

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 14 december 2006 *

I mål C-170/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Conseil d'État (Frankrike), genom beslut av den 15 december 2004 som inkom till domstolen den 8 februari 2005, i målet

Denkavit Internationaal BV,

Denkavit France SARL

mot

Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna K. Lenaerts (referent), E. Juhász, K. Schiemann och E. Levits,

* Rättegångsspråk: franska.

generaladvokat: L.A. Geelhoed,
justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc-Sławiczek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 januari 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Denkavit Internationaal BV och Denkavit France SARL, genom B. Soubeille, avocat,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues, J.C. Gracia och C. Jurgensen, samtliga i egenskap av ombud,
- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och D.J.M. de Grave, båda i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom C. White, i egenskap av ombud, biträdd av J. Stratford, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom J.-P. Keppenne och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

— EFTA:s övervakningsmyndighet, genom P. Bjørgan och N. Fenger, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 27 april 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande rör tolkningen av artikel 43 EG med hänsyn till den franska lagstiftning i vilken det vid tiden för omständigheterna i målet föreskrevs att källskatt skulle innehållas på utdelning som ett i landet hemmahörande dotterbolag lämnade till ett i landet ej hemmahörande moderbolag, medan utdelning som ett i landet hemmahörande dotterbolag lämnade till ett i landet hemmahörande moderbolag var i stort sett undantagen från skatteplikt avseende bolagsskatt.

- 2 Begäran har framställts i ett mål vid Conseil d'État som rör beskattningen av utdelning som i Frankrike hemmahörande Denkavit France SARL (nedan kallat Denkavit France) och Agro Finances SARL (nedan kallat Agro Finances) lämnat till sitt moderbolag Denkavit Internationaal BV (nedan kallat Denkavit Internationaal), med hemvist i Nederländerna.

Tillämpliga bestämmelser

Den nationella lagstiftningen

- 3 Enligt artikel 119 bis.2 i Code général des impôts (nedan kallad CGI), i den lydelse av denna som gällde vid tiden för omständigheterna i målet, innehölls källskatt med 25 procent på utdelning som ett i landet hemmahörande bolag lämnade till en fysisk eller juridisk person som inte hade sitt skatterättsliga hemvist eller sitt säte i Frankrike. Lagen innehöll däremot inte några bestämmelser om innehållande av källskatt på utdelningar som i landet hemmahörande bolag lämnade till i landet hemmahörande aktieägare.

- 4 Med tillämpning av artiklarna 145 och 216 CGI kunde ett moderbolag med säte eller fast driftställe i Frankrike vid beskattningen av bolagsinkomst på vissa villkor åtnjuta ett nästintill fullständigt undantag från skatteplikt med avseende på utdelning som dess dotterbolag lämnade. Med undantag av en femprocentig del undantogs nämligen denna utdelning från moderbolagets skattepliktiga nettovinst och beskattades därmed inte hos detta. Nämnade femprocentiga del stannade i moderbolagets skattepliktiga nettovinst och beskattades efter gällande bolags-skattesats.

Det fransk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet

- 5 Enligt artikel 10.1 i avtalet mellan Republiken Frankrikes regering och Konungariket Nederländernas regering för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, undertecknat i Paris den 16 mars 1973 (nedan kallat det fransk-nederländska avtalet) får utdelning från bolag med hemvist i en avtalslutande stat till person med hemvist i den andra

avtalsslutande staten beskattas i denna andra stat. Enligt artikel 10.2 i detta avtal får emellertid utdelningen beskattas även i den avtalsslutande stat där bolaget som lämnar utdelningen har hemvist, om mottagaren av utdelningen är ett moderbolag som behärskar minst 25 procent av det utbetalande bolagets kapital. Skatten får då inte överstiga fem procent.

- 6 Enligt artikel 24 A.1 och 3 i det fransk-nederländska avtalet får Konungariket Nederländerna i sitt beskattningsunderlag ta med inkomst som i enlighet med avtalet får beskattas i Frankrike. När det gäller inkomst som enligt artikel 10.2 i nämnda avtal får beskattas i Frankrike medger nämnda Konungarrike en nedsättning för den skatt som tagits ut i Frankrike upp till ett belopp som motsvarar den nederländska skatt som belöper på denna inkomst.

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 7 Vid tiden för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen ägde Denkavit Internationaal 50 procent av kapitalet i Denkavit France och 99,9 procent av kapitalet i Agro Finances, som i sin tur ägde 50 procent av kapitalet i Denkavit France.
- 8 Under åren 1987–1989 lämnade Denkavit France och Agro Finances, vilka senare fusionerades, utdelning med 14 500 000 FRF till Denkavit Internationaal.

- 9 Med tillämpning av bestämmelserna i artikel 119 bis 2 CGI jämförda med bestämmelserna i artikel 10.2 i det fransk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet innehölls källskatt på utdelningen med fem procent av denna, eller med 725 000 FRF.
- 10 Till följd av en talan som väcktes vid Tribunal administratif i Nantes erhöll Denkavit Internationaal restitution av källskatten. Genom dom av den 13 mars 2001 upphävde dock Tribunal administratif d'appel i Nantes den dom som Tribunal administratif i Nantes hade meddelat och ålade Denkavit Internationaal att ånyo betala beloppet på 725 000 FRF.
- 11 Denkavit Internationaal och Denkavit France väckte kassationstalan mot sistnämnda dom vid Conseil d'État. De hävdade vid denna domstol bland annat att den ifrågavarande franska skattelagstiftningen strider mot artikel 43 EG.
- 12 Det innehållande av källskatt som föreskrivs i den franska lagstiftningen tillämpas inte på det i landet hemmahörande bolag som lämnar utdelning, utan på det i landet ej hemmahörande moderbolag som erhåller utdelningen. Ett i landet hemmahörande moderbolag kan däremot vid beskattningen av bolagsinkomst åtnjuta ett nästan fullständigt undantag från skatteplikt i fråga om den utdelning det erhåller från sina dotterbolag. Den hänskjutande domstolen frågar sig därför huruvida ett i landet hemmahörande moderbolag och ett i landet ej hemmahörande moderbolag med hänsyn till denna skillnad i den skattemässiga behandlingen befinner sig i objektiva jämförbara situationer när det gäller innehållande av källskatt på utdelning.
- 13 Enligt den hänskjutande domstolen är det också oklart vilken inverkan det fransk-nederländska avtalet har vid bedömningen av om källskatten är förenlig med etableringsfriheten.

- 14 För det första gäller att ett moderbolag med hemvist i Nederländerna som erhåller utdelning från ett bolag med hemvist i Frankrike i princip med stöd av artikel 24 i nämnda avtal kan räkna av den skatt som tagits ut i Frankrike från den skatt som skall erläggas i Nederländerna. Den hänskjutande domstolen önskar därför få veta om den källskatt som innehålls i enlighet med det fransk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet, vilket innehåller bestämmelser om högsta procentsats och om avräkning av denna källskatt vid beskattningen för den nederländska aktieägare som erhåller utdelning, kan anses utgöra ett sätt att fördela beskattningen av utdelning mellan Republiken Frankrike och Konungariket Nederländerna som inte inverkar på det nederländska moderbolagets samlade skattebörda och därför inte heller på det bolagets etableringsfrihet.
- 15 För det andra har den hänskjutande domstolen frågat sig huruvida det är nödvändigt att ta hänsyn till det faktum att det i Nederländerna hemmahörande bolaget bara kan få sådan avräkning om den skatt som det har att erlägga i Nederländerna överstiger den skattenedsättning som det kan kräva med stöd av artikel 24 i det fransk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet.
- 16 Conseil d'État har mot denna bakgrund funnit att lösningen på tvisten i det mål den har att avgöra fordrar en tolkning av gemenskapsrätten och har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:
- "1) Kan en bestämmelse som innebär att i Frankrike ej hemmahörande moderbolag beskattas för mottagen utdelning medan utdelningar till i Frankrike hemmahörande moderbolag inte beskattas, anses strida mot principen om etableringsfrihet?

- 2) Kan en sådan bestämmelse om innehållande av källskatt i sig ifrågasättas med stöd av principen om etableringsfrihet eller skall det, när det i ett dubbelbeskattningsavtal mellan Frankrike och en annan medlemsstat som medger sådan källbeskattning föreskrivs en möjlighet att från den skatt som skall betalas i den andra medlemsstaten avräkna den skatt som innehållits med stöd av den ifrågasatta bestämmelsen, tas hänsyn till detta avtal vid bedömningen av huruvida nämnda bestämmelse är förenlig med principen om etableringsfrihet?

- 3) För det fall domstolen skulle besvara den andra delfrågan i fråga 2 jakande, räcker förekomsten av det ovannämnda dubbelbeskattningsavtalet för att den ifrågasatta bestämmelsen endast skall anses vara en metod att fördela beskattningsunderlaget mellan de båda berörda staterna, som inte påverkar företagen, eller medför den omständigheten att ett i Frankrike ej hemmahörande moderbolag kan sakna möjlighet att erhålla en sådan avräkning som föreskrivs i dubbelbeskattningsavtalet, att nämnda bestämmelse skall anses strida mot principen om etableringsfrihet?"

Bedömningen av tolkningsfrågorna

- 17 Domstolen påpekar inledningsvis att tvisten i målet vid den nationella domstolen avser omständigheter som inträffade innan rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25) antogs. Svaren på tolkningsfrågorna kommer alltså uteslutande att baseras på relevanta bestämmelser i EG-fördraget.

Den första frågan

- 18 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 43 EG utgör hinder för att det i en nationell lagstiftning föreskrivs att utdelning som i landet hemmahörande dotterbolag lämnar till sina i landet ej hemmahörande moderbolag är skattepliktig medan utdelning till i landet hemmahörande moderbolag är nästintill helt undantagen från skatteplikt. Den första frågan skall alltså förstås så, att den även avser artikel 48 EG.
- 19 Domstolen erinrar inledningsvis om att även om frågor om direkta skatter tillhör medlemsstaternas behörighet skall dessa enligt fast rättspraxis inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 21, av den 16 april 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 19, och av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I-2107, punkt 28), och avstå från all diskriminering på grund av nationalitet (dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 16, av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, punkt 19, och av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., punkt 37).
- 20 Den etableringsfrihet som enligt artikel 43 EG tillerkänns gemenskapsmedborgare, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare, inbegriper i enlighet med artikel 48 EG en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller en agentur (se, bland annat, dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35, och domen i det ovannämnda målet Keller Holding, punkt 29).

- 21 Avvecklingen av inskränkningarna i etableringsfriheten omfattar även inskränkningar för medborgare från en medlemsstat vilka är etablerade i en annan medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag (dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 8, och domen i det ovannämnda målet Royal Bank of Scotland, punkt 22).
- 22 Domstolen påpekar att det, i fråga om bolag, är sätet i den mening som avses enligt artikel 48 EG som, liksom nationaliteten för fysiska personer, bestämmer anknytningen till en stats rättsordning (se domen i det ovannämnda målet Metallgesellschaft m.fl., punkt 42 och där angiven rättspraxis). Om det accepterades att den medlemsstat i vilken etablering skett fritt finge välja att tillämpa en annorlunda behandling uteslutande av det skälet att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat skulle detta innebära att innehållet i artikel 43 EG inte längre fick någon verkan (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 18, dom av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank, REG 1993, s. I-4017, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 14, s. I-275, domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 42, och dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 37). Syftet med etableringsfriheten är sålunda att säkerställa en nationell behandling i dotterbolagets värdmedlemsstat genom ett förbud mot all diskriminering, hur obetydlig den än må vara, som grundar sig på var ett bolag har valt att förlägga sitt säte (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkt 14, och Saint-Gobain ZN, punkt 35).
- 23 Domstolen har redan slagit fast att inom skatterätten kan hemvistet för de skattskyldiga utgöra en faktor som rättfärdigar nationella bestämmelser enligt vilka det görs en åtskillnad i behandlingen mellan i landet hemmahörande respektive i landet ej hemmahörande skattskyldiga personer (domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 37).

- 24 En skillnad i behandlingen mellan i landet hemmahörande respektive i landet ej hemmahörande skattskyldiga personer kan alltså inte som sådan klassificeras som en diskriminering i den mening som avses i fördraget (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Wielockx, punkt 19).
- 25 En skillnad i behandling mellan dessa båda kategorier av skattskyldiga personer kan emellertid klassificeras som diskriminering i den mening som avses i fördraget när det inte föreligger någon objektiv skillnad mellan situationerna som kan motivera en sådan åtskillnad (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkterna 36–38, och Royal Bank of Scotland, punkt 27).
- 26 I förevarande fall framgår det av den i målet vid den nationella domstolen ifrågasvarande nationella lagstiftningen att det oberoende av det fransk-nederländska avtalets inverkan görs en åtskillnad i den skattemässiga behandlingen av den utdelning som ett i landet hemmahörande dotterbolag lämnar till sitt moderbolag, beroende på om sistnämnda bolag har hemvist i landet eller ej.
- 27 Medan i landet hemmahörande bolag kan åtnjuta ett nästintill fullständigt undantag från skatteplikt för erhållen utdelning måste nämligen i landet ej hemmahörande moderbolag däremot betala skatt genom att källskatt innehålls med 25 procent på det utdelade beloppet.
- 28 Den utdelning som lämnas till i landet ej hemmahörande moderbolag blir följaktligen till skillnad från utdelning som ett i landet hemmahörande moderbolag lämnar, föremål för en kedjebeskattning med stöd av den franska skattelagstiftningen. Som generaladvokaten påpekade i punkterna 16–18 i sitt förslag till avgörande får nämligen först det i landet hemmahörande dotterbolag som lämnar utdelningen betala bolagsskatt på denna, och därefter innehålls en källskatt på utdelningen som belastar det i landet ej hemmahörande moderbolag som tar emot utdelningen.

- 29 En sådan skillnad i den skattemässiga behandlingen mellan moderbolagen som baseras på var de har sitt säte utgör en inskränkning av etableringsfriheten som i princip är förbjuden enligt artiklarna 43 EG och 48 EG.
- 30 Den ifrågasatt skattebestämmelsen leder nämligen till att det blir mindre lockande för bolag i andra medlemsstater att utöva etableringsfriheten, och dessa kan därmed komma att avhållas från att förvärva, bilda och bibehålla dotterbolag i en medlemsstat där en sådan bestämmelse föreskrivs (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2002 i mål C-324/00, Lankhorst-Hohorst, REG 2002, s. I-11779, punkt 32, och domen i det ovannämnda målet Keller Holding, punkt 35).
- 31 Den franska regeringen har emellertid gjort gällande att möjligheten att åtnjuta ett nästintill fullständigt undantag från skatteplikt för utdelningen även finns för i landet ej hemmahörande moderbolag som har ett fast driftställe i Frankrike. Med hänsyn till en sådan bestämmelse om innehållande av källskatt som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är dock situationen för i landet ej hemmahörande bolag som saknar fast driftställe i Frankrike inte jämförbar med situationen för i landet hemmahörande moderbolag eller i landet ej hemmahörande moderbolag som har ett fast driftställe i Frankrike.
- 32 Den franska regeringen har tillagt att ett undantag från skatteplikt för utdelning som i landet hemmahörande dotterbolag lämnar till i landet ej hemmahörande moderbolag utan fast driftställe i Frankrike innebär att de senare i enlighet med territorialitetsprincipen helt kan undgå skatt på dessa inkomster såväl i Frankrike som i Nederländerna, vilket skulle äventyra fördelningen av beskattningsbefogenheterna mellan Republiken Frankrike och Nederländerna.

33 Dessa argument kan inte godtas.

34 Det stämmer, när det gäller de bestämmelser som en medlemsstat föreskriver för att förhindra eller minska kedjebeskattning eller dubbelbeskattning av vinst som ett i landet hemmahörande bolag delar ut, att de i landet hemmahörande aktieägare som tar emot utdelningen inte nödvändigtvis befinner i en situation som är jämförbar med situationen för utdelningsmottagande aktieägare med hemvist i en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, REG 2006, s. I-11673, punkterna 57–65).

35 Dock gäller att från den tidpunkt då en medlemsstat ensidigt eller via avtal föreskriver att inte bara i landet hemmahörande aktieägare utan även i landet ej hemmahörande aktieägare skall erlagga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett i landet hemmahörande bolag, närmar sig situationen för dessa i landet ej hemmahörande aktieägare den situation som gäller för i landet hemmahörande sådana (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 68).

36 När det i förevarande fall gäller beskattningen i Frankrike av den utdelning som i landet hemmahörande dotterbolag lämnar, befinner sig de utdelningsmottagande moderbolagen i samma situation oavsett om de erhåller utdelningen i egenskap av i landet hemmahörande moderbolag eller i landet ej hemmahörande moderbolag med ett fast driftställe i Frankrike. Även för i landet ej hemmahörande moderbolag som saknar fast driftställe i Frankrike är situationen densamma. I samtliga dessa fall beskattar nämligen Republiken Frankrike den utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller.

- 37 Det måste i detta avseende beaktas att undantaget från skatteplikt för utdelning till i landet hemmahörande moderbolag är avsett att förhindra kedjebeskattning av de vinster i dotterbolagen som de lämnar till sina moderbolag i form av utdelning. Som generaladvokaten påpekade i punkt 22 i sitt förslag till avgörande gäller dock att eftersom Republiken Frankrike har valt att undanta sina i landet hemmahörande personer från en sådan beskattning måste den också utsträcka detta undantag till i landet ej hemmahörande personer i den mån en motsvarande skatt påförs dess i landet ej hemmahörande personer till följd av att Republiken Frankrike utövar sina beskattningsbefogenheter på sistnämnda personer (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 70).
- 38 Den mekanism med innehållande av källskatt som endast tillämpas på utdelning som i landet hemmahörande dotterbolag lämnar till i landet ej hemmahörande moderbolag som saknar fast driftställe i Frankrike kan i detta sammanhang inte motiveras av behovet att förhindra att bolag helt undgår beskattning av denna utdelning i såväl Frankrike som Nederländerna när inte heller de i landet hemmahörande moderbolagen därefter påförs någon skatt för utdelningen.
- 39 Genom att neka i landet ej hemmahörande moderbolag den förmånligare inhemska skattemässiga behandling som i landet hemmahörande moderbolag åtnjuter utgör den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen en diskriminerande åtgärd som är oförenlig med fördraget, när det däri föreskrivs att utdelning som i landet hemmahörande dotterbolag lämnar till nederländska moderbolag beskattas hårdare än utdelning som lämnas till moderbolag med hemvist i Frankrike.
- 40 Eftersom den franska regeringen inte har anfört några andra skäl för att motivera sin ståndpunkt finner domstolen att de nationella bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör diskriminerande åtgärder som baseras på huruvida moderbolaget har sitt säte i Frankrike eller någon annan medlemsstat, samt att dessa åtgärder strider mot artiklarna 43 EG och 48 EG.

- 41 Den första frågan skall alltså besvaras med att artiklarna 43 EG och 48 EG skall tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som med hänsyn till att utdelning till ett i landet ej hemmahörande moderbolag beskattas medan utdelning till i landet hemmahörande moderbolag nästan helt undantas från skatteplikt utgör en diskriminerande inskränkning av etableringsfriheten.

Den andra och den tredje tolkningsfrågan

- 42 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra och sin tredje fråga, vilka skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida svaret på den första frågan blir annorlunda om det i Nederländerna hemmahörande moderbolaget med stöd av det fransk-nederländska avtalet i princip kan räkna av den i Frankrike erlagda skatten från den skatt det har att betala i Nederländerna och när följaktligen innehållandet av källskatten helt enkelt följer av fördelningen av beskattningsbefogenheterna mellan de berörda medlemsstaterna, något som inte kan ifrågasättas med stöd av artiklarna 43 EG eller 48 EG, även om det i Nederländerna hemmahörande moderbolaget inte skulle kunna företa den avräkning som föreskrivs i nämnda dubbelbeskattningsavtal.
- 43 Domstolen konstaterar i detta avseende för det första att medlemsstaterna i avsaknad av harmoniserande gemenskapsåtgärder eller avtal som slutits mellan samtliga medlemsstater i enlighet med artikel 293 andra strecksatsen EG fortfarande är behöriga att själva fastställa kriterierna för beskattning av inkomst och förmögenhet i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, i förekommande fall genom avtalsslutande. Medlemsstaterna står i detta avseende fria att genom bilaterala avtal om undvikande av dubbelbeskattning fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsbefogenheterna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Saint-Gobain ZN, punkt 57, och dom av den 19 januari 2006 i mål C-265/04, Bouanich, REG 2006, s. I-923, punkt 49).

- 44 Icke desto mindre gäller i fråga om utövandet av de sålunda fördelade beskattningsbefogenheterna att medlemsstaterna inte får underlåta att iakttä gemen-skapsbestämmelserna med hänsyn till den princip som det erinrats om i punkt 19 i förevarande dom (domen i det ovannämnda målet Saint-Gobain ZN, punkt 58). Denna fördelning av beskattningsbefogenheterna innebär i synnerhet att medlemsstaterna inte får införa en diskriminering som strider mot gemen-skapsbestämmelserna (domen i det ovannämnda målet Bouanich, punkt 50).
- 45 Eftersom de skattemässiga lösningar som i förevarande fall följer av det fransk-nederländska avtalet utgör en del av den rättsliga ram som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen och då den hänskjutande domstolen har beskrivit dessa lösningar på detta sätt, får domstolen inte bortse från dem när den ger en för den nationella domstolen tillämplig tolkning av gemenskapsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 21, samt domarna i de ovannämnda målen Bouanich, punkt 51, och Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 71).
- 46 Domstolen erinrar när det gäller den skattemässiga behandling som följer av det fransk-nederländska avtalet om att ett i landet ej hemmahörande bolag, såsom Denkavit Internationaal, i princip har rätt att med stöd av detta avtal från den skatt som det har att erlägga i Nederländerna räkna av fem procent av den källskatt som innehållits på utdelning som härrör från Frankrike. Avräkningen får emellertid inte överstiga den nederländska skatt som normalt skall erläggas på denna utdelning. Det är dock ostridigt att utländska utdelningar, det vill säga utdelning som härrör från Frankrike, till de nederländska moderbolagen är undantagen från skatteplikt, vilket innebär att någon avräkning inte medges för den källskatt som innehållits i Frankrike.
- 47 Domstolen konstaterar emellertid att tillämpningen av det fransk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet tillsammans med relevant nederländsk lagstiftning inte neutraliserar den verkan av inskränkningen av etableringsfriheten som identifierats vid besvarandet av svaret på den första frågan.

- 48 Med tillämpning av det fransk-nederländska dubbelbeskattningsavtalet och den relevanta nederländska lagstiftningen skall nämligen ett i Nederländerna hemmahörande moderbolag som erhåller utdelning från ett i Frankrike hemmahörande dotterbolag betala skatt i form av källskatt, som visserligen enligt nämnda avtal inte får överstiga fem procent av den aktuella utdelningen, medan denna såsom påpekats ovan i punkt 4 i förevarande dom är nästintill helt undantagen från skatteplikt när den lämnas till ett i Frankrike hemmahörande moderbolag.
- 49 Den skillnad i skattemässig behandling som följer av en tillämpning av detta avtal och nämnda lagstiftning utgör oavsett skillnadens omfattning en diskriminering till nackdel för moderbolag, med utgångspunkt från var de har sitt säte, och denna diskriminering är oförenlig med den etableringsfrihet som säkerställs i fördraget.
- 50 Inte ens en snäv eller obetydlig begränsning av etableringsfriheten är nämligen tillåten enligt artikel 43 EG (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkt 21, och av den 15 februari 2000 i mål C-34/98, kommissionen mot Frankrike, REG 2000, s. I-995, punkt 49, samt dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, REG 2004, s. I-2409, punkt 43).
- 51 Den franska regeringen har i detta avseende gjort gällande att det är den skattskyldiges hemviststat, och inte källstaten för den beskattade inkomsten, som enligt den internationella skatterättens principer och på sätt som framgår av det fransk-nederländska avtalet har att korrigera verkan av en dubbelbeskattning.
- 52 Denna argumentation kan inte godtas eftersom den är irrelevant för förevarande sammanhang.

- 53 Republiken Frankrike kan nämligen inte åberopa det fransk-nederländska avtalet för att undkomma de skyldigheter som åligger den enligt fördraget (se, för ett liknande resonemang, domen av den 28 januari 1986 i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 26).
- 54 Det går emellertid inte att genom den gemensamma tillämpningen av det fransk-nederländska avtalet och den relevanta nederländska lagstiftningen undvika den kedjebeskattningsform som ett i landet ej hemmahörande moderbolag, men inte ett i landet hemmahörande moderbolag blir föremål för, och därmed inte heller att neutralisera verkningarna av de restriktioner av etableringsfriheten som ådagalagts vid besvarandet av den första frågan som ställts, såsom det konstaterats i punkterna 46–48 i förevarande dom.
- 55 Medan de i landet hemmahörande moderbolagen nämligen omfattas av en skattelagstiftning som gör det möjligt för dem att undvika kedjebeskattningsform, vilket påpekats i punkt 37 i förevarande dom, får de i landet ej hemmahörande moderbolagen däremot finna sig i en sådan beskattning av den utdelning som deras dotterbolag med hemvist i Frankrike lämnar.
- 56 Den andra och den tredje frågan skall alltså besvaras med att artiklarna 43 EG och 48 EG skall tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att endast i landet ej hemmahörande moderbolag skall betala skatt i form av källskatt på utdelning som i landet hemmahörande dotterbolag lämnar, även om det i ett dubbelbeskattningsavtal mellan den ifrågavarande medlemsstaten och en annan medlemsstat, enligt vilket innehållandet av källskatten är tillåtet, föreskrivs att den skatt som erlagts i enlighet med nämnda nationella lagstiftning får räknas av från den skatt som skall erläggas i denna andra medlemsstat, om ett moderbolag inte har möjlighet att i sistnämnda stat företa den avräkning som föreskrivs i nämnda dubbelbeskattningsavtal.

Rättegångskostnader

57 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 43 EG och 48 EG skall tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som med hänsyn till att utdelning till ett i landet ej hemmahörande moderbolag beskattas medan utdelning till i landet hemmahörande moderbolag nästan hel undantas från skatteplikt utgör en diskriminerande inskränkning av etableringsfriheten.**

- 2) **Artiklarna 43 EG och 48 EG skall tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs att endast i landet ej hemmahörande moderbolag skall betala skatt i form av källskatt på utdelning som i landet hemmahörande dotterbolag lämnar, även om det i ett dubbelbeskattningsavtal mellan den ifrågavarande medlemsstaten och en annan medlemsstat, enligt vilket innehållandet av källskatten är tillåtet, föreskrivs att den skatt som erlagts i enlighet med nämnda nationella lagstiftning får räknas av från den skatt som skall erläggas i denna andra medlemsstat, om ett moderbolag inte har möjlighet att i sistnämnda stat företa den avräkning som föreskrivs i nämnda dubbelbeskattningsavtal.**

Underskrifter