



## Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

13. marts 2014\*

»Præjudiciel forelæggelse — artikel 63 TEUF — frie kapitalbevægelser — artikel 49 TEUF — etableringsfrihed — personindkomstskat — ordning med loft for direkte skat på grundlag af indtægt — bilateral beskatningsoverenskomst med henblik på at undgå dobbeltbeskatning — beskatning af udbytte, der udbetales af et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, og som allerede er undergivet kildebeskatning — manglende eller delvis medregning af skat betalt i denne anden medlemsstat i beregningen af skatteloftet — artikel 65 TEUF — restriktion — begrundelse«

I sag C-375/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af tribunal administratif de Grenoble (Frankrig) ved afgørelse af 26. juli 2012, indgået til Domstolen den 6. august 2012, i sagen:

**Margaretha Bouanich**

mod

**Directeur des services fiscaux de la Drôme**

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne E. Juhász, A. Rosas (refererende dommer), D. Šváby og C. Vajda

generaladvokat: M. Wathelet

justitssekretær: A. Calot Escobar

på grundlag af den skriftlige forhandling

efter at der er afgivet indlæg af:

- Margaretha Bouanich ved avocats A. Jouanjan og S. Fouquet-Chabert
- den franske regering ved D. Colas og J.-S. Pilczer, som befuldmægtigede
- Det Forenede Kongeriges regering ved J. Beeko, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Hill
- Europa-Kommissionen ved W. Roels og C. Soulay, som befuldmægtigede

\* Processprog: fransk.

— EFTA-Tilsynsmyndigheden ved X. Lewis, G. Mathisen og A. Steinarsdóttir, som befuldmægtigede, og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

### Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF, 63 TEUF og 65 TEUF.
- 2 Anmodningen er fremsat inden for rammerne af en tvist mellem Margaretha Bouanich og directeur des services fiscaux de la Drôme (direktøren for skattemyndighederne i Drôme, herefter »skattemyndigheden«) om sidstnævntes afgørelse, hvorefter den kildeskat, som Margaretha Bouanich har betalt i Sverige, ikke medregnes i det samlede skattebeløb, som tages i betragtning ved beregningen af en regel om skatteloftet i forhold til indtægten.

### Retsforskrifter

#### *Fransk ret*

- 3 I den affattelse, som fremgår af artikel 74 i lov nr. 2005-1719 af 30. december 2005 (JORF af 31.12.2005, s. 20597), der finder anvendelse på skat, som er betalt i 2006 af indkomst i 2005, bestemmer artikel 1 i code général des impôts (den almindelige skattelov, herefter »CGI«), at den direkte skat, der betales af en skattepligtig, ikke kunne overstige 60% af vedkommendes indkomst.
- 4 Artikel 11 i lov nr. 2007-1223 af 21. august 2007 om arbejde, beskæftigelse og købekraft (loi en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat) (JORF af 22.8.2007, s. 13945), der finder anvendelse på skat, som er betalt i 2007 og 2008 af indkomst i henholdsvis 2006 og 2007, ændrede CGI's artikel 1, således at den direkte skat, der betales af en skattepligtig, nu ikke kunne overstige 50% af vedkommendes indkomst.
- 5 Betingelserne for anvendelse af dette loft for direkte skat er defineret i CGI's artikel 1649-0 A og indeholder bl.a. en ret til nedslag af skat, der er opkrævet over den tærskel, der er fastsat i CGI's artikel 1 (herefter »skatteskjoldet«).
- 6 CGI's artikel 1649-0 A, stk. 1-5, som ændret ved lov nr. 2005-1719, der finder anvendelse på tilbagebetaling i 2007 på grundlag af indkomst i 2005, fastsatte:

»1. Retten til tilbagebetaling af den del af skatten, som overstiger den i artikel 1 omhandlede grænse, erhverves af den skattepligtige pr. 1. januar i det år, som følger efter det år, hvor den skyldige skat er betalt.

[...]

2. Under forudsætning af, at de ikke kan fradrages i en indkomstskattemæssig indkomstkategori, at de er betalt i Frankrig, og at de, vedrørende de i litra a) og b) omhandlede former for skat, er opgivet efter reglerne, kan følgende former for skat tages i betragtning ved bestemmelsen af retten til tilbagebetaling:

- a) indkomstskat

- b) formueskat
- c) ejendomsskat på bygninger og grunde, der anvendes som skatteyderens faste bopæl [...]
- d) bopælsafgift, der opkræves til fordel for de lokale myndigheder [...]

3. Den i stk. 2 omhandlede skat nedsættes med tilbagebetalinger af indkomstskat eller skattelettelser, som er opnået i det år, hvor denne skat er betalt.

[...]

4. Ved den indtægt, som skal tages i betragtning ved bestemmelsen af retten til tilbagebetaling, forstås den indtægt, som den skattepligtige har haft i året forud for det år, hvor skatten er betalt, bortset fra indtægt, som ikke pålægges indkomstskat i henhold til artikel 15, nr. II. Den omfatter:

- a) indtægt, som pålægges skat af indkomst efter fradrag af erhvervsmæssige udgifter [...]
- b) afkast, som er omfattet af en frigørende opkrævning
- c) indtægter, der i det løbende skatteår er fritaget for indkomstbeskatning i Frankrig eller i udlandet [...]

5. Den i stk. 4 omhandlede indtægt nedsættes med:

- a) fradrag for de kategorier af fremførte underskud, som er tilladt efter artikel 156-I
- b) beløbet af underholdsbidrag, der er fradrages ved anvendelse af artikel 156-II, stk. 2
- c) bidrag eller præmier, som fradrages ved anvendelse af artikel 163w.«

7 I den affattelse, som fremgår af lov nr. 2008-776 af 4. august 2008 om modernisering af økonomien (JORF af 5.8.2008, s. 12471), der finder anvendelse på retten til tilbagebetaling for 2008 og 2009 på grundlag af indkomst i henholdsvis 2006 og 2007, fastsatte CGI's artikel 1649-0 A, stk. 1-5:

»1. Retten til tilbagebetaling af den del af skatten, som overstiger den i artikel 1 omhandlede grænse, erhverves af den skattepligtige pr. 1. januar i det andet år efter det år, hvor denne har haft den i stk. 4 omhandlede indtægt.

[...]

2. Under forudsætning af, at de er betalt i Frankrig, og at de dels, vedrørende andre former for skat end de i litra e) og f) omhandlede, ikke kan fradrages i en indkomstskattemæssig indkomstkategori, dels, vedrørende de i litra a), b) og e) omhandlede former for skat, er opgivet efter reglerne, kan følgende former for skat tages i betragtning ved bestemmelsen af retten til tilbagebetaling:

- a) indkomstskat af den i stk. 4 omhandlede indtægt
- b) formueskat, som er opkrævet for det år, som følger efter det år, hvor den skattepligtige har haft den i stk. 4 omhandlede indtægt
- c) ejendomsskat [...]
- d) bopælsafgift [...]

- e) de bidrag og afgifter, der er fastsat i artikel [...] i code de la sécurité sociale [...]
- f) de bidrag og afgifter, der er fastsat i artikel [...] i code de la sécurité sociale [...]

3. Den i stk. 2 omhandlede skat nedsættes med tilbagebetalinger af indkomstskat, der modtages, eller skattelettelser, som opnås i det år, der følger efter det år, hvor den skattepligtige har haft den i stk. 4 omhandlede indtægt.

[...]

4. Ved den indtægt, som skal tages i betragtning ved bestemmelsen af retten til tilbagebetaling, forstås den indtægt, som den skattepligtige har haft, bortset fra naturalieindtægt, som i henhold til artikel 15, nr. II, ikke pålægges indkomstskat. Den omfatter:

- a) nettoindkomst, som pålægges indkomstskat [...]
- b) afkast, som er omfattet af en frigørende opkrævning
- c) indtægter, der i det løbende skatteår er fritaget for indkomstbeskatning i Frankrig eller i udlandet [...]

5. Den i stk. 4 omhandlede indtægt nedsættes med:

[...]

- d) skat, som svarer til de i stk. 2, litra a), e), og f), omhandlede former for skat, og som er betalt i udlandet.«

#### *Den fransk-svenske dobbeltbeskatningsoverenskomst*

- 8 Artikel 10, stk. 1 og 2, i overenskomsten mellem Den Franske Republik og Kongeriget Sverige til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelser for så vidt angår indkomst- og formueskatter, undertegnet i Stockholm den 27. november 1990 (herefter »den fransk-svenske overenskomst«), fastsætter:

»1. Udbytte, som udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.

2. Sådant udbytte kan imidlertid også beskattes i den kontraherende stat, hvori det selskab, der udbetaler udbyttet, er hjemmehørende, og i henhold til lovgivningen i denne stat, men hvis modtageren er den retmæssige ejer af udbyttet, må den således pålignede skat ikke overstige 15[%] af bruttobeløbet af udbyttet. [...]«

- 9 Overenskomstens artikel 23 bestemmer:

»Dobbeltbeskatning undgås på følgende måde:

1. Hvad Frankrig angår:

- a) Indtægter med kilde i Sverige, som kan beskattes, eller som kun kan beskattes i denne stat i overensstemmelse med konventionens bestemmelser, tages i betragtning ved opgørelsen af den franske skat, når modtageren er hjemmehørende i Frankrig, og indtægterne ikke er fritaget for

selskabsbeskatning i henhold til fransk ret. I så fald kan den svenske skat ikke trækkes fra i disse indtægter, men modtageren har ret til et skattefradrag i den franske skat. Dette skattefradrag svarer til:

[...]

- ii) vedrørende de i artikel 10, stk. 2, [...] omhandlede indtægter: det skattebeløb, som er betalt i Sverige i overensstemmelse med bestemmelserne i disse artikler. Denne godtgørelse kan dog ikke overstige beløbet for den franske skat, svarende til disse indtægter.

[...]«

- 10 Skatteskjoldsordningen blev afskaffet pr. 1. januar 2013 i medfør af artikel 30 i lov nr. 2011-900 af 29. juli 2011 om finansændringer for 2011 (JORF af 30.7.2011, s. 12969).

### **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

- 11 På tidspunktet for de i hovedsagen omhandlede omstændigheder var Margaretha Bouanich, der var skattemæssigt hjemmehørende i Frankrig, aktionær i Ratos AB, et børsnoteret selskab med hjemsted i Sverige.
- 12 Margaretha Bouanich har opgivet, at hun i 2005, 2006 og 2007 har modtaget kapitalafkast på bruttobeløb på henholdsvis 812 148 EUR, 3 303 998 EUR og 677 082 EUR. Ifølge forelæggelsesafgørelsen stammer disse indtægter primært fra udbytte udbetalt af Ratos AB.
- 13 I medfør af den fransk-svenske overenskomsts artikel 10 blev dette udbytte pålagt kildeskat i Sverige på 121 426 EUR i 2005, 692 296 EUR i 2006 og 119 130 EUR i 2007.
- 14 I overensstemmelse med den fransk-svenske overenskomsts artikel 23, stk. 1, medregnede den franske skattemyndighed ved beregningen af den indkomstskat, som Margaretha Bouanich skulle betale i Frankrig, udbyttet fra Sverige i beskatningsgrundlaget for 2005, 2006 og 2007.
- 15 Efter at have beregnet bruttoindkomstskattebeløbet under anvendelse af den progressive indkomstskatteskala fratrukket skattemyndigheden i medfør af den fransk-svenske overenskomsts artikel 23, stk. 1, litra a), nr. ii), i dette bruttobeløb et skattefradrag svarende til den tilbageholdte kildeskat, som Margaretha Bouanich var blevet pålagt i Sverige.
- 16 Efter denne fratrækning og forskellige andre skattefradrag skulle Margaretha Bouanich betale et nettoskattebeløb på 19 730 EUR for 2005 og 48 130 EUR for 2006. Hun skyldte ikke noget skat vedrørende 2007.
- 17 Margaretha Bouanich anmodede efterfølgende om at udnytte den ret til tilbagebetaling, der følger af anvendelsen af skatteskjoldet.
- 18 I sine anmodninger om tilbagebetaling af skat medregnede Margaretha Bouanich i den skat, der skulle tages i betragtning ved anvendelsen af skatteskjoldet, det skattefradragsbeløb, der svarede til den af hendes svenske udbytte indeholdte kildeskat. Skattemyndigheden forkastede dog denne beregningsmåde med den begrundelse, at der ikke var tale om skat, som var betalt i Frankrig.

- 19 Ved tre på hinanden følgende stævninger vedrørende beregningen af retten til tilbagebetaling i 2007, 2008 og 2009 i medfør af skatteskjoldet for henholdsvis 2005, 2006 og 2007 anlagde Margaretha Bouanich sag ved tribunal administratif de Grenoble for at opnå, at beløbet svarende til kildeskatten af det svenske udbytte, dvs. henholdsvis 121 426 EUR, 265 069 EUR og 59 565 EUR, blev medregnet i det samlede skattebeløb, som tages i betragtning ved beregningen af skatte loftet.
- 20 Ifølge Margaretha Bouanich forhindrede CGI's artikel 1 og 1649-0 A i den affattelse, som finder anvendelse på retten til tilbagebetaling i 2007 på grundlag af indtægt i 2005, skattemyndigheden i at medregne den samlede kildeskat, der er betalt i Sverige af denne indtægt, i beregningen af loftet. De samme bestemmelser, som ændret ved lov nr. 2008-776, og som finder anvendelse på retten til tilbagebetaling i 2008 og 2009, begrænser, idet de giver mulighed for at trække kildeskatten fra den indtægt, som tages i betragtning i forbindelse med retten til tilbagebetaling, i stedet for at indregne den i den samlede skat, som indgår i beregningen, den skattemæssige fordel, fordi resultatet kun svarer til halvdelen af, hvad det ville have været, hvis udbyttet var udbetalt af et selskab med hjemsted i Frankrig.
- 21 Margaretha Bouanich har for den forelæggende ret gjort gældende, at den franske lovgivning udgør en hindring for etableringsfriheden og den frie bevægelighed for kapital, der er garanteret ved EUF-traktaten.
- 22 På denne baggrund har tribunal administratif de Grenoble, efter at have forenet Margaretha Bouanichs tre stævninger, besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er artikel [49 TEUF, 63 TEUF og 65 TEUF] til hinder for en lovgivning som den, der er relevant i hovedsagen, der fastsætter, at når en person, som er hjemmehørende i en EU-medlemsstat og aktionær i et selskab, der er etableret i en anden EU-medlemsstat, modtager udbytte, som beskattes i begge stater, og dobbeltbeskatningen reguleres således, at der i bopælsstaten gives en skattegodtgørelse på et beløb svarende til den skat, der er betalt i den stat, hvor det udloddende selskab har hjemsted, tages der ved fastsættelsen af loftet for skatten på op til 60% eller 50% af indtægten i et givet år ikke højde for, eller kun delvis højde for, den skat, som er betalt i den anden stat?
- 2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, kan denne restriktion da begrundes i enten nødvendigheden af at bevare sammenhængen i skattesystemet eller i den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaten eller i andre tvingende almene hensyn?«

### **Om de præjudicielle spørgsmål**

- 23 Med spørgsmålene, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF, 63 TEUF og 65 TEUF er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter der i forbindelse med et loft for forskellige direkte skatter på en vis procentdel af den indkomst, der er modtaget i et år – når en person, som er hjemmehørende i denne medlemsstat og aktionær i et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, modtager udbytte, som beskattes i begge stater, og dobbeltbeskatningen reguleres således, at der i den stat, hvor personen er hjemmehørende, gives et skattefradrag på et beløb svarende til den skat, der er betalt i den stat, hvor det udloddende selskab har hjemsted – ikke tages højde for, eller kun delvis højde for, den skat, som er betalt i den stat, hvor det udloddende selskab har hjemsted.

*Om den omhandlede frihed*

- 24 Eftersom de præjudicielle spørgsmål er blevet stillet både i forhold til artikel 49 TEUF og artikel 63 TEUF og 65 TEUF, skal det fastslås, hvorvidt den nationale lovgivning henhører under etableringsfriheden, den frie bevægelighed for kapital eller begge disse friheder.
- 25 Margaretha Bouanich, den franske regering, Det Forenede Kongerige samt Europa-Kommissionen mener, at den frihed, som er omhandlet i tvisten i hovedsagen, er de frie kapitalbevægelser som fastsat i artikel 63 TEUF. For EFTA-Tilsynsmyndigheden henhører de anfægtede foranstaltninger under anvendelsesområdet for både artikel 49 TEUF og artikel 63 TEUF, for så vidt som den anfægtede nationale lovgivning finder anvendelse, uanset omfanget af den kapitalandel, der gav anledning til udbyttet, og uanset spørgsmålet om, hvorvidt kapitalandelen kan give en klar indflydelse på beslutningerne i selskabet og gør det muligt for aktionærerne at træffe afgørelse om selskabets drift. Deres anvendelse skal således undersøges sideløbende.
- 26 Det bemærkes herved, at den skattemæssige behandling af udbytte kan henhøre under artikel 49 TEUF om etableringsfriheden og artikel 63 TEUF om de frie kapitalbevægelser (jf. dom af 10.2.2011, forenede sager C-436/08 og C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, Sml. I, s. 305, præmis 33, af 13.11.2012, sag C-35/11, Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 89, og af 28.2.2013, sag C-168/11, Beker, præmis 23).
- 27 Hvad angår spørgsmålet, om en national lovgivning henhører under den ene eller anden bestemmelse om fri bevægelighed, følger det af fast retspraksis, at det er nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 90 og den deri nævnte retspraksis, samt Beker-dommen, præmis 24).
- 28 Det er herved allerede blevet fastslået, at en national lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitalinteresser, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under anvendelsesområdet for artikel 49 TEUF om etableringsfriheden (jf. dom af 25.10.2012, sag C-387/11, Kommissionen mod Belgien, præmis 34, samt dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 91 og den deri nævnte retspraksis, og Beker-dommen, præmis 25). Nationale bestemmelser, som finder anvendelse på kapitalandele erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, skal derimod alene vurderes på baggrund af de frie kapitalbevægelser (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, præmis 34, dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 92 og den deri nævnte retspraksis, samt Beker-dommen, præmis 26).
- 29 I det foreliggende tilfælde finder den i hovedsagen omhandlede lovgivning anvendelse, uanset størrelsen på de kapitalandele, der ejes i et selskab. Som den franske regering har anført, afhænger anvendelsen af denne lovgivning ikke af størrelsen af kapitalandelene i et ikke-hjemmehørende selskab, og den er ikke begrænset til situationer, hvor selskabsdeltageren kan udøve en klar indflydelse på beslutningerne i det pågældende selskab og træffe afgørelse om dets drift.
- 30 For så vidt som den nationale lovgivning vedrører udbytte, som hidrører fra en medlemsstat, gør formålet for nævnte lovgivning det således ikke muligt at fastslå, om lovgivningen overvejende henhører under artikel 49 TEUF eller 63 TEUF. Under sådanne omstændigheder tager Domstolen hensyn til de faktiske omstændigheder i det foreliggende tilfælde med henblik på at fastslå, om den situation, der er omhandlet i tvisten i hovedsagen, henhører under den ene eller den anden af de nævnte bestemmelser (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 93 og 94 og den deri nævnte retspraksis, samt Beker-dommen, præmis 27 og 28).

31 Imidlertid giver hverken forelæggelsesafgørelsen eller de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, nogen indikation i denne retning. Det må derfor antages, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede kan indvirke på såvel etableringsfriheden som de frie kapitalbevægelser og således skal undersøges både i forhold til artikel 63 TEUF og 65 TEUF og i forhold til artikel 49 TEUF.

*Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en restriktion for de frie kapitalbevægelser*

32 Ifølge Margaretha Bouanich, EFTA-Tilsynsmyndigheden og Kommissionen er skatteskjoldet til ugunst for indkomst i form af udbytte fra selskaber, der har hjemsted i en anden medlemsstat end Den Franske Republik (såkaldt »indgående« udbytte), i forhold til indkomst i form af udbytte fra selskaber, der har hjemsted i Frankrig.

33 Eftersom der ikke eller kun delvist tages højde for den kildeskat, som opkræves uden for Frankrig, i beregningen af den indkomstskat, som kan tilbagebetales til den skatteyder, der er omfattet af skatteskjoldet, skal det beløb, der svarer til den indgående kildeskat, afholdes endeligt af sidstnævnte, hvilket systematisk øger skattebyrden på indgående udbytte i forhold til den byrde, der hviler på udbytte fra franske kilder.

34 Denne ugunstige skattemæssige behandling af indgående udbytte betyder, at investeringer i selskaber med hjemsted i andre medlemsstater end i Den Franske Republik for fysiske personer, der er hjemmehørende i Frankrig, er mindre attraktive end investeringer i franske selskaber.

35 Den franske regering og Det Forenede Kongerige har derimod gjort gældende, at den franske lovgivning om skatteskjoldet ikke skaber en restriktion for de frie kapitalbevægelser, eftersom Den Franske Republik ikke har udøvet sin beskatningskompetence på diskriminerende måde.

36 Ifølge disse regeringer er Den Franske Republiks afslag på at medregne den kildeskat, der er betalt i Sverige i summen af de direkte skatter, som er betalt af en skatteyder, kun en ulempe, der skyldes, at Kongeriget Sverige og Den Franske Republik udøver deres beskatningskompetencer sideløbende med hinanden. De frie kapitalbevægelser pålægger ikke en medlemsstat at forhindre en juridisk dobbeltbeskatning af udbytte, der følger af en bilateral overenskomst, når de to medlemsstater, der deltager i overenskomsten, har ret til at beskatte den omhandlede indkomst. Under henvisning til dom af 14. november 2006, Kerckhaert og Morres (sag C-513/04, Sml. I, s. 10967), har Det Forenede Kongeriges regering anført, at en forskellig behandling, der skyldes en kombineret anvendelse af de to medlemsstaters lovlige udøvelse af deres beskatningskompetence, ikke udgør en restriktion for de grundlæggende friheder, forudsat at en sådan udøvelse ikke er diskriminerende.

37 I denne henseende bemærkes indledningsvis, at hovedsagen ikke vedrører undgåelse af dobbeltbeskatning, men den nationale skattebehandling i Frankrig af udbytte udloddet fra et selskab, der har hjemsted i Sverige, med henblik på anvendelsen af et skatteloft for de forskellige direkte skatter.

38 Denne sag vedrører således den forskellige behandling med hensyn til anvendelsen af skatteskjoldet mellem på den ene side en skatteyder, der er hjemmehørende i en af Unionens medlemsstater, og som har modtaget udbytte fra et selskab med hjemsted i denne medlemsstat, og på den anden side en skatteyder, der er hjemmehørende i samme medlemsstat, der er aktionær i et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, og som modtager udbytte, som beskattes i begge stater, idet dobbeltbeskatningen reguleres således, at der i bopælsstaten gives et skattefradrag på et beløb svarende til den skat, der er betalt i den stat, hvor det udloddende selskab har hjemsted.



- 39 Hovedsagen adskiller sig dermed fra den, der gav anledning til den ovennævnte Kerckhaert og Morres-dom. Den omhandlede nationale lovgivning i den sag, der gav anledning til sidstnævnte dom, foretog ikke en sontring mellem aktieudbytte fra selskaber med hjemsted på den omhandlede medlemsstats område og aktieudbytte fra selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, som havde været genstand for en skat, der er opkrævet som kildeskat i denne anden medlemsstat, da denne lovgivning ved opkrævning af indkomstskat anvendte samme procentsats for beskatning (jf. i denne retning Kerckhaert og Morres-dommen, præmis 17). Under sådanne omstændigheder fastslog Domstolen, at de ugunstige virkninger, som anvendelsen af en ordning for beskatning af overskud såsom den ordning, der var tvist om i den sag, der gav anledning til denne dom, kunne medføre, var en følge af, at to medlemsstater udøvede deres beskatningskompetence sideløbende med hinanden (jf. Kerckhaert og Morres-dommen, præmis 20).
- 40 Med henblik på besvarelsen af det første spørgsmål skal der foretages en sontring mellem indrømmelse af et skattefradrag som følge af den fransk-svenske overenskomst på den ene side og anvendelsen af det i hovedsagen omhandlede skatteskjold på den anden side, da de udgør to forskellige skattefordele.
- 41 I Frankrig følger indrømmelsen af et skattefradrag for kildeskat, der er opkrævet i Sverige, af den fransk-svenske overenskomst og indgår i den parallelle beskatning, som foretages af Sverige og Den Franske Republik, af kapitalindtægter fra Sverige. Den Franske Republik forbeholder sig retten til at beskatte indkomst fra Sverige og at give et skattefradrag for at begrænse eller endog at undgå dobbeltbeskatning.
- 42 En ordning såsom skatteskjoldet har derimod ingen forbindelse med sideløbende udøvelse af beskatningskompetencer og vedrører kun Den Franske Republiks beskatningskompetence. Denne skatteordning har til formål og til følge at mindske skattebyrden på indtægter, som denne medlemsstat har udøvet sin beskatningskompetence på.
- 43 Det følger af fast retspraksis, at foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF i egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter sådanne foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der kan afholde personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater (dom af 10.5.2012, forenede sager C-338/11 – C-347/11, Santander Asset Management SGIIC m.fl., præmis 15 og den deri nævnte retspraksis).
- 44 Det skal derfor undersøges, om den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning på grund af den forskellige behandling, som den indfører, mellem skatteydere, som modtager udbytte fra et selskab med hjemsted i Frankrig, og skatteydere, som modtager udbytte fra et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, er diskriminerende og vil kunne afholde de sidste fra at udøve deres ret til frie kapitalbevægelser.
- 45 I henhold til fast retspraksis kan forskelsbehandling på beskatningsområdet kun bestå i, at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer (jf. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 30, af 22.3.2007, sag C-383/05, Talotta, Sml. I, s. 2555, præmis 18, og af 18.7.2007, sag C-182/06, Lakebrink og Peters-Lakebrink, præmis 27). En forskellig behandling af to kategorier af skattepligtige kan derfor anses for forskelsbehandling som omhandlet i traktaten, når de to kategorier af skattepligtige befinder sig i situationer, der er sammenlignelige med hensyn til de omhandlede skatteregler (dom af 1.12.2011, sag C-253/09, Kommissionen mod Ungarn, Sml. I, s. 12391, præmis 51).

- 46 Det skal således undersøges, om den forskellige behandling mellem en aktionær, der er skattepligtig i Frankrig, som modtager indkomst fra et selskab med hjemsted i denne medlemsstat, og en anden aktionær, der på samme måde er skattepligtig i Frankrig, men som modtager indkomst fra et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, i den foreliggende sag Sverige, omhandler situationer, der er objektivt sammenlignelige.
- 47 Som EFTA-Tilsynsmyndigheden og Kommissionen har anført, placerer den omstændighed, at Den Franske Republik dels beskatter det indgående udbytte, som Margaretha Bouanich har modtaget, på grundlag af artikel 10, stk. 1, og artikel 23 i den fransk-svenske overenskomst og medregner dette udbytte i Margaretha Bouanichs beskatningsgrundlag i Frankrig for beregningen af hendes indkomstskat, dels tager hensyn til dette udbytte i forhold til anvendelsen af skatteloftet i CGI's artikel 1 og 1649-0 A, denne skatteyder i samme situation som en skatteyder, der modtager udbytte fra et selskab med hjemsted i Frankrig.
- 48 Personer, der modtager udbytte fra et selskab med hjemsted i Frankrig, og personer, der modtager udbytte fra et selskab med hjemsted i Sverige, befinder sig for så vidt angår deres skattemæssige forpligtelser i objektivt sammenlignelige situationer.
- 49 Hvad angår udbytte, som en aktionær, der er hjemmehørende i Frankrig, modtager fra et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, såsom Kongeriget Sverige, og som er genstand for kildeskat i denne anden stat, som medregnes i beskatningsgrundlaget i Frankrig, skyldes den forskellige behandling i anvendelsen af skatteskjoldet, at beregningen af retten til tilbagebetaling af det beløb i direkte skatter, der overstiger skatteloftet, ikke tager hensyn til den kildeskat, som opkræves i Sverige. Denne manglende hensyntagen er fuldstændig inden for rammerne af skatteskjoldet i den version, som fandt anvendelse for 2007 med hensyn til indkomst i 2005, og kun delvist inden for rammerne af denne ordning, som ændret ved lov nr. 2008-776, som finder anvendelse for 2008 og 2009 med hensyn til indkomst i 2006 og 2007.
- 50 Som det fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, fastsættes retten til tilbagebetaling af det skattebeløb, som overstiger den tærskel, der er fastsat i CGI's artikel 1, ved, at der opstilles en brøk, som i tælleren har summen af de direkte skatter, som er blevet pålagt skatteyderen, og i nævneren har summen af indkomst, som denne skatteyder har haft i året forud for det år, hvor skatten er betalt.
- 51 Hvad angår det skatteskjold, der fandt anvendelse i 2007, er der i hovedsagen ved fastsættelsen af loftet for direkte skatter på 60% af Margaretha Bouanichs indtægter i 2005 slet ikke taget højde for den skat, som hun havde betalt i Sverige. For det første indeholdt de direkte skatter, som der er taget højde for, ikke det skattefradrag, som svarede til den kildeskat, der var opkrævet i Kongeriget Sverige. For det andet indeholdt den indkomst, som der er taget højde for, bruttobeløbet af det udbytte, som Margaretha Bouanich havde modtaget, inklusiv dette kildeskattebeløb.
- 52 Denne dobbeltmanøvre medfører, at nævneren mindskes, og tælleren øges, i den brøk, der skal opstilles mellem de direkte skatter og indkomsten med henblik på anvendelsen af skatteskjoldet, hvilket således mindsker, for ikke at sige annullerer, det beløb i direkte skatter, der overstiger loftet på 60% for skatteydere, der er hjemmehørende i Frankrig, og som, i lighed med Margaretha Bouanich, modtager udbytte fra en udenlandsk kilde.
- 53 Som Kommissionen har fremført, har ordningen med skatteloftet, som den resulterer af lov nr. 2008-776, der har fundet anvendelse siden 2008 på indkomst modtaget i løbet af 2006, ophævet restriktionen for de frie kapitalbevægelser, for så vidt som denne vedrørte indkomst, som der blev taget højde for i beregningen af loftet. Herefter er der således kun blevet taget højde for nettoudbyttet i den skattepligtige indkomst, der står i nævneren i den brøk, der opstilles med henblik på beregningen

af skatteskjoldet, uanset hvor udbyttet stammer fra. Den i Sverige opkrævede kildeskat tages der derimod stadig ikke højde for i summen af skatter, der står i tælleren i denne brøk og giver ret til tilbagebetaling af skat i medfør af CGI's artikel 1 og 1649-0 A.

- 54 Den omstændighed, at den skat, der er betalt i Sverige, ikke medregnes i den skat, som der tages højde for ved anvendelsen af skatteskjoldet, er en skattemæssige ugunstig behandling for skatteydere såsom Margaretha Bouanich, der er hjemmehørende i Frankrig og modtager udbytte fra selskaber med hjemsted i Sverige.
- 55 Under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende vil en sådan ugunstig skattemæssig behandling kunne afholde skattepligtige fysiske personer, der er fuldt indkomstskattepligtige i Frankrig, fra at investere deres kapital i selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat. For så vidt som betingelserne for anvendelse af skatteskjoldet med hensyn til franske skatteydere, der har investeret deres kapital i en anden medlemsstat, er mere restriktive end dem, der finder anvendelse på en national situation, vil denne samme omstændighed ligeledes kunne skabe en restriktiv følge i forhold til selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat end i Den Franske Republik, da de over for dem udgør en hindring for, at de kan rejse kapital i Frankrig.
- 56 På denne baggrund skal det konstateres, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede på grund af den forskellige behandling, som den indfører, mellem hjemmehørende skatteydere, i forhold til, om de modtager udbytte fra et selskab med hjemsted på det nationale område eller fra et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt i følge artikel 63 TEUF.

*Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en restriktion for etableringsfriheden*

- 57 Artikel 49 TEUF påbyder ophævelse af restriktioner for etableringsfriheden. Selv om traktatens bestemmelser om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, er de samtidig til hinder for, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (jf. dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 31, og af 29.11.2011, sag C-371/10, National Grid Indus, Sml. I, s. 12273, præmis 35).
- 58 Det følger ligeledes af fast retspraksis, at alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv, skal betragtes som restriktioner for denne frihed (jf. dom af 6.9.2012, sag C-380/11, DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., præmis 33).
- 59 En forskellig skattemæssig behandling af udbytte modtaget af skatteydere, der er hjemmehørende i en medlemsstat, på grundlag af, hvor det udloddende selskab har hjemsted, som det følger af den i hovedsagen omhandlede lovgivning og er anført i præmis 49, 51 og 52 i nærværende dom, vil kunne udgøre en restriktion for etableringsfriheden, som i princippet er forbudt ifølge artikel 49 TEUF, for så vidt som den gør det mindre attraktivt for medlemsstatens statsborgere at etablere sig i en anden medlemsstat.
- 60 Det følger heraf, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede ligeledes udgør en restriktion, der i princippet er forbudt ifølge artikel 49 TEUF.

*Om der foreligger en begrundelse*

- 61 I henhold til artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF griber bestemmelserne i artikel 63 ikke ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, der sonder imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret.
- 62 Det skal dog bemærkes, at den i artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF fastsatte undtagelse, der fortolkes indskrænkende, selv er begrænset af artikel 65, stk. 3, TEUF, som bestemmer, at de nationale bestemmelser, der er omhandlet i denne artikels stk. 1, »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 63 [TEUF]« (jf. dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 28, og af 20.5.2008, sag C-194/06, Orange European Smallcap Fund, Sml. I, s. 3747, præmis 58).
- 63 Der må derfor sondres mellem den forskellige behandling, som er tilladt i medfør af artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, og den forskelsbehandling, som er forbudt ved samme artikels stk. 3. Det fremgår af retspraksis, at det, for at en national skattelovgivning, hvorved der foretages en sondring mellem skatteydere med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret, kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, er nødvendigt, at den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller kan begrundes i et tvingende alment hensyn (jf. i denne retning dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 43, Manninen-dommen, præmis 29, og dommen i sagen Orange European Smallcap Fund, præmis 59).
- 64 Som det allerede er blevet fastslået i nærværende doms præmis 47 og 48, omhandler den forskellige skattemæssige behandling i henhold til den i hovedsagen omhandlede franske lovgivning af udbytte fra selskaber med hjemsted i andre medlemsstater situationer, der i øvrigt er objektivt sammenlignelige.
- 65 Under disse omstændigheder kan en restriktion for de frie kapitalbevægelser eller for etableringsfriheden som den, der følger af den i hovedsagen omhandlede lovgivning, kun tillades, hvis den er begrundet i et tvingende alment hensyn. Hvis dette er tilfældet, kræves det desuden, at den er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. National Grid Indus-dommen, præmis 42, dom af 1.12.2011, sag C-250/08, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 12341, præmis 51, og, i denne retning, dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 54 og 55).
- 66 Det skal således undersøges, om den i hovedsagen omhandlede restriktion kan være begrundet i tvingende almene hensyn, som de forskellige regeringer, der har fremsat bemærkninger for Domstolen, har påberåbt sig, med hensyn til nødvendigheden af at bevare sammenhængen i det franske skattesystem og af at sikre den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem Den Franske Republik og Kongeriget Sverige.

*Om nødvendigheden af at bevare sammenhængen i skattesystemet*

- 67 Ifølge den franske regering har skatteskjoldet til formål at undgå, at de direkte skatter antager en konfiskatorisk karakter eller lader en alt for stor byrde hvile på en kategori af skattepligtige personer i forhold til deres bidragsevne. Med hensyn til dette formål foreligger der en direkte sammenhæng mellem på den ene side den indrømmede skattefordel, dvs. den tilbagebetaling til skatteyderen af den del af den skat, der er betalt i Frankrig, som overstiger den i CGI's artikel 1 fastsatte tærskel, og på den anden side udligningen af denne fordel ved de direkte skatter, som skatteyderen har betalt i Frankrig.

- 68 Ifølge samme regering foreligger der derimod ingen sammenhæng mellem den skat, der er betalt i udlandet, og den franske stats tilbagebetaling af denne skat.
- 69 I denne henseende bemærkes, at Domstolen ganske vist allerede har fastslået, at nødvendigheden af at bevare sammenhængen i skattesystemet kan begrunde en bestemmelse, der begrænser de grundlæggende friheder (jf. dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis). Det fremgår imidlertid af fast retspraksis, at det, for at et anbringende, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, dog skal være godtgjort, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. *Manninen*-dommen, præmis 42, og dommen i sagen *Santander Asset Management SGIIC m.fl.*, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis), idet den direkte karakter af denne sammenhæng skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning (jf. i denne retning dom af 27.11.2008, sag C-418/27, *Papillon*, Sml. I, s. 8947, præmis 44, og af 18.6.2009, sag C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Sml. I, s. 5145, præmis 72, samt dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 58).
- 70 Som Kommissionen har anført, er det med hensyn til undersøgelsen af eventuelle begrundelser for den i hovedsagen omhandlede lovgivning vigtigt at sondre mellem indrømmelse af det skattefradrag, der følger af den fransk-svenske overenskomst på den ene side, og indrømmelsen af en ret til tilbagebetaling af skat på grundlag af skatteskjoldet på den anden side.
- 71 Hvad angår det skattefradrag, der følger af den fransk-svenske overenskomst, foreligger der en direkte sammenhæng mellem den indrømmede skattefordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt opkrævning, nemlig den opkrævning af kildeskat, som Kongeriget Sverige foretager for svensk kapitalindkomst.
- 72 Hvad derimod angår skatteskjoldet foreligger der ikke en sammenhæng mellem den skattefordel, som den tilbagebetaling af skat, som denne ordning vil kunne medføre for skatteyderen, repræsenterer, og udligningen af denne fordel ved en bestemt opkrævning.
- 73 Den skattefordel, der tildeles som følge af skatteskjoldet, kompenseres således ikke af nogen opkrævning, for så vidt som denne skatteordning kun har til formål og til følge at mindske skattebyrden på indtægter, som Den Franske Republik har udøvet sin beskatningskompetence på.
- 74 Som EFTA-Tilsynsmyndigheden har anført, afhænger det skattebeløb, der tilbagebetales som følge af skatteskjoldet, af det samlede beløb i direkte skatter, der er betalt af skatteyderen, og af spørgsmålet om, hvorvidt dette beløb overstiger den i CGI fastsatte tærskel. Den i hovedsagen omhandlede skattefordel ydes ikke svarende til en vis opkrævet skat, men kun hvis det beløb, der er betalt i forhold til alle de omhandlede skatter, overstiger en vis procentdel af skatteyderens årlige indkomst. Det følger heraf, at der ikke kan fastslås en direkte sammenhæng mellem den omhandlede skattefordel og en bestemt skatteopkrævning.

Om nødvendigheden af at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne

- 75 Hvad angår nødvendigheden af at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne har den franske regering gjort gældende, at inden for rammerne af den fransk-svenske overenskomst giver hver af de to signatarstater afkald på en del af den skat, som de kunne opkræve, hvis de ikke havde indgået denne overenskomst. På den ene side accepterede Kongeriget Sverige at begrænse kildeskattesatsen for udbytte, der udloddes til en person, der er hjemmehørende i Frankrig, til 15%. På den anden side samtykkede Den Franske Republik i at undgå dobbeltbeskatning af denne indkomst ved et nedslag i den franske skat med et skattefradrag svarende til den svenske kildeskat.

- 76 Ifølge denne regering drager skatteskjoldet konsekvenserne af denne ordning i henhold til overenskomsten og af den ophævelse af dobbeltbeskatning, som Den Franske Republik har påtaget sig som den stat, hvor skatteyderen er hjemmehørende. Ved beregningen af den skat, som der vil kunne lægges et loft over, tages der derfor kun højde for det beløb i direkte skatter, der er betalt i Frankrig, efter nedslaget af det skattefradrag, der svarer til den kildeskat, der er betalt i Sverige.
- 77 Skatteskjoldet har i sagens natur til formål at begrænse udøvelsen af Den Franske Republiks beskatningskompetence ved at lægge et loft over det samlede beløb i direkte skatter, som en skatteyder i teorien vil skulle betale i denne medlemsstat, til en del (60% eller 50%) af den indkomst, som skatteyderen har. For så vidt som denne ordning kun omfatter nævnte medlemsstats kompetence, er det relevant kun at tage hensyn til den skat, der er betalt i Frankrig, ved beregningen af den tilbagebetaling, som skatteyderen skal få.
- 78 Den franske regering mener, at hensyntagen til skat, der er betalt i udlandet, ved denne beregning derimod ville forpligte den stat, hvor skatteyderen er hjemmehørende, til at bære byrden ved tilbagebetaling af en skat, som ikke har bidraget til dens skatteindtægter, men til skatteindtægterne for en anden medlemsstat, der handler som indkomstens kildestat.
- 79 I samme retning har Det Forenede Kongerige anført, at en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne indebærer retten for en medlemsstat til at udøve sin beskatningskompetence over for virksomhedsaktiviteter på statens eget område uden at skulle tage hensyn til en anden medlemsstats udøvelse af sin egen beskatningskompetence. Ifølge denne regering vil en forpligtelse for Den Franske Republik til med henblik på at fastlægge det i CGI's artikel 1 fastsatte skatte loft at føje en eventuel kildeskat, der er betalt i Sverige, til de samlede direkte skatter, som en skatteyder har betalt i Frankrig, kræve, at Den Franske Republik tager højde for Kongeriget Sveriges udøvelse af sin egen beskatningskompetence, og vil holde skatteyderen skadesløs for enhver kildeskat, der er betalt i Sverige.
- 80 En sådan argumentation kan imidlertid ikke tiltrædes.
- 81 En begrundelse i nødvendigheden af at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kan således bl.a. anerkendes, når den omhandlede skatteordning har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (jf. dom af 29.3.2007, sag C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Sml. I, s. 2647, præmis 42, af 18.7.2007, sag C-231/05, Oy AA, Sml. I, s. 6373, præmis 54, af 18.6.2009, sag C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, Sml. I, s. 5145, præmis 66, og af 20.10.2011, sag C-284/09, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 9879, præmis 77).
- 82 I den foreliggende sag er spørgsmålet om fordeling af beskatningskompetence mellem Den Franske Republik og Kongeriget Sverige reguleret i den fransk-svenske overenskomst, som fastsætter retten for hver af disse stater til at beskatte udbytte, der er erhvervet og opkrævet på deres område. På denne baggrund har Den Franske Republik bevaret retten til at beskatte svensk kapitalindkomst og accepteret at give et skattefradrag, der er beregnet på at mindske følgerne af denne dobbeltbeskatning til fordel for skatteydere, der er hjemmehørende i Frankrig. Denne medlemsstat har således frit accepteret fordelingen af beskatningskompetencen, som den fremgår af selve bestemmelserne i den fransk-svenske overenskomst.
- 83 Denne beskatningsfordelingsmekanisme, der er fastsat i den fransk-svenske overenskomst, kan imidlertid ikke begrunde den restriktion, der følger af anvendelsen af lovgivningen om skatteskjoldet.
- 84 Det bemærkes i den henseende, at selv om medlemsstaterne i henhold til fast retspraksis har frihed til i bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen, giver denne fordeling af beskatningskompetencen

dem ikke ret til at iværksætte foranstaltninger, der er i strid med de af traktaten sikrede former for fri bevægelighed. Med hensyn til udøvelsen af den beskatningskompetence, der er fordelt på denne måde inden for rammerne af bilaterale overenskomster til undgåelse af dobbeltbeskatning, er medlemsstaterne nemlig forpligtet til at overholde EU-reglerne (jf. i denne retning dom af 12.12.2002, sag C-385/00, de Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 93 og 94, af 19.1.2006, sag C-265/04, Bouanich, Sml. I, s. 923, præmis 49 og 50, og af 12.12.2013, sag C-303/12, Imfeld og Garcet, præmis 41 og 42).

- 85 Den tilbagebetaling af skat, der indrømmes i medfør af skatteskjoldet, er en skattefordel, der er fastsat i den franske lovgivning, og som begrænser skatteyderens skattebyrde ved at anvende en loftsordning, der sikrer tilbagebetaling af den betalte skat over en bestemt procentsats. En sådan skatteloftsordning berører ikke Den Franske Republiks mulighed for at beskatte virksomhed, der udøves på dens område, og hæmmer ikke i yderligere omfang denne medlemsstats mulighed for at beskatte indkomst, der er erhvervet i en anden medlemsstat.
- 86 Hvad angår betingelserne for anvendelse af denne skatteordning melder spørgsmålet om nogen form for fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne sig således ikke.
- 87 Under disse omstændigheder kan den restriktion for de frie kapitalbevægelser eller for etableringsfriheden, som udgøres af nationale bestemmelser som de i hovedsagen omhandlede, hverken begrundes i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem eller i nødvendigheden af at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.
- 88 De forelagte spørgsmål skal herefter besvares med, at artikel 49 TEUF, 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter der i forbindelse med et loft for forskellige direkte skatter på en vis procentdel af den indkomst, der er modtaget i et år – når en person, som er hjemmehørende i denne medlemsstat og aktionær i et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, modtager udbytte, som beskattes i begge stater, og dobbeltbeskatningen reguleres således, at der i den stat, hvor personen er hjemmehørende, gives et skattefradrag på et beløb svarende til den skat, der er betalt i den stat, hvor det udloddende selskab har hjemsted – ikke tages højde for, eller kun delvis højde for, den skat, som er betalt i den stat, hvor det udloddende selskab har hjemsted.

### Sagens omkostninger

- 89 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

**Artikel 49 TEUF, 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter der i forbindelse med et loft for forskellige direkte skatter på en vis procentdel af den indkomst, der er modtaget i et år – når en person, som er hjemmehørende i denne medlemsstat og aktionær i et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, modtager udbytte, som beskattes i begge stater, og dobbeltbeskatningen reguleres således, at der i den stat, hvor personen er hjemmehørende, gives et skattefradrag på et beløb svarende til den skat, der er betalt i den stat, hvor det udloddende selskab har hjemsted – ikke tages højde for, eller kun delvis højde for, den skat, som er betalt i den stat, hvor det udloddende selskab har hjemsted.**

Underskrifter