Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 14. oktober 2021 [1]

Sag 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
mod
Premier ministre,
Ministre de l'Économie, des Finances et de la Relance

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig))

»Præjudiciel forelæggelse – system bestående af forskudsskat og skattegodtgørelse ved videreudlodning af udbytte – forholdet mellem moder-/datterselskabsdirektivet (direktiv 90/435) og de grundlæggende frihedsrettigheder – kildeskat – beskatning af udbetaling af udbytte til et moderselskab i henhold til artikel 4 i direktiv 90/435 – bestemmelser om betaling af skattegodtgørelse til udbyttemodtageren (artikel 7, andet led, i direktiv 90/435)«

I. Indledning

1. Franske selskaber skulle indtil 2004 betale en forskudsskat (»précompte mobilier«) ved videreudlodningen af udbytte til deres aktionærer, når det selskabsoverskud, der blev udloddet (her det modtagne udbytte), ikke var pålagt selskabsskat. Dette system indeholdt desuden en godtgørelse, som modtagerne af udbyttet fik i forbindelse med videreudlodningen, idet dette dog ikke gjaldt, såfremt udenlandske datterselskabers udlodninger var involveret.

2. Domstolen har derfor allerede i Accor-sagen [2] og sagen Kommissionen mod Frankrig [3] beskæftiget sig med den franske retstilstand med hensyn til beskatning af udbytte i en kæde af kapitalinteresser og konstateret tilsidesættelser af princippet om etableringsfrihed og frie kapitalbevægelser. Den foreliggende sag vedrører foreneligheden af de relevante franske

[1] – Originalsprog: tysk.
[2] – Dom af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).
[3] – Dom af 4.10.2018, Kommissionen mod Frankrig (Forskudsskat) (C-416/17, EU:C:2018:811).

retsforskrifter med direktiv 90/435[4] (herefter »moder-/datterselskabsdirektivet«). Med den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) nu anmodet om fortolkning af dette direktiv, navnlig af, om direktivets artikel 7, andet led, giver Frankrig mulighed for en sådan forskudsskat.

3. Ud over det franske systems forenelighed med moder-/datterselskabsdirektivet opstår der derfor også det spørgsmål, om et beskatningssystem, som tilsidesætter de grundlæggende frihedsrettigheder, alligevel kan være tilladt for medlemsstaten i kraft af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

4. Moder-/datterselskabsdirektivets formål er i henhold til betragtningerne til direktivet at fritage datterselskabers udbetaling af udbytter og andre udlodninger af overskud til deres moderselskaber fra kildeskat og at ophæve dobbeltbeskatning af sådanne indtægter på det modtagende moderselskabs niveau.

5. Direktivets artikel 4, stk. 1 og 2, bestemmer følgende:

»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 stat og det faste driftssteds stat

– enten undlade at beskatte dette overskud, 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, på den betingelse, at hvert selskab og dets datterselskab på lavere niveau opfylder kravene i artikel 2 og 3 på ethvert niveau.

[…]

2. Enhver medlemsstat bevarer imidlertid 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. Direktivets artikel 5, stk. 1, har følgende ordlyd:

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

[4] – Rådets direktiv 90/435/EF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT 1990, L 225, s. 6) – i den foreliggende sag som senest ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22.12.2003 (EUT 2004, L 7, s. 41), og gældende i 2004.

7. Direktivets artikel 7, andet led, bestemmer dog følgende:

»[…] direktivet […] berører [ikke] anvendelsen af interne bestemmelser eller bestemmelser i henhold til overenskomster, der har til formål at ophæve eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytter, især bestemmelser om betaling af skattegodtgørelse til udbyttemodtagerne.«

B. Fransk lovgivning

8. Artikel 146, stk. 2, i code général des impôts (lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«) havde i den affattelse, der gjaldt for de i hovedsagen relevante skatteår, følgende ordlyd:

»Når udlodningen fra et moderselskab indebærer, at der skal betales forskudsskat ifølge artikel 223e, skal forskudsskatten i givet fald nedsættes med et beløb svarende til den skattekredit, som er knyttet til indtægter fra kapitalandelene […], som er oppebåret inden for de seneste fem afsluttede regnskabsår.«

9. CGI's artikel 158a, stk. 1, i den affattelse, der gjaldt for de i hovedsagen omtvistede skatteår, bestemte følgende:

»Personer, som modtager udbytte fra franske selskaber, får heraf en indkomst bestående af:

a) de beløb, som modtages fra selskabet

b) en skattegodtgørelse, som udgør en skattekredit hos Trésor [(finansministeriet)].

Denne skattekredit svarer til halvdelen af de beløb, som faktisk er betalt af selskabet. Skattekreditten kan kun udnyttes, i det omfang indkomsten medregnes i beregningsgrundlaget for den indkomstskat, som modtageren skal betale af indkomsten. Skattekreditten modtages ved betaling af denne skat. Skattekreditten tilbagebetales til fysiske personer, i det omfang beløbet overstiger det skattebeløb, som de skal betale.«

10. CGI's artikel 216, stk. 1, bestemte følgende:

»Den nettofortjeneste fra selskabsandele, der giver ret til anvendelse af moderselskabsordningen og er omfattet af artikel 145, og som moderselskabet oppebærer i løbet af et skatteår, kan fradrages i moderselskabets samlede nettoindkomst […]«

11. CGI's artikel 223e, stk. 1, første afsnit, i den affattelse, der gjaldt fra den 1. januar 1999, bestemte følgende:

»[…] når de overskud, som udloddes af et selskab, udbetales af beløb, hvoraf selskabet ikke er blevet pålagt selskabsskat til normal skattesats […], skal selskabet betale forskudsskat svarende til skattekreditten beregnet efter den fremgangsmåde, der er angivet i artikel 158a, stk. 1. Forskudsskatten skal betales i forbindelse med udlodninger, som giver ret til skattekredit ifølge artikel 158a, uanset hvem der modtager udbyttet.«

III. Hovedsagen

A. Baggrunden for sag C-556/20

12. Den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører det franske system for beskatning af udbytte i en kæde af kapitalinteresser, som gjaldt til og med 2004.

13. Dette system bestod af flere komponenter. Såfremt udbytte af et – fransk eller udenlandsk – datterselskab blev udloddet til dets franske moderselskab, var disse selskaber i henhold til CGI's artikel 216, stk. 1, fritaget for selskabsskat – med undtagelse af en fast andel på 5% af udgifterne og omkostningerne.

14. Desuden havde Frankrig allerede i 1965 etableret et beskatningssystem, som bestod af en skattegodtgørelse og en forskudsskat (»précompte mobilier«), når udbytte blev udloddet i en kæde af kapitalinteresser. Disse bestemmelser blev ophævet den 1. januar 2005, men gjaldt fortsat for de omhandlede år 2000-2004.

15. I henhold til CGI's artikel 158a fik modtagerne af udbytte af et fransk selskab automatisk en skattegodtgørelse på 50% af det udloddede udbytte. Denne skattegodtgørelse havde til formål at neutralisere den forudgående beskatning, som blev pålagt ved selskabsskatten på selskabsniveau, og sikre en passende beskatning af investorer (fysiske personer) på grundlag af deres økonomiske formåen i forbindelse med deres indkomstskat. Det udloddende selskab, der havde opnået udbyttet, var nemlig allerede pålagt en beskatning af det udloddede udbytte med en selskabsskat på 33,33% og blev beskattet igen hos aktionærerne. Således neutraliserede denne godtgørelse af modtageren nøjagtig selskabsskatten hos det udloddende selskab. Modtageren fik således 100% af udbyttet (66,66 som udlodning og 50% af 66,66 = 33,33 som godtgørelse) og blev beskattet af disse 100 efter sin individuelle skattesats i forbindelse med indkomstskatten.

16. I betragtning heraf var skattegodtgørelsen imidlertid kun nødvendig, såfremt de udloddede udbytter faktisk var pålagt selskabsskat hos det udloddende selskab. Af praktiske årsager blev skattegodtgørelsen imidlertid givet generelt til alle aktionærer, der modtog udbytter af franske selskaber. Det spillede ingen rolle, om disse indtægter forinden faktisk var pålagt selskabsskat på det udloddende selskabs niveau.

17. Som en korrektionsmekanisme blev der dog indført en forskudsskat på det udloddende selskabs niveau ved CGI's artikel 223e. Denne blev bl.a. opkrævet, når de overskud, der lå til grund for udlodningen hos det udloddende selskab, ikke eller kun delvis var blevet beskattet. For så vidt havde forskudsskatten på det udloddende selskabs niveau til formål at retfærdiggøre den generelle skattegodtgørelse på aktionærernes niveau. Et skattefrit udbytte på f.eks. 100 reduceres af forskudsskatten til 66,66, som herefter udloddes og af godtgørelsen (50% af 66,66 = 33,33) igen forhøjes til 100 hos udbyttemodtageren.

18. Såfremt et fransk moderselskab f.eks. modtog et udbytte fra sit franske datterselskab, fik moderselskabet en fast skattegodtgørelse på 50% af udbyttet. Eftersom udbyttet som følge af moder-/dattersystemet i CGI's artikel 216 var skattefrit, men aktionærerne også fik en godtgørelse, blev der opkrævet en forskudsskat ved moderselskabets videreudlodning af udbytte til sine aktionærer. Moderselskabet kunne imidlertid i henhold til artikel 146, stk. 2, modregne sin skattegodtgørelse i forskudsskatten. Dermed opstod der i sidste ende ikke nogen øget skattebelastning af moderselskabet. Skattegodtgørelsen og forskudsskatten udlignede altid hinanden hos moderselskabet, så længe udlodningen ikke krydsede nogen grænser.

19. I henhold til CGI's artikel 158a havde et fransk moderselskab derimod ikke noget krav på en skattegodtgørelse, når det modtog udbytte af et datterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat. Som gennemførelse af moder-/datterselskabsdirektivet blev det i det mindste ikke beskattet af disse udbytteindtægter. Ved videreudlodningen fik dets aktionærer imidlertid en godtgørelse i henhold til CGI's artikel 158a, eftersom udlodningen hidrørte fra et fransk selskab (her moderselskabet). Som følge af den manglende beskatning af udbytteindtægterne hos moderselskabet blev denne godtgørelse af aktionærerne dog korrigeret af den forskudsskat, som moderselskabet blev pålagt. Dermed var moderselskabet forpligtet til at betale forskudsskat, når det udloddede disse udbytter til sine aktionærer. Imidlertid fik det nu ikke selv nogen skattegodtgørelse, som kunne modregnes. Herved nedsattes det beløb, som moderselskabet kunne udlodde til sine aktionærer.

20. Den manglende godtgørelse som følge af CGI's artikel 158a, når datterselskaber med hjemsted i udlandet modtog udbytte, forhindrede i denne henseende en neutral videreudlodning af udbytter til de enkelte aktionærer og medførte en ulige behandling af udbytter i situationer af grænseoverskridende karakter.

B. Hovedsagen

21. Derfor ansøgte selskaberne Schneider Electric SE, AXA SA, BNP Paribas, Engie SA, Orange SA og L'Air Liquide SA (herefter »de sagsøgende selskaber«) om tilbagebetaling af den forskudsskat, der var blevet betalt i årene 2000-2004, og som ikke blev modsvaret af tilsvarende godtgørelser.

22. Det fremgår af de sagsøgende selskabers forklaring, at de i årene 2000-2004 modtog udbytte fra deres datterselskaber med hjemsted i andre medlemsstater og betalte en forskudsskat i henhold til CGI's artikel 146, stk. 2, sammenholdt med artikel 158a og 233e, ved videreudlodningen af disse udbytter.

23. I denne henseende har de gjort gældende, at bestemmelserne ikke er i overensstemmelse med moder-/datterselskabsdirektivet. I første instans fik de sagsøgende selskaber delvis medhold ved cour administrative d'appel de Versailles (appeldomstolen i forvaltningsretlige sager i Versailles, Frankrig), hvorefter den franske stat imidlertid iværksatte appel ved Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager).

24. Samtidig og for at fremskynde afgørelsen har de sagsøgende selskaber den 27. og 28. juli 2020 anlagt direkte søgsmål ved Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager). Herved har de nedlagt påstand om annullation af de administrative bestemmelser, der blev udstedt under nr. 4 J 1321 og 4 J 1322 den 1. november 1995 og er indeholdt i cirkulære 4 J-1-01 af 21. marts 2001.

25. De sagsøgende selskaber har i denne henseende gjort gældende, at de anfægtede administrative cirkulærer gentog bestemmelserne i CGI's artikel 223e, der var gældende på dette tidspunkt. I henhold til Domstolens praksis er denne bestemmelse imidlertid selv uforenelig med artikel 4 i direktiv 90/435, og dermed er også de tilsvarende administrative bestemmelser ugyldige.

26. Den forelæggende ret ønsker vedrørende foreneligheden med artikel 4 i direktiv 90/435 oplyst, om det franske skattesystem, som består af skattegodtgørelse og forskudsskat, muligvis kan være lovligt som et ensartet system til forhindring af dobbeltbeskatning som omhandlet i artikel 7, andet led, i direktiv 90/435.

IV. Anmodningen om præjudiciel afgørelse og retsforhandlingerne for Domstolen

27. På baggrund heraf har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) udsat sagen til prøvelse af de administrative bestemmelser og forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»Er bestemmelserne i artikel 4 i direktiv 90/435/EF af 23. juli 1990, henset navnlig til direktivets artikel 7, andet led, til hinder for en bestemmelse såsom artikel 223e i code général des impôts, der med henblik på en korrekt gennemførelse af en ordning, der har til formål at ophæve den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte, indfører en mekanisme med indeholdelse i forbindelse med moderselskabets videreudlodning af udbytte, som er blevet udloddet af datterselskaber, der er hjemmehørende i en anden EU-medlemsstat?«

28. I retsforhandlingerne for Domstolen har Schneider Electric, AXA, Engie, Orange, L'Air liquide, Frankrig og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige bemærkninger og deltaget i retsmødet den 8. september 2021.

V. Bedømmelse

A. Det præjudicielle spørgsmål

29. Den forelæggende ret spørger med sit præjudicielle spørgsmål udtrykkeligt kun om foreneligheden af forskudsskatten i henhold til artikel 223e i code général des impôts (CGI) med moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4 under hensyntagen til artikel 7, andet led. Den situation, hvorom den forelæggende ret ønsker et svar, består i, at et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, udlodder udbytte til sit moderselskab i Frankrig, som videreudlodder det til sine aktionærer.

30. Som det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, har de sagsøgende selskaber anfægtet betalingen af forskudsskat på grundlag af de administrative bestemmelser, der blev udstedt under nr. 4 J 1321 og 4 J 1322 den 1. november 1995 og er indeholdt i cirkulære 4 J-1-01 af 21. marts 2001. Der foreligger imidlertid kun en skattebyrde, såfremt og fordi denne forskudsskat i disse selskabers tilfælde (i modsætning til en rent indenlandsk situation) ikke modsvares af en tilsvarende skattegodtgørelse.

31. Netop denne ufordelagtige behandling af den grænseoverskridende situation i forhold til den rent indenlandske situation er allerede blevet erklæret uforenelig med EU-retten af Domstolen i Accor-sagen [5]. Her fastslog den, at den her relevante franske lovgivning udgør en tilsidesættelse af princippet om etableringsfrihed (artikel 49 TEUF) og frie kapitalbevægelser (artikel 63 TEUF). I sagen Kommissionen mod Frankrig [6] blev det bekræftet, at denne beskatning er i strid med EU-retten. Den forelæggende ret konkluderer på denne baggrund med rette, at et selskab, der modtager udbytte af et datterselskab med hjemsted i udlandet og ved en videreudlodning ville være pålagt forskudsskatten, har ret til en skattegodtgørelse.

[5] – Dom af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[6] – Dom af 4.10.2018, Kommissionen mod Frankrig (Forskudsskat) (C-416/17, EU:C:2018:811).

32. Det er imidlertid fortsat uklart[7], om og hvorledes denne ret til godtgørelsen nu (dvs. efter gennemførelsen af de EU-retlige krav i henhold til de to afgørelser fra Domstolen) kan modregnes i forskudsskatten. Derfor er det muligt, at de sagsøgende selskaber fortsat ikke får nogen godtgørelse som i den indenlandske situation. Det er dog også muligt, at de både ønsker godtgørelsen (som udbyttemodtagere) og bortfaldet af forskudsskatten (som videreudloddere af udbytterne).

33. Såfremt de sagsøgende selskaber fortsat ikke får nogen sammenlignelig godtgørelse, opstår der et spørgsmål om følgerne af den mulige forenelighed af forskudsskatten i henhold til CGI's artikel 223e med moder-/datterselskabsdirektivet for de grundlæggende frihedsrettigheder (jf. herom B). Såfremt de sagsøgende selskaber derimod har fået en sammenlignelig godtgørelse som i den indenlandske situation, skal det afklares, om dette franske system for udbyttebeskatning, som består af forskudsskat og skattegodtgørelse, er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivets anvendelsesområde (jf. herom C), og i bekræftende fald om moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led, muligvis tillader et sådant system (jf. herom D).

B. Forholdet mellem moder-/datterselskabsdirektivet og de grundlæggende frihedsrettigheder (etableringsfriheden og frie kapitalbevægelser)

34. En overensstemmelse mellem bestemmelserne om forskudsskat i CGI's artikel 223e med moder-/datterselskabsdirektivet vil ikke medføre, at det heraf kan udledes, at hele det franske system på trods af en manglende skattegodtgørelse er i overensstemmelse med EU-retten.

35. Domstolen har allerede fastslået, at den franske ordning og den forelæggende rets fortolkning tilsidesætter grundlæggende frihedsrettigheder og udgør et traktatbrud fra Frankrigs side[8]. Denne overtrædelse af den primære ret følger af den utilstrækkelige skattegodtgørelse, når et selskab, som ikke er hjemmehørende i Frankrig, foretager en udlodning. Overtrædelsen vil – som de sagsøgende selskaber også har gjort gældende i retsmødet – ikke afhjælpes eller begrundes, såfremt moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led, ikke berører det omhandlede franske skattesystem og dermed ikke er til hinder herfor.

36. Retsreglernes indbyrdes rangfølge er klar. Moder-/datterselskabsdirektivet skal vurderes på grundlag af de grundlæggende frihedsrettigheder og ikke omvendt. Selv om der i Domstolens praksis kan findes udtalelser om, at en ordning inden for et område, som har været genstand for en udtømmende harmonisering i Den Europæiske Union, ikke skal bedømmes på grundlag af bestemmelser i den primære ret, men kun på grundlag af de harmoniserende bestemmelser[9], ændrer dette ikke denne konklusion.

7 – Jf. også Kommissionens udtalelse i præmis 41 i dens notat.

8 – Dom af 4.10.2018, Kommissionen mod Frankrig (Forskudsskat) (C-416/17, EU:C:2018:811), og af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

9 – Jf. dom af 20.12.2017, Deister Holding og Juhler Holding (C-504/16 og C-613/16, EU:C:2017:1009, præmis 45 og 46), af 7.9.2017, Eqiom og Enka (C-6/16, EU:C:2017:641, præmis 15), af 30.4.2014, UPC DTH (C-475/12, EU:C:2014:285, præmis 63), af 11.12.2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, præmis 64), af 23.5.1996, Hedley Lomas (C-5/94, EU:C:1996:205, præmis 18), og af 12.10.1993, Vanacker og Lesage (C-37/92, EU:C:1993:836, præmis 9).

37. For det første vurderer Domstolen den sekundære rets forenelighed med den primære ret [10]. For det andet gælder ovennævnte udsagn for tilfælde, hvor der ikke er tvivl om den sekundære rets forenelighed med den primære ret. I så fald har den sekundære ret nemlig forrang som lex specialis. Såfremt det allerede heraf fremgår, at den anfægtede retsakt er i strid med EU-retten, er det ikke nødvendigt også at undersøge, om den er uforenelig med den primære ret.

38. Hvis moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led, tillader et sådant system uden godtgørelse, vil der på den ene side være tvivl om foreneligheden med de grundlæggende frihedsrettigheder. På den anden side berører moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led, i denne henseende ikke »anvendelsen af interne bestemmelser eller bestemmelser i henhold til overenskomster«. Dermed har moder-/datterselskabsdirektivet heller ikke medført nogen udtømmende harmonisering.

39. Så længe den godtgørelse, der modregnes med forskudsskatten, fortsat afhænger af, om det udloddende datterselskab er hjemmehørende i Frankrig eller i en anden medlemsstat, er det franske system bestående af forskudsskat og godtgørelse derfor i henhold til Domstolens praksis [11] stadig i strid med EU-retten. Heller ikke moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led, vil kunne ændre dette.

C. Anvendeligheden af moder-/datterselskabsdirektivet ved ydelsen af en godtgørelse ved modtagelsen af et »udenlandsk udbytte«

40. Såfremt de sagsøgende selskaber derimod også modtager en tilsvarende godtgørelse ved betaling af udbytte af datterselskaber, der er hjemmehørende i udlandet, er det tvivlsomt, om moder-/datterselskabsdirektivet finder anvendelse.

1. Anvendelsesområdet for moder-/datterselskabsdirektivet

41. Det fremgår således af tredje betragtning til moder-/datterselskabsdirektivet, at dette direktiv forfølger et formål om at afskaffe dobbeltbeskatning af overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab på moderselskabets niveau [12]. Dette sikres imidlertid allerede af bestemmelsen i CGI's artikel 216. Moderselskabet skal ikke svare skat endnu en gang af de modtagne udbytter, som hidrører fra de beskattede udbytter af datterselskabet. Der skal dog sondres mellem dette og det franske system bestående af forskudsskat og skattegodtgørelse.

42. *Godtgørelsen* skal neutralisere den forudgående skattebelastning af det udloddende selskab på udbyttemodtagerens niveau for i sidste ende kun at beskatte aktionæren, i givet fald progressivt, på grundlag af dennes formåen. Den forhindrer økonomisk dobbeltbeskatning. *Forskudsskatten* skal derimod afskaffe eller begrunde en egentlig uberettiget godtgørelse, idet der etableres en tilsvarende forudgående belastning af udlodderen, såfremt en sådan ikke allerede foreligger. Forskudsskatten forhindrer således en dobbelt eller endelig ikke-beskatning af udlodningen.

[10] – Således f.eks. dom af 8.12.2020, Ungarn mod Parlamentet og Rådet (C-620/18, EU:C:2020:1001, præmis 104), af 8.12.2020, Polen mod Parlamentet og Rådet (C-626/18, EU:C:2020:1000, præmis 87), af 26.10.2010, Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632, præmis 50), og af 11.12.2003, Deutscher Apothekerverband (C-322/01, EU:C:2003:664, præmis 64 in fine).

[11] – Dom af 4.10.2018, Kommissionen mod Frankrig (Forskudsskat) (C-416/17, EU:C:2018:811), og af 15.9.2011, Accor (C-310/09, EU:C:2011:581).

[12] – Jf. herom også blandt mange andre dom af 17.5.2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, præmis 70), og af 25.9.2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, præmis 45).

43. Såfremt de sagsøgende selskaber har ret til skattegodtgørelsen og denne godtgørelse svarer til den forudgående selskabsskattebelastning af de modtagne udbytter på datterselskabets niveau og modregnes med forskudsskatten i henhold til CGI's artikel 146, stk. 2, vedrørende de videreudloddede udbytter, foreligger der ikke nogen økonomisk dobbeltbeskatning af udbytterne. Dette fremgår af de eksempler, som Kommissionen har anført i sin skriftlige udtalelse. En ufordelagtig belastningseffekt indtræffer nemlig kun i de tilfælde, hvor forskudsskatten hos moderselskabet ikke kan modregnes med en skattegodtgørelse, som svarer til selskabsskattebelastningen på datterselskabets niveau.

44. En godtgørelse og et samtidigt bortfald af forskudsskatten på moderselskabets niveau vil derimod medføre en ubegrundet berigelse af moderselskabets aktionærer. Disse vil nemlig få en godtgørelse, selv om udbyttet – som videreudloddes til dem af moderselskabet – aldrig er blevet beskattet.

45. En neutral behandling af udbyttet af et udenlandsk datterselskab ved moderselskabets videreudlodning til en aktionær afhænger imidlertid – i modsætning til det af Kommissionen og de sagsøgende selskaber anførte – ikke af, at godtgørelsen ved modtagelsen af udbyttet og forskudsskatten ved videreudlodningen på moderselskabets niveau (dvs. skattetilsvaret) er identiske. Det er derimod afgørende, at forskudsskatten hos moderselskabet i forbindelse med videreudlodningen svarer til godtgørelsen af aktionæren.

46. Dette fremgår af følgende eksempel, hvor et moderselskab skattefrit modtager et udbytte på 66,66 af et datterselskab. Datterselskabet har i udlandet angiveligt betalt 33,33 i selskabsskat af sit udbytte på 100 (dvs. der gjaldt den samme selskabsskattesats i udlandet som i Frankrig). Moderselskabet modtager nu – omend med forsinkelse – med tilbagevirkende kraft i medfør af Domstolens praksis en godtgørelse på 33,33 og kan nu udlodde hele udbyttet (dvs. 100) til aktionæren. Den forudgående selskabsskattebelastning er fuldstændig neutraliseret. Hvis det udlodder disse 100, vil aktionæren uden en forskudsskat på moderselskabets niveau imidlertid modtage 100 *og* en godtgørelse på 50%, dvs. nøjagtig 150. Datterselskabets overskud, som i forbindelse med videreudlodningen ikke skal dobbeltbeskattes, udgjorde imidlertid kun 100 og forhøjes uden forskudsskatten nu til 150. Kun forskudsskatten forhindrer dette ejendommelige resultat (en videreudlodning forhøjer udbyttet).

47. Såfremt moderselskabet havde betalt forskudsskat (33,33) af de 100, ville det nemlig også kun kunne videreudlodde 66,66, og aktionæren ville modtage nøjagtig 100 (66,66 som udbytte og 33,33 som egen godtgørelse). Eftersom moderselskabets godtgørelse og forskudsskatten er nøjagtig lige store i dette tilfælde, opstår der ikke noget skattetilsvar.

48. Såfremt selskabet kun havde videreudloddet 50, ville aktionæren kun have modtaget 75 (50 som udbytte og 25 som egen godtgørelse), og forskudsskatten ville kun udgøre 50% af 50 = 25. Moderselskabet ville imidlertid også have modtaget en godtgørelse på 33,33, således at der ville have resteret et tilgodehavende på 8,33. Såfremt moderselskabet derimod forhøjer udlodningen af skattefri indtægter fra 66,66 til 100, modtager aktionæren 150 (100 som udbytte og 50 som egen godtgørelse). Moderselskabet er pålagt en forskudsskat på 50 (50% af 100), mens dets egen godtgørelse udgør 33,33. Der resterer et skattetilsvar på 16,66.

49. Det samme resultat indtræffer, hvis den udenlandske selskabsskattebelastning er lavere (f.eks. 15%) og Frankrig også kun neutraliserer denne belastning gennem en godtgørelse. Datterselskabet udlodder 85 til det franske moderselskab. Frankrig neutraliserer den forudgående belastning gennem en godtgørelse på 15. Således modtager moderselskabet (som i den

indenlandske situation) en ubeskattet udlodning på 100. Der udloddes 66,66 til aktionæren og betales 33,33 i forskudsskat. Frankrig godskriver aktionæren denne forskudsskat, således at aktionæren modtager 100. En dobbeltbeskatning af udbyttet forhindres. På moderselskabets niveau resterer der også i dette tilfælde et skattetilsvar (nu på 33,33 – 15 = 18,33).

50. Dette skattetilsvar udgør imidlertid på ingen måde en dobbeltbeskatning af udbyttet (og det samme gælder tilgodehavendet). Derimod sikrer det, at aktionæren modtager det oprindelige udbytte af datterselskabet, uden at dette formindskes eller forhøjes. Spørgsmålet om, hvorvidt der efter modregningen af forskudsskatten og godtgørelsen resterer et skattetilsvar eller et tilgodehavende hos moderselskabet, afhænger af moderselskabets udlodningspolitik og den forudgående selskabsskattebelastning af udbyttet samt af størrelsen af aktionærens godtgørelse. Ønsket om en godtgørelse, samtidig med at forskudsskatten bortfalder, vil kunne sidestilles med »cherry picking«, som hverken kan begrundes af de grundlæggende frihedsrettigheder eller af moder-/datterselskabsdirektivet. I stedet for at sikre neutraliteten ved en videreudlodning, vil udlodningsvolumenen forhøjes til skade for den franske stat.

51. Det kan konkluderes, at samspillet mellem godtgørelse og forskudsskat i den foreliggende sag dermed slet ikke berører anvendelsesområdet for moder-/datterselskabsdirektivet. Derfor kan der heller ikke konstateres nogen tilsidesættelse af dette direktivs artikel 4 (jf. 3) og 5 (jf. 2).

2. Ingen kildeskat som omhandlet i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5

52. Eftersom forskudsskatten skyldes af det udloddende selskab og ikke af indehaveren af værdipapirerne (dvs. modtageren af udlodningen), foreligger der slet ikke nogen kildeskat som omhandlet i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5[13]. Tilsvarende vedrører denne sag ikke kildeskattebelastningen af en udenlandsk udbyttemodtager, men derimod »kun« skattebelastningen af et fransk moderselskab, som videreudlodder udbytterne.

3. Ingen tilsidesættelse af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4

53. Der foreligger heller ikke nogen tilsidesættelse af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 1. I henhold til denne bestemmelse skal moderselskabets stat enten undlade at beskatte det overskud, som dette selskab modtager (her i form af udbytte), eller modregne den forudgående udenlandske skattebelastning.

54. Frankrig har valgt skattefritagelsesmetoden. I henhold til CGI's artikel 216 kan disse udbytteindtægter fradrages i moderselskabets overskud. Moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 2, tillader i denne henseende en beskatning på op til 5% af udbytteindtægterne. Så længe det franske system sikrer, at de udbytter, som moderselskabet modtager, ikke beskattes med mere end 5%, opstår der ingen modstrid med moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4. CGI's artikel 216 synes at sikre dette. Vurderingen heraf tilkommer dog i sidste ende den nationale ret.

[13] – Således vedrørende den belgiske fairness tax udtrykkeligt dom af 17.5.2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, præmis 65), af 24.6.2010, P. Ferrero og General Beverage Europe (C-338/08 og C-339/08, EU:C:2010:364, præmis 26), af 26.6.2008, Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis), af 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, præmis 109), og af 25.9.2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, præmis 47). Jf. vedrørende kildeskattebegrebet også mit forslag til afgørelse X (C-68/15, EU:C:2016:886, punkt 37 ff.).

55. Som forklaret ovenfor (punkt 42 ff.) skal systemet bestående af forskudsskat og godtgørelse derimod ikke beskatte overskud eller udbytter, men sikre, at det overskud, der allerede er blevet pålagt selskabsskat, fritages fra selskabsskat hos aktionæren og herefter kan beskattes fuldstændigt efter dennes individuelle skattesats (som regel progressivt).

56. Kun ud fra en rent isoleret betragtning kan man nå de sagsøgende selskabers og Kommissionens konklusion om, at der foreligger en uoverensstemmelse med moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4. Dette ville være muligt, hvis forskudsskatten kunne betragtes som en (supplerende) beskatning af de modtagne udbytter ved videreudlodningen.

57. Således har Domstolen allerede fastslået, at også en supplerende beskatning i forbindelse med en videreudlodning af modtagne udbytter er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 1 [14]. Denne sag vedrørte imidlertid en supplerende selskabsbeskatning i forbindelse med en videreudlodning af modtagne udbytter i et tilfælde, der blev opfattet som unfair af den belgiske stat. Selv om selskabet i året for udlodningen helt eller delvis nedsatte sit skatteretlige resultat ved anvendelse af de forskellige fradrag, der var fastsat i den nationale skattelovgivning, modtog aktionærerne udlodninger (såkaldt fairness tax). Denne fairness tax var blot en efterfølgende beskatning af de modtagne (egentlig skattefri) udbytter i forbindelse med videreudlodningen. En sådan er ikke forenelig med moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4, stk. 1.

58. Karakteren af forskudsskatten i fransk lovgivning adskiller sig imidlertid tydeligt herfra, således som Frankrig igen fremhævede i retsmødet. Denne forskudsskat genererer – til forskel fra f.eks. en fairness tax – ikke noget skatteprovenu, men korrigerer »blot« en efterfølgende godtgørelse hos aktionæren. En rent isoleret betragtning af kun forskudsskatten vil se bort fra den tvungne forbindelse mellem forskudsskatten hos udlodderen og skattegodtgørelsen hos udbyttemodtageren i det franske system.

59. Såfremt et selskab ikke betaler selskabsskat af overskuddet (f.eks. ved skattefri indtægter) og udlodder dette med 100, vil en skattegodtgørelse (i så fald på 50) af udbyttemodtageren ikke kunne begrundes. Frankrig har i sin skriftlige udtalelse i denne henseende med rette talt om en ubegrundet berigelse eller en fordobling af skattefritagelsen. For at forhindre dette kunne Frankrig også have ophævet aktionærens godtgørelse, hvilket ville have været EU-retligt uproblematisk.

60. Frankrig har imidlertid valgt en anden teknik. Frankrig yder ganske vist godtgørelsen, men etablerer den eventuelt manglende selskabsskattebelastning på det udloddende selskabs (her moderselskabets) niveau gennem forskudsskatten (jf. punkt 45 ff. ovenfor).

61. Forskudsskatten er i dette system således ikke en beskatning, men blot en teknik til sikring af, at overskud henregnes fuldstændigt til aktionæren, hos hvem de udloddede selskabsoverskud kan beskattes på passende vis. Den har kun en formel tilknytning til betalingen af udbytte. Materielt er den imidlertid koblet til udbyttemodtagerens godtgørelse. Denne godtgørelse ophæves således, hvis indtægterne på udlodderens niveau ikke beskattes.

[14] – Dom af 17.5.2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379, præmis 77 ff.), jf. herom også mit forslag til afgørelse X (C-68/15, EU:C:2016:886, punkt 53 ff.).

62. Forskudsskatten er altså *ikke en supplerende skat* på grundlag af udbytteudlodningen (som f.eks. en fairness tax [15]). Derimod er den blot et mere eller mindre komplekst korrektionsmiddel til at sikre en passende beskatning på udbyttemodtagerens niveau. Forskudsskatten korrigerer »blot« en ellers ubegrundet godtgørelse hos udbyttemodtageren, idet korrektionen sker hos udlodderen. Dermed betales en del af udbyttet (33,33%) ikke direkte til aktionærerne, men indirekte gennem statskassen til aktionærerne uden at blive beskattet (dvs. formindsket) af staten.

4. Foreløbig konklusion

63. Udlodderens forskudsskat, som kompenseres ved en godtgørelse af dennes udbyttemodtager, udgør materielt og ud fra en samlet betragtning af det franske system ikke nogen supplerende skattebelastning af udloddede udbytter og kan derfor hverken udgøre en tilsidesættelse af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5 eller 4.

D. Subsidiært: Fortolkning af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led

64. Kun såfremt Domstolen har en anden opfattelse og betragter forskudsskatten isoleret som en supplerende beskatning af de udbytter, som moderselskabet modtager i forbindelse med videreudlodningen til aktionærerne, opstår der subsidiært et spørgsmål om rækkevidden af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led.

65. I henhold hertil berører direktivet ikke anvendelsen af interne bestemmelser, der har til formål at ophæve eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytter (første alternativ), især bestemmelser om betaling af skattegodtgørelse til udbyttemodtagerne (andet alternativ). Det første alternativ er ikke relevant her, eftersom forskudsskatten – hvis det i modsætning til mit forslag betragtes isoleret – ikke har til formål at lempe eller ophæve en dobbeltbeskatning. Den forhindrer – som også en repræsentant for et af de sagsøgende selskaber har bekræftet – højst en dobbelt ikke-beskatning.

66. Imidlertid kan forskudsskatten muligvis vurderes som en bestemmelse, der vedrører betalingen af skattegodtgørelse til udbyttemodtagerne (andet alternativ). Dette forudsætter dog, at moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led, henviser til moder-/datterselskabsdirektivets artikel 4. De sagsøgende selskaber er af den opfattelse, at artikel 7, andet led, kun omfatter undtagelser fra forbuddet mod kildeskat i henhold til moder-/datterselskabsdirektivets artikel 5 og 6. Eftersom forskudsskatten ikke er en kildeskat, finder moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led, heller ikke anvendelse. Dette begrundes hovedsageligt med kravet om streng fortolkning af undtagelser [16] og det forhold, at dette direktivs artikel 7, stk. 1 [17], præciserer, hvad begrebet »kildeskat« ikke omfatter.

67. Denne restriktive fortolkning af rækkevidden af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led, overbeviser mig imidlertid ikke. For det første fremgår den ikke af ordlyden, og for det andet er den i strid med forarbejderne og ved en nøje betragtning også med Domstolens praksis.

[15] – Dom af 17.5.2017, X (C-68/15, EU:C:2017:379).

[16] – Jf. vedrørende moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led, dom af 24.6.2010, P. Ferrero og General Beverage Europe (C-338/08 og C-339/08, EU:C:2010:364, præmis 45), og af 25.9.2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, præmis 86).

[17] – Denne bestemmelse har følgende ordlyd: »[…] [U]dtrykket »kildeskat«, således som det anvendes i dette direktiv, […] omfatter [ikke] den forskudsbetaling eller forudbetaling af selskabsskat, der foretages til den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, i forbindelse med udlodning af udbytte til moderselskabet.«

68. Af ordlyden i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led, fremgår der ikke nogen begrænsning til kun at omfatte forbuddet mod kildeskat i dette direktivs artikel 5 og 6. Derimod tillader artikel 7, andet led, fravigelser fra hele direktivet, altså også fra artikel 4. Desuden omtaler det andet alternativ skattegodtgørelse, der – som i den foreliggende sag – ikke nødvendigvis har forbindelse med en indeholdelse af kildeskat. Der er ikke nogen indikation af, at netop artikel 4 i moder-/datterselskabsdirektivet ikke skulle være omfattet af artikel 7, andet led.

69. Efter min mening præciserer moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led, blot, at nationale beskatningssystemer, der forfølger direktivets formål med visse teknikker, som ud fra en isoleret betragtning eventuelt kan være problematiske, inden for rammerne af en samlet betragtning alligevel kan være lovlige. Sådanne undtagelser må »blot« ikke modarbejde moder-/datterselskabsdirektivets mening og formål [18].

70. Tilsvarende kan det udledes af Domstolens praksis, at moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led, ikke kun skal fortolkes med hensyn til forbuddet mod kildeskat i artikel 5 og 6. Sagen Océ van der Grinten [19] vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt dette direktivs artikel 7, andet led, også (!) omfatter forbuddet mod kildeskat. Domstolen konkluderede, at direktivets artikel 7, andet led, skal fortolkes således, at bestemmelsen også tillader en beskatning, selv om denne indeholdelse, i det omfang den påhviler udbytte, der udloddes af et datterselskab til moderselskabet, udgør en kildeskat i samme direktivs artikel 5, stk. 1's forstand [20]. Domstolen lægger altså til grund, at »også« forbuddet mod kildeskat i artikel 5 er omfattet af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led. En begrænsning af direktivets artikel 7, andet led, til »kun« at omfatte forbuddet mod kildeskat vil være i strid hermed.

71. Dette bekræftes af forarbejderne til moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led, som Frankrig har fremhævet i sin udtalelse. Undtagelsen skyldes et initiativ fra Det Forenede Kongerige på baggrund af særlige forhold i denne stats selskabsskattesystem. Som det fremgår af det afsluttende kompromisforslag af 12. juni 1989, havde formuleringen til formål at sikre, at en »précompte« og en »crédit d'impôt (avoir fiscale)« ikke blev berørt af direktivet [21]. Begge er elementer, som også fandtes i det allerede dengang gældende franske beskatningssystem. Den formulering, der blev foreslået i kompromiset, findes fortsat i dag i moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7.

72. En anvendelse af artikel 7, andet led, andet alternativ, kommer derfor i betragtning, selv om den foreliggende sag ikke vedrører en kildeskat. Der skal imidlertid være tale om en bestemmelse, der vedrører betaling af skattegodtgørelse til udbyttemodtagerne.

73. Selv om forskudsskatten – som de sagsøgende selskaber med rette har gjort gældende – her indtræffer på udlodderens niveau, består dens funktion (jf. punkt 58 ff. ovenfor) dog i en korrektion af en materielt ubegrundet godtgørelse af udbyttemodtageren. Som forklaret ovenfor har forskudsskatten tvingende forbindelse med beskatningen på udlodderens niveau (selskabsskat eller forskudsskat) og godtgørelsessystemet på udbyttemodtagerens niveau. I det franske system er det ene utænkeligt uden det andet.

[18] – I denne forstand vel også dom af 24.6.2010, P. Ferrero og General Beverage Europe (C-338/08 og C-339/08, EU:C:2010:364, præmis 46), og af 25.9.2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, præmis 102).

[19] – Dom af 25.9.2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495).

[20] – Dom af 25.9.2003, Océ Van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495, præmis 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.

74. Dermed *vedrører* forskudsskatten også betalingen af skattegodtgørelse til udbyttemodtageren. I henhold til ordlyden er denne bestemmelse i fransk lovgivning dermed omfattet af moder-/datterselskabsdirektivets artikel 7, andet led. Heri præciseres det, at moder-/datterselskabsdirektivet ikke berører en sådan korrektionsmekanisme.

75. Dette forudsætter imidlertid, at denne undtagelse ikke undergraver moder-/datterselskabsdirektivets mening og formål. Dette er i hvert fald ikke tilfældet, såfremt moderselskabet ved modtagelsen af udbytter af dets udenlandske datterselskab får en tilsvarende godtgørelse, som neutraliserer den forudgående selskabsskattebelastning af disse udbytter. For så vidt som denne godtgørelse kan modregnes med forskudsskatten ved en videreudlodning, idet forskudsskatten blot korrigerer en materielt ubegrundet godtgørelse af aktionæren, er dette uproblematisk: Også i dette tilfælde muliggør det franske system en skattemæssigt neutral udlodning af udbytter mellem selskaber, som er omfattet af anvendelsesområdet for moder-/datterselskabsdirektivet.

VI. Forslag til afgørelse

76. Derfor foreslår jeg Domstolen, at den besvarer det præjudicielle spørgsmål indgivet af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) således:

»Bestemmelserne i artikel 4 i Rådets direktiv 90/435/EF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, sammenholdt med artikel 7, andet led, heri, er ikke til hinder for en bestemmelse, der med henblik på en korrekt gennemførelse af en ordning, der har til formål at sikre en passende beskatning af aktionæren, indfører en mekanisme med indeholdelse i forbindelse med moderselskabets videreudlodning af udbytte for at neutralisere en tilsvarende godtgørelse af den næste udbyttemodtager (moderselskabets aktionær). Dette gælder også, hvis dette udbytte tidligere er blevet udloddet til moderselskabet af datterselskaber, der er hjemmehørende i en anden EU-medlemsstat. Derimod udgør en afvisning af at yde godtgørelsen til moderselskabet i denne situation i henhold til Domstolens praksis i sig selv en tilsidesættelse af de grundlæggende frihedsrettigheder.«