ut i enlighet med aktieägarens individuella skattesats (i regel progressivt).

56. Endast om förskottsskatten betraktas helt separat skulle man i likhet med sökandebolagen och kommissionen kunna dra slutsatsen att den strider mot artikel 4 i moder/dotterbolagsdirektivet. Ett sådant synsätt är möjligt om förskottsskatten betraktas som en (ytterligare) beskattning av den mottagna utdelningen vid en vidareutdelning.

57. Exempelvis har domstolen redan slagit fast att artikel 4.1 i moder/dotterbolagsdirektivet även är tillämplig på en ytterligare beskattning av en utdelning som erhållits med anledning av en vidareutdelning.[14] I det målet var det emellertid frågan om en ytterligare bolagsskatt på utdelning som erhållits med anledning av en vidareutdelning i en situation som uppfattades vara orättvis från den belgiska statens sida. Aktieägarna erhöll nämligen utdelning (så kallad Fairness Tax) fastän bolaget det år som utdelningen gjordes helt eller delvis hade minskat sitt skattemässiga resultat genom att använda olika avdrag som föreskrevs i den nationella skattelagstiftningen. Denna Fairness Tax utgjorde i praktiken en beskattning i efterskott av den mottagna (egentligen skattefria) utdelningen med anledning av vidareutdelningen. En sådan beskattning är inte förenlig med artikel 4.1 i moder/dotterbolagsdirektivet.

58. Den franska förskottsskatten skiljer sig emellertid klart från ovannämnda skatt, vilket Frankrike än en gång framhöll vid den muntliga förhandlingen. Denna förskottsskatt genererar – till skillnad från exempelvis Fairness-Tax – inte några skatteintäkter, utan justerar ”endast” en efterföljande gottgörelse hos aktieägarna. Om förskottsskatten betraktas helt separat förbises det tvingande sambandet i det franska systemet mellan förskottsskatten hos det utdelande bolaget och skattegottgörelsen hos utdelningsmottagaren.

59. Om bolaget inte erlägger någon bolagsskatt på vinsten (exempelvis såsom är fallet vid skattefria inkomster) och delar ut den i dess helhet, skulle det inte vara motiverat med en skattegottgörelse (på 50 procent) hos utdelningsmottagaren. I sitt skriftliga yttrande hänvisar Frankrike i detta hänseende till en otillbörlig vinst, respektive till att undantaget från skatteplikt fördubblas. Det hade även varit möjligt för Frankrike att avskaffa gottgörelsen hos aktieägarna för att förhindra detta, vilket inte skulle strida mot unionsrätten.

60. Istället har Frankrike beslutat att tillämpa en annan teknik. Nämnda stat beviljar visserligen gottgörelsen, men justerar genom förskottsskatten emellertid om någon bolagsskatt inte har erlagts på det utdelande bolagets nivå (i förevarande mål moderbolaget) (se ovan punkt 45 och följande punkter).

[14] Dom av den 17 maj 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, punkt 77 och följande punkter). Se även mitt förslag till avgörande i mål X (C-68/15, EU:C:2016:886, punkt 53 och följande punkter).

61. I detta system utgör förskottsskatten således inte någon beskattning, utan en teknik för att säkerställa att vinster fullt ut hänförs till aktieägarna, hos vilka det utdelande bolagets vinster kan beskattas på ett korrekt sätt. Skatten är endast i formellt hänseende kopplad till utdelningen. I materiellt hänseende är den däremot kopplad till gottgörelsen hos utdelningsmottagaren. Denna gottgörelse ska således återbetalas om inkomsterna inte har beskattats hos det utdelande bolaget.

62. Förskottskatten utgör således *inte någon ytterligare skatt* på grund av utdelningen (såsom exempelvis Fairness Tax [15]). Tvärtom utgör den ett mer eller mindre komplext medel för att säkerställa en korrekt beskattning hos utdelningsmottagaren. Genom förskottskatten justeras ”endast” en gottgörelse som annars inte skulle vara motiverad hos utdelningsmottagaren, varvid justeringen görs hos det utdelande bolaget. I praktiken betalas en del av utdelningen (33,33 procent) inte direkt till aktieägarna, utan indirekt via skattemyndigheten till aktieägarna, utan att skattemyndigheten emellertid beskattar (det vill säga minskar) utdelningen.

4. Slutsatser i denna del

63. Förskottsskatten för det utdelande bolaget, vilken kompenseras genom en gottgörelse hos utdelningsmottagaren, utgör i materiellt hänseende och vid en helhetsbedömning av det franska systemet inte någon ytterligare skattemässig belastning av utdelningen och kan således varken anses strida mot artikel 5 eller artikel 4 i moder/dotterbolagsdirektivet.

D. I andra hand: Tolkning av artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet

64. I andra hand, enbart för det fall att domstolen skulle göra en annan bedömning och vid en separat betraktelse fastställa att förskottsskatten utgör en ytterligare beskattning av den utdelning som moderbolaget har erhållit med anledning av vidareutdelningen till aktieägarna, uppkommer frågan vilken räckvidd artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet ska anses ha.

65. Enligt denna bestämmelse ska direktivet inte påverka tillämpningen av nationella bestämmelser utformade för att förhindra eller minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning (första alternativet) och i synnerhet bestämmelser som hänför sig till skattetillgodohavande till förmån för dem som mottar utdelning (andra alternativet). Det första alternativet är inte tillämpligt i förevarande mål, eftersom förskottsskatten – om den tvärtemot vad jag har föreslagits betraktas separat – inte syftar till att minska eller förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning. Den förhindrar – såsom även en företrädare för sökandebolagen har bekräftat – på sin höjd en dubbel utebliven beskattning.

66. Emellertid skulle förskottsbeskattningen kunna anses utgöra en bestämmelse som hänför sig till skattetillgodohavande till förmån för dem som mottar utdelning (andra alternativet). För detta krävs emellertid att artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet även är tillämplig på artikel 4 i moder/dotterbolagsdirektivet. Sökandebolagen anser att artikel 7.2 endast omfattar undantag från förbudet mot källskatt enligt artiklarna 5 och 6 i moder/dotterbolagsdirektivet. Eftersom förskottsskatten inte utgör någon källskatt kan inte heller artikel 7.2 i

[15] Dom av den 17 maj 2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379).

moder/dotterbolagsdirektivet vara tillämplig. Som huvudsaklig motivering anförs principen att undantag ska tolkas restriktivt [16] och det faktum att det i artikel 7.1 i direktivet [17] klargörs vad som inte ska omfattas av termen ”källskatt”.

67. Enligt min mening är en sådan restriktiv tolkning av artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet emellertid inte motiverad. Inledningsvis kan den nämligen inte anses motiverad mot bakgrund av ordalydelsen och vidare strider den mot direktivets förarbeten samt vid en närmare betraktelse även mot EU-domstolen hittillsvarande rättspraxis.

68. Det kan av lydelsen i artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet inte utläsas någon begränsning av förbudet mot källskatt i artiklarna 5 och 6 i detta direktiv. Tvärtom tillåter artikel 7.2 avvikelser från hela direktivet, det vill säga även från artikel 4. Dessutom talas de, i det andra alternativet, om skattetillgodohavanden, vilka – såsom i förevarande mål – inte nödvändigtvis måste ha något samband med ett påförande av källskatt. Det finns ingenting som talar för att artikel 7.2 inte skulle vara tillämplig på just artikel 4 i moder/dotterbolagsdirektivet.

69. Enligt min mening klargör artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet endast att nationella beskattningssystem som för att uppnå målen i direktivet använder vissa tekniker som vid en separat betraktelse eventuellt skulle kunna anses vara problematiska, ändå skulle kunna vara tillåtna inom ramen för en helhetsbedömning. Det krävs ”endast” att sådana undantag inte strider mot syftet med moder/dotterbolagsdirektivet. [18]

70. På motsvarande sätt framgår det av EU-domstolens praxis att artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet inte enbart ska läsas i samband med förbudet mot källskatt i artiklarna 5 och 6 i detta direktiv. I målet Océ van der Grinten [19] var det omtvistat huruvida artikel 7.2 i detta direktiv även (!) skulle gälla förbudet mot källskatt. Domstolen slog fast att artikel 7.2 i direktivet ska tolkas så, att den medger att en sådan skatt tas ut, även om denna skatt såvitt den tillämpas på utdelningar från dotterbolaget till moderbolaget, utgör en källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet. [20] Domstolen utgår således från att artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet ”även” är tillämplig på förbudet mot källskatt i artikel 5. Detta talar mot att artikel 7.2 i direktivet ”endast” skulle vara tillämplig på förbudet mot källskatt.

71. Detta bekräftas i förarbetena till artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet, vilket Frankrike framhåller i sitt yttrande. Detta undantag härstammar från ett initiativ från Förenade kungariket på grund av särdrag i landets bolagsbeskattningssystem. Såsom framgår av det slutgiltiga kompromissförslaget av den 12 juni 1989 skulle formuleringen säkerställa att en ”précompte” och en ”crédit d’impot (avoir fiscale)” inte omfattades av direktivet. [21] Detta utgör två delar som även redan ingick i det dåvarande franska beskattningssystemet. Den föreslagna formuleringen från denna kompromiss återfinns fortfarande i artikel 7 i moder/dotterbolagsdirektivet.

[16] Se, beträffande artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet, dom av den 24 juni 2010, P. Ferrero och General Beverage Europe (C-338/08 och C-339/08, EU:C:2010:364, punkt 45), och dom av den 25 september 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 86).

[17] Denna bestämmelse har följande lydelse: ”Termen ’källskatt’ så som den används i detta direktiv skall inte omfatta den förskottsbetalning av bolagsskatt som görs till den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande i samband med utdelning till moderbolaget.”

[18] Se, för ett liknande resonemang, även dom av den 24 juni 2010, P. Ferrero och General Beverage Europe (C-338/08 och C-339/08, EU:C:2010:364, punkt 46), och dom av den 25 september 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 102).

[19] Dom av den 25 september 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495).

[20] Dom av den 25 september 2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, punkt 89).

[21] Compromis soumis au Conseil ECOFIN du 17 avril 1989 concernant trois problèmes essentiels relatifs aux propositions de directives „fusion” et „sociétés mères et filiales” - n 7322/89, page 7/11 – version française.

72. Således skulle det vara möjligt att tillämpa det andra alternativet i artikel 7.2, fastän det inte är frågan om en källskatt i förevarande mål. Det krävs emellertid att det är frågan om en bestämmelse som hänför sig till skattetillgodohavande till förmån för dem som mottar utdelning.

73. Även om – vilket sökandebolagen med fog har anfört – förskottsskatten i detta fall blir tillämplig på det utdelande bolagets nivå, så är dess funktion (se ovan punkt 58 och följande punkter) att justera en gottgörelse för utdelningsmottagaren som inte är motiverad i materiellt hänseende. Såsom angetts ovan föreligger det ett tvingande samband mellan beskattningen av det utdelande bolaget (bolagsskatt eller förskottsskatt) och systemet för gottgörelse hos utdelningsmottagarna. Enligt det franska systemet är dessa båda delar oupplösligen förbundna med varandra.

74. Således *hänför* sig förskottsskatten även till skattetillgodohavande (det vill säga gottgörelser) till förmån för dem som mottar utdelning. Enligt ordalydelsen är artikel 7.2 i moder/dotterbolagsdirektivet således tillämplig på denna franska lagstiftning. I direktivbestämmelsen klargörs att moder/dotterbolagsdirektivet inte är tillämpligt på en sådan korrigerande mekanism.

75. Det krävs emellertid att detta undantag inte strider mot syftet med moder/dotterbolagsdirektivet. Detta är emellertid inte fallet om moderbolaget, när det erhåller utdelning från sitt utländska dotterbolag, erhåller en motsvarande gottgörelse som neutraliserar bolagsskatten på denna utdelning i tidigare led. Om denna gottgörelse kan kvittas mot förskottsskatten vid en vidareutdelning som i sin tur endast justerar en gottgörelse för aktieägare som inte är motiverad i materiellt hänseende föreligger det inte några betänkligheter. Även i sådana situationer möjliggör det franska systemet en skatteneutral utdelning mellan bolag på vilken moder/dotterbolagsdirektivet är tillämpligt.

VI. Förslag till avgörande

76. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen ska besvara den tolkningsfråga som Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) har ställt på följande sätt:

Bestämmelserna i artikel 4 jämförd med artikel 7.2 i direktiv 90/435 utgör inte hinder för en bestämmelse som föreskriver en skatt vid vidareutdelning av vinster inom ramen för ett system för en korrekt beskattning av aktieägarna, för att neutralisera en motsvarande gottgörelse hos nästa utdelningsmottagare (moderbolagets aktieägare). Detta gäller även om dessa vinster tidigare har delats ut till moderbolaget från ett dotterbolag med hemvist i en annan av Europeiska unionens medlemsstater. Enligt EU-domstolens praxis strider det däremot mot de grundläggande friheterna om moderbolaget i denna situation nekas gottgörelsen.