

Mål C-556/20

Begäran om förhandsavgörande

Datum för ingivande:

23 oktober 2020

Domstol som begär förhandsavgörande:

Conseil d'État (Frankrike)

Datum för beslutet att begära förhandsavgörande:

23 oktober 2020

Klagande:

Schneider Electric SA m.fl.

Motpart:

Premier ministre

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

[utelämnas]

Med hänsyn till följande förfarande:

[utelämnas] [Klagandena] [utelämnas] yrkar att Conseil d'État ska

1) på grund av maktmissbruk upphäva de administrativa kommentarer som offentliggjordes i grunddokumentationen den 1 november 1995 [utelämnas],

2) på grund av maktmissbruk upphäva de administrativa kommentarer [utelämnas] som offentliggjordes i *Bulletin officiel des impôts* nr 62 den 30 mars 2001,

[utelämnas]

Klagandebolagen hävdar att de angripna kommentarerna upprepar de bestämmelser varigenom det infördes en förskottsskatt i artikel 223 *sexies* i code général des impôts (nedan kallad allmänna skattelagen), vilka i sig är oförenliga med bestämmelserna i artikel 4 i direktiv 90/435/EG av den 23 januari 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för [Orig. s. 2] moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, eftersom förskottsskatten har karaktär av en

skatteåtgärd som beslutats av ett moderbolags medlemsstat och som föreskriver att en skatt ska tas ut vid utdelningar från moderbolaget och underlaget för skatten utgörs av de belopp som utdelats, däribland de som härrör från bolagets dotterbolag utan hemvist i landet.

[utelämnas] [E]konomi- och finansministern, med ansvar för återhämtning, yrkar att ansökan ska avvisas [på grund av att den inte kan tas upp till prövning och saknar grund].

[utelämnas]

[Klagandena begär att det ska ställas en förtursfråga om grundlagsförenlighet i huvudsak rörande likhetsprincipen]

[utelämnas]

[utelämnas] [Orig. s. 3]

[utelämnas]

[En av klagandena] [utelämnas] hävdar att de angripna kommentarerna upprepar de bestämmelser varigenom det infördes en förskottsskatt i artikel 223 *sexies* i allmänna skattelagen, vilka i sig är oförenliga med

- bestämmelserna i artikel 4 i direktiv 90/435/EG av den 23 januari 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, eftersom förskottsskatten har karaktär av en skatteåtgärd som beslutats av ett moderbolags medlemsstat och som föreskriver att en skatt ska tas ut vid utdelningar från moderbolaget och underlaget för skatten utgörs av de belopp som utdelats, däribland de som härrör från bolagets dotterbolag utan hemvist i landet.

[utelämnas]

[utelämnas] [Orig. s. 4] [utelämnas]

Med hänsyn till följande:

[utelämnas]

- Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.
- Rådets direktiv 90/435/EG av den 23 januari 1990.
- Europeiska unionens domstols dom av den 12 februari 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82.

- Europeiska unionens domstols dom av den 15 september 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, och dom av den 4 oktober 2018, kommissionen/Frankrike (Förskottsskatt), C-416/17, EU:C:2018:811.
- Europeiska unionens domstols domar av den 17 maj 2017, X, C- 68/15, EU:C:2017:379, och AFEP m.fl., C-365/16, EU:C:2017:378.

[utelämnas]

Med beaktande av följande:

[utelämnas] [Orig. s. 5] [utelämnas] [förening av de olika målen]

De invändningar om rättegångshinder som ministern har framställt:

[utelämnas]

[utelämnas] [bifall av en invändning om rättegångshinder vad beträffar en klagande, avslag vad gäller de övriga klagande] [Orig. s. 6]

Tolkningen av artikel 223 sexies i allmänna skattelagen:

6. I den lydelse som var tillämplig både den 1 november 1995 och den 21 mars 2001, föreskrivs i artikel 158 bis i allmänna skattelagen att personer som erhåller utdelning från franska bolag uppbär inkomst i form av de belopp de uppbär från bolaget och en skattegottgörelse bestående av en fordran gentemot skattemyndigheten. I artikel 216 i samma lag föreskrivs även följande: ”*Den nettointäkt från innehav, som ger rätt till tillämpning av det skattesystem för moderbolag som avses i artikel 145, som ett moderbolag uppburit under räkenskapsåret får ... dras av från moderbolagets totala nettovinst.*” I artikel 223 sexies punkt 1 första stycket i samma lag, i dess lydelse enligt artikel 98 i loi du 30 décembre 1991 de finances pour 1992 (finanslag för år 1992 av den 30 december 1991) föreskrivs dessutom 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 och som är hänförlig till dessa utdelningar. Förskottsskatten ska erläggas oavsett vem som är utdelningsmottagare.” I artikel 146.2 i samma lag, innan den upphävdes genom artikel 93 i loi du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 (finanslag för år 2004 av den 30 december 2003), föreskrevs slutligen följande: ”När utdelning från ett moderbolag medför att förskottsskatt tas ut enligt artikel 223 sexies, ska förskottsskatten i förekommande fall minskas med ett belopp motsvarande den avräkning som är hänförlig till den avkastning på andelarna ... som uppburits under räkenskapsår vilka avslutats under de senaste fem åren.”
7. I dom av den 15 september 2011, Accor (C- 310/09, EU:C:2011:581), slog Europeiska unionens domstol fast följande: ”Artiklarna 49 ... och 63 [i fördraget

om Europeiska unionens funktionssätt] utgör hinder för en sådan lagstiftning som en medlemsstat ... har infört i syfte att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar och som innebär att ett moderbolag har rätt att från den förskottsskatt som det har att erlägga vid vidareutdelning till sina aktieägare av utdelning som det erhållit från sina dotterbolag, avräkna den skattegottgörelse som medges när nämnda utdelning lämnas av dotterbolag med hemvist i denna medlemsstat, men inte när den lämnas av ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat, eftersom denna lagstiftning inte i det senare fallet ger rätt till någon skattegottgörelse för den utdelning som det dotterbolaget lämnar.” Härav följer att det bolag som erhåller utdelning har rätt till en avräkning som gör det möjligt att säkerställa att utdelningar från bolag med hemvist i Frankrike och utdelningar från bolag med hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen behandlas lika skattemässigt.

8. I artikel 4 i rådets direktiv 90/435/EG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, i den lydelse som var gällande den 1 november 1995 och den 21 mars 2001, föreskrevs följande: *”1. Då ett moderbolag i denna sin egenskap tar emot utdelning från sitt dotterbolag, skall den stat där moderbolaget är hemmahörande, såvida inte dotterbolaget har trätt i likvidation, antingen / – avstå från att beskatta sådan utdelning, eller / – beskatta den men medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget liksom i förekommande fall den källskatt som i enlighet med undantagen i artikel 5 har tagits ut av den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande, dock högst intill beloppet för motsvarande inhemska skatt. / 2. Varje medlemsstat är dock 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. [Orig. s. 7] Om de förvaltningskostnader som avser innehavet i sådant fall fastställs schablonmässigt, får detta belopp inte överstiga 5 % av den vinst som utdelats av dotterbolaget ...”*
9. Dessa bestämmelser, såsom de har förtydligats i praxis från Europeiska unionens domstol, särskilt genom dom av den 25 september 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), syftar till att undvika att de vinster som delas ut till ett moderbolag med hemvist i landet av ett dotterbolag utan hemvist i landet först beskattas hos dotterbolaget i dess hemviststat och därefter hos moderbolaget i dess hemviststat. För det syftet ger dessa bestämmelser medlemsstaterna möjlighet att välja mellan två system, ett system med undantagande från skatt och ett system med avräkning. Medlemsstaterna behåller dock rätten att föreskriva att eventuella kostnader som avser innehavet och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras av från den skattepliktiga vinsten i moderbolaget. Det framgår även av denna bestämmelse att om de förvaltningskostnader som avser innehavet i sådant fall fastställs schablonmässigt, får detta belopp inte överstiga 5 procent av den vinst som utdelats av dotterbolaget.

10. Valet mellan ett system med undantagande från skatt och ett system med avräkning leder inte nödvändigtvis till samma resultat för det bolag som mottagit utdelning. Det följer av praxis från Europeiska unionens domstol, särskilt av dess dom av den 12 februari 2009, Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), att en medlemsstat som vid införlivandet av ett direktiv har valt ett av de två alternativa system som föreskrivs i direktivet inte kan åberopa de verkningar eller de begränsningar som skulle ha kunnat bli följden av att det andra systemet hade genomförts. I artiklarna 145 och 216 i allmänna skattelagen har det, vad beträffar den skattemässiga behandlingen av vinster som omfattas av tillämpningsområdet för moder- och dotterbolagsdirektivet, valts ett system med undantagande från skatt, med förbehåll för att en andel av kostnaderna beskattas, vilken schablonmässigt har fastställts till 5 procent, vilket motsvarar de kostnader som moderbolaget har haft och som är hänförliga till dess innehav i det dotterbolag som delat ut vinsterna. Vinsterna är således undantagna från skatt till 95 procent.
11. Det följer vidare av praxis från Europeiska unionens domstol, särskilt av dess domar av den 17 maj 2017, X (C- 68/15, EU:C:2017:379), och AFEP m.fl. (C-365/16, EU:C:2017:378), att enligt artiklarna 5, 6 och 7.1 i rådets direktiv 90/435/EG av den 23 januari 1990 utgör källskatt en skatt som påförs till följd av betalning av utdelning eller av varje annan inkomst från värdepapper, där underlaget för skatten utgörs av inkomsten från dessa värdepapper, och det är innehavaren av dessa värdepapper som är skattskyldig. Följaktligen, och såsom parterna har kommit överens om, har förskottsskatt, som endast den som gör en vidareutdelning är skyldig att betala, inte karaktären av en sådan källskatt. Det framgår däremot av samma domar att artikel 4 i rådets direktiv 90/435/EG av den 23 januari 1990, genom att föreskriva att den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande ska *”avstå från att beskatta sådan utdelning”*, förbjuder medlemsstaterna att beskatta moderbolaget för de vinster som har delats ut till det av dess dotterbolag, utan att göra någon åtskillnad beroende på om moderbolaget påförs skatt till följd av mottagandet av dessa vinster eller vidareutdelningen av dessa. Härav följer att förskottsskatten i artikel 223 *sexies* i allmänna skattelagen kan omfattas av tillämpningsområdet för dessa bestämmelser.
12. Om den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande beskattar dessa vinster hos moderbolaget när de vidareutdelas, vilket skulle få till följd att vinsterna omfattas av en skatt som de facto överstiger taket på 5 procent som föreskrivs i artikel 4.2 i direktivet, skulle det medföra dubbelbeskattning på moderbolagets nivå, vilket är förbudet i direktivet. EU-domstolen har därav dragit slutsatsen, i de ovannämnda domarna, att [Orig. s. 8] bestämmelserna i artikel 4.1 a i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, vilka återger lydelsen i bestämmelserna i artikel 4.1 första strecksatsen i rådets direktiv 90/435/EG av den 23 januari 1990, ska tolkas så, att de utgör hinder *”för en skatteåtgärd som föreskrivs av ett moderbolags medlemsstat ..., vilken föreskriver att en skatt ska tas ut när ett moderbolag lämnar utdelning och underlaget för skatten utgörs av storleken på den lämnade*

utdelningen, inbegripet den som härrör från dotterbolag som saknar hemvist i landet”.

13. I artikel 7.2 i rådets direktiv 90/435/EG av den 23 januari 1990 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.*” Det framgår av dessa bestämmelser, vilka har förtydligats i praxis från Europeiska unionens domstol, särskilt i dom av den 25 september 2003, Océ van der Grinten (C-58/01, EU:C:2003:495), och dom av den 24 juni 2010, P. Ferrero e C. och General Beverage Europe (C-338/08 och C-339/08, EU:C:2010:364), att en skatt omfattas av tillämpningsområdet för dessa bestämmelser endast om den härrör från bestämmelser som syftar till undanröjande eller lindring av den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelningar, och om påförandet av nämnda skatt inte utgör något hinder för det syfte som eftersträvas genom direktivet.
14. Förskottsskatten, såsom den följde av artikel 223 *sexies* i allmänna skattelagen, innan den avskaffades genom finanslagen för år 2004 av den 30 december 2003, ska betalas vid utdelning av vinster som ger upphov till beviljandet av en skattegottgörelse, när dessa vinster inte har påförts någon bolagsskatt med den skattesats som i allmänhet gäller. Denna skatt utgör således en av beståndsdelarna i en mekanism för att undanröja ekonomisk dubbelbeskattning av inkomster som delats ut, vilken syftar till att förhindra att den avräkning som åtföljer dessa inkomster inte är motiverad med hänsyn till det utdelande bolagets skattebörda i förhållande till de vinster på vilka dessa skatter har tagits ut och på så sätt undvika att beviljandet av denna avräkning utgör en så kallad windfall-effekt för mottagaren av utdelningarna. Med hänsyn bland annat till den rätt till avräkning från förskottsskatten som varje bolag som tar emot utdelningar på de villkor och av de skäl som angetts i punkt 7 åtnjuter i föregående led, tycks tillämpningen av denna förskottsskatt inte utgöra hinder för det syfte som eftersträvas genom direktivet.
15. Tolkningen av de nationella bestämmelserna och bedömningen av huruvida de är förenliga med direktivet av den 23 juli 1990 är avhängiga av svaret på frågan huruvida bestämmelserna i artikel 4 i direktivet, med beaktande av särskilt artikel 7.2 i direktivet, utgör hinder för en sådan bestämmelse som artikel 223 *sexies* i 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.
16. Denna fråga medför svåra problem vid tolkningen av unionsrätten.

Förtursfrågan om grundlagsförenlighet: [Orig. s. 9]

[utelämnas]

[utelämnas] [Det saknas anledning att hänskjuta frågan till Conseil constitutionnel (Författningsdomstolen)].

De övriga grunderna för talan:

19. Eftersom den fråga som anges i punkt 15 medför, såsom har angetts ovan, svåra problem vid tolkningen av unionsrätten, ska, för det första, en begäran om förhandsavgörande hänskjutas till Europeiska unionens domstol med tillämpning av artikel 267 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt

[utelämnas]

[utelämnas] [Orig. s. 10] [utelämnas]

22. Av det ovan anförda följer att målet ska vilandeförklaras vad gäller yrkandena i ansökningarna till dess att Europeiska unionens domstol har tagit ställning till tolkningsfrågan.

[utelämnas]

RÄTTEN BESLUTAR FÖLJANDE:

[utelämnas]

Artikel 2: Följande fråga ska hänskjutas till Europeiska unionens domstol: Utgör bestämmelserna i artikel 4 i direktiv 90/435/EG av den 23 juli 1990, med beaktande av särskilt artikel 7.2 i direktivet, hinder för en sådan bestämmelse som artikel 223 *sexies* i 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?

[utelämnas]

[utelämnas] [Orig. s. 11] [Orig. s. 12]

[utelämnas]

[utelämnas]

[utelämnas] [underskrifter]