

Sag C-556/20

Anmodning om præjudiciel afgørelse

Dato for indlevering:

23. oktober 2020

Forelæggende ret:

Conseil d'État (Frankrig)

Afgørelse af:

23. oktober 2020

Sagsøgere:

Schneider Electric SA m.fl.

Sagsøgte:

Premier ministre

Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance

[Udelades]

Under henvisning til følgende retsforhandlinger:

[Udelades] [sagsøgerne] [udelades] har nedlagt følgende påstande ved Conseil d'Etat (øverste domstol i forvaltningsretlige sager):

1) de administrative forskrifter, der blev offentliggjort i basisdokumentationen den 1. november 1995, annulleres på grund af overskridelse af beføjelser [udelades]

2) de administrative forskrifter [udelades], der blev offentliggjort i bulletin officiel des impôts nr. 62 den 30. marts 2001 annulleres på grund af overskridelse af beføjelser

[Udelades]

De sagsøgende selskaber har hævdet, at de anfægtede forskrifter gentager de bestemmelser, hvormed indførtes forskudsskat af kapitalindkomst og indtægter af værdipapirer mv. i artikel 223e i code général des impôts (lov om skatter og

afgifter, herefter »CGI«), som er uforenelige med bestemmelserne i artikel 4 i direktiv 90/435/EF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for **[org. s. 2]** moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, når forskudsskatten af kapitalindkomst og indtægter af værdipapirer mv. har karakter af en skattemæssig foranstaltning fastsat af den medlemsstat, hvori moderselskabet er etableret, med henblik på skatteopkrævning i forbindelse med moderselskabets udlodning af udbytte, og hvis beskatningsgrundlag udgøres af de udloddede beløb, herunder beløb fra selskabets ikke-hjemmehørende datterselskaber.

[Udelades] Ministre de l'Economie, des Finances et de la Relance (ministeren for økonomi, finanser og genopretning) har nedlagt påstand om frifindelse [afvisning af sagen og manglende begrundelse].

[Udelades]

[Sagsøgerne har nedlagt påstand om, at der forelægges et prioriteret spørgsmål om forfatningsmæssighed, i det væsentlige om ligestillingsprincippet]

[Udelades]

[Udelades] **[org. s. 3]**

[Udelades]

[En af sagsøgerne] [udelades] har hævdet, at de anfægtede forskrifter gentager de bestemmelser, hvormed indføres forskudsskat af kapitalindkomst og indtægter af værdipapirer mv. i CGI's artikel 223e, som er uforenelige med:

- bestemmelserne i artikel 4 i direktiv 90/435/EF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, når forskudsskatten af kapitalindkomst og indtægter af værdipapirer mv. har karakter af en skattemæssig foranstaltning fastsat af den medlemsstat, hvori moderselskabet er etableret, med henblik på skatteopkrævning i forbindelse med moderselskabets udlodning af udbytte, og hvis beskatningsgrundlag udgøres af de udloddede beløb, herunder beløb fra selskabets ikke-hjemmehørende datterselskaber.

[Udelades]

[Udelades] **[org. s. 4]** [udelades]

under henvisning til:

[Udelades]

- traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde
- Rådets direktiv 90/435/EF af 23. juli 1990

- Domstolens dom af 12. februar 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82
- Domstolens dom af 15. september 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581; og af 4. oktober 2018, Kommissionen mod Frankrig (forskudsskat), C-416/17, EU:C:2018:811
- Domstolens dom af 17. maj 2017, X, C- 68/15, EU:C:2017:379; og AFEP m.fl., C-365/16, EU:C:2017:378

[udelades]

ud fra følgende betragtninger:

[Udelades] **[org. s. 5]** [udelades] [forening af de forskellige sager]

Om ministerens formalitetsindsigelse:

[Udelades]

[Udelades] [formalitetsindsigelsen imødekommes for en af sagsøgernes vedkommen, mens den forkastes for de øvrige sagsøgers vedkommende] **[Org. s. 6]**

Om fortolkningen af bestemmelserne i CGI's artikel 223e:

6. CGI's artikel 158a bestemmer i den udgave, der var gældende den 1. november 1995 såvel som den 21. marts 2001, at personer, som modtager udbytte fra franske selskaber, får heraf en indkomst bestående af de beløb, som modtages fra selskabet, og en skattegodtgørelse, som udgør en skattecredit hos Trésor (finansministeriet). CGI's artikel 216 bestemmer endvidere, at [n]ettofortjeneste 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, [...]«. Det fremgår endvidere af denne lovs artikel 223e, stk. 1, første afsnit, i den affattelse, der er anvendt i artikel 98 i finansloven for 1992 af 30. december 1991: »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 skattecreditten beregnet efter den fremgangsmåde, der er angivet i artikel 158a, stk. 1, og som er vedhæftet disse udlodninger. Forskudsskatten skal betales i forbindelse med udlodninger, som giver ret til skattecredit ifølge artikel 158a, uanset hvem der modtager udbytte.« Endelig fremgik følgende af denne lovs artikel 146, inden den blev ophævet ved artikel 93 i finansloven for 2004 af 30. december 2003: »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 skattecredit, som er knyttet til indtægter fra kapitalandelene [...], som er oppebåret inden for de seneste fem afsluttede regnskabsår«.

7. Domstolen fastslog i dom af 15. september 2011, Accor (C- 310/09, EU:C:2011:581), at »[a]rtikel 49 TEUF og 63 TEUF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, som har til formål at afskaffe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte som den i hovedsagen omhandlede, som tillader et moderselskab at modregne den skattegodtgørelse, som er tilknyttet udbytte udloddet af datterselskaber, hvis det hidrører fra et datterselskab i den pågældende medlemsstat, i den forskudsskat, som moderselskabet skal betale, når det til sine aktionærer videreudlodder dette udbytte, men som ikke giver en tilsvarende modregningsadgang, hvis udbyttet stammer fra et datterselskab, der er etableret i en anden medlemsstat, eftersom denne lovgivning i dette tilfælde ikke giver ret til en skattegodtgørelse i anledning af udbytte fra dette datterselskab«. Det følger heraf, at et selskab, der modtager udbytte, har ret til en skattegodtgørelse, som gør det muligt at sikre den samme skattemæssige behandling af udbytte udloddet af selskaber etableret i Frankrig, og udbytte udloddet af selskaber etableret i en anden EU-medlemsstat.
8. Følgende fremgår af artikel 4 i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater i den udgave, der var gældende pr. 1. november 1995 og pr. 21. marts 2001: *»1. Hvis et moderselskab som selskabsdeltager fra sit datterselskab modtager udbytte, der udloddes ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, kan den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, - enten undlade at beskatte dette udbytte/- eller beskatte det, men give selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte, og i givet fald det kildeskattebeløb, der i medfør af undtagelsesbestemmelserne i artikel 5 er opkrævet af den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, dog højst den tilsvarende nationale skat. / 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. [Org. s. 7] 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.«*
9. Disse bestemmelser tilsigter, således som de er blevet belyst i Domstolens praksis, navnlig i dom af 25. september 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), at undgå, at overskud, som et ikke-hjemmehørende datterselskab udlodder til moderselskabet, beskattes i første omgang hos datterselskabet i dets domicilstat og i anden omgang hos moderselskabet i dets domicilstat. I denne forbindelse overlader disse bestemmelser det til medlemsstaterne at vælge mellem to ordninger, nemlig en fritagelsesordning og en modregningsordning. Medlemsstaterne 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. Det fremgår ligeledes af denne bestemmelse, at hvis forvaltningsudgifterne i forbindelse med kapitalandelen i dette tilfælde fastsættes

til et fast beløb, kan et sådant beløb ikke overstige 5% af det udbytte, som datterselskabet udlodder.

10. Valget mellem fritagelsesordningen og modregningsordningen giver ikke nødvendigvis det samme resultat for det selskab, der modtager udbytte. Det fremgår af Domstolens praksis, navnlig dom af 12. februar 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), at en medlemsstat, som ved gennemførelsen af et direktiv har valgt at anvende en af de alternative ordninger, som er fastsat i direktivet, ikke kan påberåbe sig de virkninger eller begrænsninger, som gennemførelsen af den anden ordning ville have medført. CGI's artikel 145 og 216 har hvad angår den skattemæssige behandling af udbytte omfattet af moder-/datterselskabsdirektivets anvendelsesområde valgt en ordning med fritagelse heraf med undtagelse af beskatning af en andel af omkostninger og udgifter fastsat til 5% for de udgifter og omkostninger, som bæres af moderselskabet for dets kapitalandel i det datterselskab, der har udloddet dette overskud. Det pågældende overskud er derfor for 95%'s vedkommende fritaget for skat.
11. Det følger ligeledes af Domstolens praksis, navnlig dom af 17. maj 2017, X (C- 68/15, EU:C:2017:379) og AFEP m.fl. (C-365/16, EU:C:2017:378), at kildeskat i henhold til artikel 5 og 6 og artikel 7, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EF af 23. juli 1990 er en beskatning, hvis udløsende faktor er udbetalingen af udbytte eller enhver anden form for afkast af værdipapirer, når beregningsgrundlaget for denne skat er afkastet af disse, og når den skattepligtige er indehaveren af værdipapirerne. Parterne er enige om, at den forskudsskat, som kun ophavsmanden til en videreudlodning er underlagt, derfor ikke har karakter af en sådan kildeskat. Det følger derimod af de samme domme, at artikel 4 i Rådets direktiv 90/435/EF af 23. juli 1990, idet den bestemmer, at den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, *»undlade[r] at beskatte dette overskud«*, forbyder medlemsstaterne at beskatte det udbytte, som datterselskabet udlodder til moderselskabet, uden at sondre mellem, om den udløsende begivenhed for beskatningen af moderselskabet er modtagelsen af dette udbytte eller videreudlodningen af det. Det følger heraf, at den i CGI's artikel 223e omhandlede forskudsskat indgår i anvendelsesområdet for disse bestemmelser.
12. Den omstændighed, at den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, beskatter dette overskud hos det nævnte selskab ved videreudlodningen heraf, hvilket bevirker, at nævnte overskud pålignes skat med en sats, der faktisk overstiger det loft på 5%, der er fastsat i dette direktivs artikel 4, stk. 2, medfører en dobbeltbeskatning af nævnte selskab, som er forbudt ved nævnte direktiv. Domstolen har heraf i ovennævnte domme udledt, at **[org. s. 8]** bestemmelserne i artikel 4, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 2011/96/EU af 30. november 2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, skal fortolkes således, at de er til hinder *»for en skatteforanstaltning [...], der er fastsat af et moderselskabs medlemsstat, hvorefter der opkræves en skat i forbindelse med moderselskabets udlodning af udbytte, og hvis beskatningsgrundlag udgøres af størrelsen af det udloddede*

udbytte, herunder udbyttet hidrørende fra det pågældende selskabs ikke-hjemmehørende datterselskaber».

13. Følgende fremgår imidlertid af artikel 7, stk. 2, i Rådets direktiv 90/435/EF af 23. juli 1990: »[D]irektivet [...] 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 udbyttmodtagerne«. Det følger af disse bestemmelser, som Domstolen har belyst, navnlig i dom af 25. september 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), og af 24. juni 2010, P. Ferrero e C. og General Beverage Europe (C-338/08 og C-339/08, EU:C:2010:364), at en indeholdelse kun er omfattet af anvendelsesområdet for disse bestemmelser, dels hvis den er baseret på bestemmelser, der har til formål at ophæve eller lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte, dels hvis anvendelsen af den ikke kan udgøre en hindring for realiseringen af det formål, der forfølges med direktivet.
14. Forskudsskatten, således som den fremgik af CGI's artikel 223e, inden den blev ophævet ved finansloven for 2004 af 30. december 2003, skulle betales i tilfælde af udlodning af udbytte, der giver anledning til tildeling af skattegodtgørelsen, når dette udbytte ikke er blevet beskattet med selskabsskat efter den fælles sats. Denne indeholdelse udgør således et af elementerne i en mekanisme til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udloddede indtægter, hvorved det tilsigtes at forhindre, at begrundelsen for den skattegodtgørelse, som disse indtægter er omfattet af, udlignes af den skattebyrde, som det udloddende selskab har været underlagt i form af det overskud, der er blevet beskattet, og dermed at undgå, at tildelingen af denne skattegodtgørelse får en uønsket effekt for modtageren af det udloddede udbytte. Henset navnlig til retten til en skattegodtgørelse, der kan fratrækkes den forskudsskat, som ethvert selskab, der modtager udbytte på de betingelser og af de årsager, der er anført i præmis 7, modtager i et tidligere led, ser anvendelsen af denne forskudsskat ikke ud til at udgøre en hindring for realiseringen af det formål, der forfølges med direktivet.
15. Fortolkningen af de nationale bestemmelser og vurderingen af deres forenelighed med direktiv 90/435 afhænger af besvarelsen af spørgsmålet om, hvorvidt bestemmelserne i direktivets artikel 4, henset navnlig til dets artikel 7, stk. 2, udgør en hindring for en bestemmelse som CGI's artikel 223e, der med henblik på en korrekt gennemførelse af en ordning, der har til formål at ophæve den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte, indfører en indeholdelse i forbindelse med moderselskabets videreudlodning af udbytte, som er blevet udloddet af datterselskaber, der er hjemmehørende i en anden EU-medlemsstat.
16. Dette spørgsmål rejser en alvorlig vanskelighed vedrørende fortolkningen af EU-retten.

Om det prioriterede spørgsmål om forfatningsmæssighed: [Org. s. 9]

[Udelades]

[Udelades] [Der er ingen grund til at indbringe sagen for Conseil constitutionnel (forfatningsråd)].

Om de øvrige anbringender:

19. For det første indebærer det i præmis 15 fremsatte spørgsmål, som nævnt ovenfor, en alvorlig vanskelighed vedrørende fortolkningen af EU-retten, og Domstolen forelægges derfor i medfør af artikel 267 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde et præjudicielt spørgsmål.

[Udelades]

[Udelades] [**org. s. 10**] [udelades]

22. Det følger af det ovenstående, at afgørelsen af de nedlagte påstande udsættes, indtil Domstolen har taget stilling til dette præjudicielle spørgsmål.

[Udelades]

VEDTAGES FØLGENDE AFGØRELSE:

[Udelades]

Artikel 2: Følgende spørgsmål forelægges for Den Europæiske Unions Domstol: Er bestemmelserne i artikel 4 i direktiv 90/435/EF af 23. juli 1990, henset navnlig til direktivets artikel 7, stk. 2, 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?

[Udelades]

[Udelades] [**Org. s. 11**] [**Org. s. 12**]

[Udelades]

[Udelades]

[Udelades] [underskrifter]