



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

22. november 2018*

»Præjudiciel forelæggelse – frie kapitalbevægelser – kildeskat af bruttobeløbet af indenlandsk udbytte, der udbetales til ikke-hjemmehørende selskaber – udskydelse af beskatning af udbytte udloddet til hjemmehørende selskab i et underskudsår – forskellig behandling – begrundelse – sammenlignelighed – afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne – effektiv skatteopkrævning – proportionalitet – forskelsbehandling«

I sag C-575/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) ved afgørelse af 20. september 2017, indgået til Domstolen den 28. september 2017, i sagen

Sofina SA,

Rebelco SA,

Sidro SA

mod

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af Domstolens præsident, K. Lenaerts, som fungerende formand for Femte Afdeling, og dommerne F. Biltgen og E. Levits (refererende dommer),

generaladvokat: M. Wathelet,

justitssekretær: fuldmægtig R. Schiano,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 25. juni 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Sofina SA ved avocat C. Valentin,
- den franske regering ved D. Colas, A. Alidière og E. de Moustier, som befuldmægtigede,

* Processprog: fransk.

- den belgiske regering ved P. Cottin og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede,
- den tyske regering ved T. Henze og R. Kanitz, som befuldmægtigede,
- den nederlandske regering ved M.K. Bulterman, M.H.S. Gijzen, J. Langer og J.M. Hoogveld, som befuldmægtigede,
- den svenske regering ved A. Falk, H. Shev, C. Meyer-Seitz, L. Zettergren og A. Alriksson, som befuldmægtigede,
- Det Forenede Kongeriges regering ved Z. Lavery, som befuldmægtiget, bistået af barrister J. Rivett,
- Europa-Kommissionen ved N. Gossement og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 7. august 2018, afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 63 TEUF og 65 TEUF.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem de belgiske selskaber Sofina SA, Rebelco SA og Sidro SA på den ene side og ministre de l'Action et des Comptes publics (minister for offentlig forvaltning og offentlige regnskaber, Frankrig) på den anden side vedrørende sidstnævntes afslag på at tilbagebetale dem den indeholdte kildeskat af de udbytter, som de havde modtaget i perioden 2008-2011.

Retsforskrifter

Fransk ret

- 3 Artikel 38, stk. 1, i code général des impôts (den almindelige lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«) har følgende ordlyd:

»[...] [D]et skattepligtige overskud er det nettooverskud, der fastslås på grundlag af resultatet af samtlige transaktioner af enhver karakter, som virksomhederne har udført, herunder navnlig overdragelse af en hvilken som helst del af aktiverne, såvel under driften som efter dennes ophør.«
- 4 Det præciseres i CGI's artikel 39, stk. 1:

»Nettooverskuddet fremkommer efter fradrag af alle omkostninger [...]«
- 5 CGI's artikel 119a, stk. 2, fastsætter bl.a., at de indtægter, der er nævnt i denne lovs artikel 108-117a, giver anledning til indeholdelse af kildeskat med en sats, der er fastsat i denne lovs artikel 187, såfremt de udbetales til personer, der ikke er skattemæssigt hjemmehørende eller har hjemsted i Frankrig.
- 6 Udbytte er blandt de indtægter, der er omhandlet i CGI's artikel 108-117a.
- 7 Kildeskattesatsen er i den affattelse af CGI's artikel 187, stk. 1, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, fastsat til 25%.

- 8 I den affattelse, som var gældende indtil den 21. september 2011, præciserede CGI's artikel 209, stk. 1, tredje afsnit:

»[...] [I] tilfælde af underskud i et regnskabsår betragtes dette som en omkostning i det følgende regnskabsår og fratrækkes i det overskud, der opnås i dette regnskabsår. Såfremt overskuddet ikke er tilstrækkeligt til, at fradraget kan foretages fuldt ud, fremføres det resterende underskud til de følgende regnskabsår.«

- 9 Fra og med den 21. september 2011 har CGI's artikel 209, stk. 1, tredje afsnit, haft følgende ordlyd:

»[...] [I] tilfælde af underskud i et regnskabsår betragtes dette som en omkostning i det følgende regnskabsår og fratrækkes i det overskud, der opnås i dette regnskabsår, dog højst med et beløb på 1 000 000 [EUR] med tillæg af 60% af den skattepligtige fortjeneste i det pågældende regnskabsår, hvormed det overstiger førstnævnte beløb. Såfremt nettooverskuddet ikke er tilstrækkeligt til, at fradraget kan foretages fuldt ud, fremføres det resterende underskud på samme betingelser til de følgende regnskabsår. Det samme er tilfældet for den del af underskuddet, der ikke er fradragsberettiget i henhold til første punktum i dette afsnit.«

Den fransk-belgiske overenskomst

- 10 Artikel 15, stk. 1 og 2, i overenskomsten mellem Frankrig og Belgien til undgåelse af dobbeltbeskatning og til fastsættelse af bestemmelser om gensidig administrativ og juridisk bistand for så vidt angår indkomstskatter, undertegnet i Bruxelles den 10. marts 1964, som ændret ved tillæg af 15. februar 1971, 8. februar 1999, 12. december 2008 og 7. juli 2009 (herefter »den fransk-belgiske overenskomst«), bestemmer følgende:

»1. Udbytter, der hidrører fra en kilde i en kontraherende stat, og som udbetales til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, beskattes i denne anden stat.

2. Med forbehold af stk. 3 kan sådant udbytte imidlertid beskattes i den kontraherende stat, hvori det selskab, der udlodder udbyttet, er hjemmehørende, og i henhold til lovgivningen i denne stat, men den således beregnede skat må ikke overstige:

- a) 10[%] af bruttobeløbet af udbytte, såfremt modtageren er et selskab, der har været enejer af mindst 10[%] af kapitalen i det selskab, der udlodder udbyttet, siden starten af det sidste af selskabets regnskabsår, der er afsluttet før udlodningen
- b) 15[%] af bruttobeløbet af udbytte i alle andre tilfælde.

Bestemmelserne i dette stykke medfører ingen begrænsninger i adgangen til at beskatte selskabet af den fortjeneste, hvoraf udbyttet betales.«

- 11 Artikel 19 A i den fransk-belgiske overenskomst fastsætter bl.a.:

»Dobbeltbeskatning undgås på følgende måde:

A. For så vidt angår Belgien:

1. Indkomst og afkast af værdipapirer, som er omfattet af den ordning, der er fastsat i artikel 15, stk. 2-4, hvoraf der har været betalt kildeskat i Frankrig, og som oppebæres af selskaber, der er hjemmehørende i Belgien og selskabsskattepligtige, er efter opkrævning af kildeskat til normal sats beregnet af det franske nettoskattebeløb heraf fritaget for selskabsskat og for udbyttebeskatning under de betingelser, der er fastsat i belgisk national lovgivning.

[...]«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 12 Sofina, Rebelco og Sidro modtog i perioden 2008-2011 udbytte af deres andele i franske selskaber.
- 13 I medfør af CGI's artikel 119a, stk. 2, sammenholdt med artikel 15, stk. 2, i den fransk-belgiske overenskomst, blev der indeholdt kildeskat af udbyttet med 15%.
- 14 Da sagsøgerne i hovedsagen havde haft et negativt resultat ved afslutningen af regnskabsårene 2008-2011, indgav de anmodninger til den franske skattemyndighed med henblik på tilbagebetaling af de indeholdte skatter af udbytte modtaget i disse regnskabsår.
- 15 Da sagsøgerne i hovedsagens anmodninger ikke blev efterkommet, anlagde de sag ved de kompetente domstole, der hverken i første instans eller i appelinstanten tog deres tilbagebetalingskrav til følge.
- 16 Sagsøgerne i hovedsagen har dernæst iværksat kassationsanke for den forelæggende ret.
- 17 Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Frankrig) har for det første anført, at indeholdelse af kildeskat alene i forbindelse med udbyttet udloddet til underskudsgivende ikke-hjemmehørende selskaber af deres andele i hjemmehørende selskaber medfører en likviditetsmæssig ulempe for de førstnævnte selskaber i forhold til hjemmehørende underskudsgivende selskaber. Den nævnte domstol ønsker imidlertid afklaret, om en sådan omstændighed i sig selv udgør en forskellig behandling, der er kendetegnende for en restriktion af de frie kapitalbevægelser, der i princippet er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF.
- 18 Såfremt det må antages, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning udgør en sådan restriktion, har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) for det andet rejst spørgsmål om, hvorvidt den nævnte restriktion vil kunne anses for begrundet under hensyn til formålet med denne lovgivning, nemlig at sikre en effektiv skatteopkrævning.
- 19 For det tredje og subsidiært ønsker denne ret – for det tilfælde, at det i den foreliggende sag omhandlede kildeskatsprincip måtte tillades – på den ene side oplyst om, hvorvidt den omstændighed, at det hjemmehørende underskudsgivende selskab, der indstiller sin virksomhed, ved at gøre dette, gives en de facto fritagelse for beskatning af det udbytte, som dette selskab modtager i underskudsår, kan have indvirkning på bedømmelsen af, om den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning er forenelig med artikel 63 TEUF og 65 TEUF.
- 20 Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har på den anden side anført, at de forskellige metoder til beregning af beskatningsgrundlaget for udbytte afhængigt af, om det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende eller ej, ligeledes kan udgøre en restriktion af de frie kapitalbevægelser. Selv om kildeskatten i henhold til CGI's artikel 119a skal betales af bruttobeløbet af udbyttet, kan de omkostninger, der er forbundet med selve modtagelsen af udbyttet, nemlig fradrages i beskatningsgrundlaget ved beregningen af den skat, der påhviler det udbytte, der udbetales til et hjemmehørende selskab.
- 21 På denne baggrund har Conseil d'État (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
 - »1) Skal artikel [63 TEUF og 65 TEUF] fortolkes således, at den likviditetsmæssige ulempe, som skyldes, at udbytte, der udloddes til underskudsgivende ikke-hjemmehørende selskaber, kildebeskattes, hvorimod underskudsgivende hjemmehørende selskaber først beskattes af det

udbytte, de modtager, i forbindelse med det regnskabsår, hvor de i givet fald igen bliver overskudsgivende, i sig selv udgør en forskellig behandling, der må betegnes som en begrænsning af den frie bevægelighed for kapital?

- 2) Kan den eventuelle begrænsning af den frie bevægelighed for kapital, der er nævnt i det foregående spørgsmål, henset til kravene i artikel [63 TEUF og 65 TEUF], anses for at være begrundet i behovet for at sikre en effektiv skatteopkrævning, da ikke-hjemmehørende selskaber ikke er underlagt de franske skattemyndigheders kontrol, eller i behovet for at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne?
- 3) Såfremt den omtvistede kildebeskatning i princippet kan tillades under hensyn til den frie bevægelighed for kapital:
 - er disse bestemmelser da til hinder for, at der opkræves kildeskat af udbytte, som udloddes af et hjemmehørende selskab til et underskudsgivende ikke-hjemmehørende selskab fra en anden medlemsstat, når det sidstnævnte selskab indstiller sin virksomhed uden at blive overskudsgivende igen, hvorimod et hjemmehørende selskab, der befinder sig i denne situation, faktisk ikke beskattes af dette udbytte?
 - skal disse bestemmelser da fortolkes således, at når der foreligger beskatningsregler, hvorefter udbytte behandles forskelligt, alt efter om det udloddes til hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende, skal der foretages en sammenligning af den faktiske skattebyrde, der påhviler disse i forbindelse med dette udbytte, således at en begrænsning af den frie bevægelighed for kapital, som skyldes, at disse regler alene udelukker ikke-hjemmehørende fra at fradrage omkostninger, der er direkte forbundet med selve modtagelsen af udbytte, kan anses for at være begrundet i de forskellige satser for almindelig beskatning af udbytte, der udloddes til hjemmehørende, i forbindelse med et efterfølgende regnskabsår og for kildebeskatning af udbytte, der udloddes til ikke-hjemmehørende, når denne forskel kompenserer for det forskellige skattegrundlag for så vidt angår det betalte skattebeløb?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det andet spørgsmål samt det tredje spørgsmåls første led

- 22 Med det første og det andet spørgsmål samt det tredje spørgsmåls første led, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter udbytte, der udloddes af et hjemmehørende selskab, pålægges kildeskat, når det modtages af et ikke-hjemmehørende selskab, mens beskatningen af udbytte, der modtages af et hjemmehørende selskab, efter de almindelige selskabsskatte regler kun sker ved udgangen af det regnskabsår, hvor det er modtaget, såfremt dette sidstnævnte selskab har opnået overskud i dette regnskabsår, idet en sådan beskatning i givet fald aldrig finder sted, hvis nævnte selskab indstiller sin virksomhed uden at have opnået overskud efter modtagelsen af dette udbytte.

Om der foreligger en restriktion af de frie kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 63, stk. 1, TEUF

- 23 Det følger af Domstolens praksis, at foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF i egenskab af restriktioner af 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, Santander Asset Management SGIIC m.fl., C-338/11 – C-347/11, EU:C:2012:286, præmis 15, af 17.9.2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 og C-17/14, EU:C:2015:608, præmis 44, og af 2.6.2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, præmis 27).

- 24 Nærmere bestemt kan en medlemsstats ugunstige behandling af udbytte, der udbetales til ikke-hjemmehørende selskaber, i forhold til behandlingen af udbytte, som udbetales til hjemmehørende selskaber, afholde selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat end den førstnævnte medlemsstat, fra at foretage investeringer i den førstnævnte medlemsstat og udgør derfor en restriktion af de frie kapitalbevægelser, der i princippet er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF (dom af 2.6.2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 25 I medfør af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, er selskaber, der har andele i et selskab etableret i Frankrig, for så vidt angår udbytte, som de modtager i forbindelse hermed, underlagt to forskellige beskatningsordninger, hvis anvendelse afhænger af, om de er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende på denne medlemsstats område.
- 26 Det fremgår således af forelæggelsesafgørelsen, at udbytte, som et fransk selskab udlodder til ikke-hjemmehørende selskaber, i henhold til CGI's artikel 119a, stk. 2, pålægges en kildeskat på 25% af bruttobeløbet, idet denne sats dog kan være reduceret i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, uafhængigt af deres finansielle resultater. Som den forelæggende ret har anført, er de udbytter, som sagsøgerne i hovedsagen har modtaget, blevet kildebeskattet med 15% i henhold til en sådan overenskomst, nemlig den fransk-belgiske overenskomst.
- 27 Udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager, medregnes derimod i dets beskatningsgrundlag og underlægges de almindelige selskabsskatteregler, dvs. selskabsskat på 33,33% i henhold til CGI's artikel 38. I tilfælde af underskud ved udgangen af det pågældende regnskabsår fastsatte CGI's artikel 209, stk. 1, tredje afsnit, i den affattelse, som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, en udskydelse af denne beskatning til et senere overskudsår, idet der i fremførselsberettigede underskud i det følgende regnskabsår tilsvarende kunne fratrækkes beløbet af det modtagne udbytte.
- 28 Det følger heraf, at mens udbytte, som et ikke-hjemmehørende selskab modtager, er genstand for en omgående og endelig beskatning, afhænger beskatningen af udbytte udloddet til et hjemmehørende selskab af sidstnævntes nettoover- eller underskud. Når resultatet således er et underskud, sker der ikke alene udskydelse af beskatningen af dette udbytte til et senere overskudsår, som således giver det hjemmehørende selskab en likviditetsmæssig fordel, men beskatningen antager derved desuden en usikker karakter, idet den ikke finder sted, hvis det hjemmehørende selskab indstiller sin virksomhed, før det giver overskud.
- 29 For det første udgør udelukkelse af en likviditetsfordel i en tilsvarende indenlandsk situation en restriktion af de frie kapitalbevægelser (jf. analogt dom af 13.12.2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, præmis 33, og af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 59).
- 30 For det andet skal vurderingen af, om der foreligger en eventuel ugunstig behandling af udbytte udloddet til ikke-hjemmehørende selskaber, foretages for hvert enkelt skatteår (dom af 2.6.2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, præmis 41).
- 31 Idet udbytte, som et ikke-hjemmehørende selskab modtager, beskattes ved udlodningen, skal det regnskabsår, hvor der sker udlodning, tages i betragtning for at sammenligne den skattebyrde, der påhviler sådant udbytte, og den skattebyrde, der påhviler udbytte udloddet til et hjemmehørende selskab.

- 32 Det må imidlertid konstateres, at denne skattebyrde er på nul, når det hjemmehørende selskab afslutter et sådant regnskabsår med et underskud.
- 33 For det tredje antager en sådan udskydelse af beskatningen karakter af en endelig fritagelse af udbytte udloddet til et hjemmehørende selskab, hvis sidstnævnte selskab ikke længere præsenterer et overskud, før det indstiller sin virksomhed.
- 34 Følgelig kan den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning bibringe hjemmehørende selskaber med underskud en fordel, idet den som minimum medfører en likviditetsmæssig fordel, endog fritagelse i tilfælde af, at selskabet indstiller sin virksomhed, mens ikke-hjemmehørende selskaber underlægges en omgående og endelig beskatning uafhængigt af deres resultat.
- 35 Den franske regering har i denne henseende henvist til, at udbytte, som et ikke-hjemmehørende selskab modtager, i medfør af bestemmelserne i CGI's artikel 119a, stk. 2, sammenholdt med artikel 15 i den fransk-belgiske overenskomst, er pålagt en skattebyrde på 15%, mens udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager, i henhold til CGI's artikel 38 er pålagt en skattebyrde på 33,33%.
- 36 I denne henseende skal det imidlertid fremhæves, at den blotte omstændighed, at udbytte, der modtages af et ikke-hjemmehørende selskab, er genstand for en kildebeskatning på 15% i Frankrig, ikke forhindrer Kongeriget Belgien i ligeledes at beskatte samme udbytte i henhold til den beskatningskompetence, som er tillagt denne stat ved artikel 15, stk. 1, i den fransk-belgiske overenskomst, med de begrænsninger, der er fastsat i denne overenskomsts artikel 19 A, stk. 1.
- 37 Desuden kan den omstændighed, som er beskrevet i nærværende doms præmis 35, under alle omstændigheder ikke udvise den mindre gunstige behandling, som udbytte, som et ikke-hjemmehørende selskab modtager, undergives.
- 38 For det første kan en ugunstig skattemæssig behandling i strid med en grundlæggende frihed nemlig ikke anses for at være forenelig med EU-retten med henvisning til, at der eventuelt findes andre fordele (dom af 18.7.2007, Lakebrink og Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis, og af 13.7.2016, Brisal og KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, præmis 32).
- 39 For det andet er den mindre gunstige skattesats, som den franske regering har henvist til med hensyn til udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager, under alle omstændigheder irrelevant, idet disse udbytter er genstand for en fritagelse for skat, når det hjemmehørende selskab indstiller sin virksomhed uden at have haft overskud efter at have modtaget de nævnte udbytter. Domstolen har fastslået, at den omstændighed, at en national lovgivning stiller ikke-hjemmehørende personer ufordelagtigt, ikke kan opvejes af, at den samme lovgivning i andre situationer ikke berører ikke-hjemmehørende personer i forhold til hjemmehørende personer (dom af 18.7.2007, Lakebrink og Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, præmis 23, og af 2.6.2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, præmis 38).
- 40 En sådan forskellig skattemæssig behandling af udbytte, alt efter hvor de modtagende selskaber er hjemmehørende, kan på den ene side afholde ikke-hjemmehørende selskaber fra at foretage investeringer i selskaber, der er etableret i Frankrig, og på den anden side afholde investorer, der er hjemmehørende i Frankrig, fra at erhverve andele i ikke-hjemmehørende selskaber.
- 41 Det følger heraf, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion af de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt ved artikel 63, stk. 1, TEUF.
- 42 Det skal imidlertid undersøges, om denne restriktion kan begrundes med henvisning til EUF-traktatens bestemmelser.

Hvorvidt der foreligger en begrundelse for restriktionen af de frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 65 TEUF.

- 43 Den franske regering har gjort gældende, at selv om den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning udgør en restriktion, er situationerne for hjemmehørende selskaber og for ikke-hjemmehørende selskaber for det første objektivt forskellige, og for det andet er denne lovgivning begrundet i nødvendigheden af at sikre inddrivelsen af skat og stemmer overens med fordelingen af beskatningskompetencen mellem bopæl-eller hjemstedsmedlemsstaten og kildemedlemsstaten.
- 44 Det følger af ordlyden af artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, at »[b]estemmelserne i artikel 63 [...] ikke [griber] ind i medlemsstaternes ret til [...] at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret«.
- 45 Denne bestemmelse skal som en undtagelse til det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes strengt. Derfor kan denne bestemmelse ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sondrer mellem de afgiftspligtige personer afhængigt af det sted, hvor de er bosiddende, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med traktaten. Den undtagelse, der er fastsat i artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, er nemlig begrænset af samme artikels stk. 3, som fastsætter, at de nationale bestemmelser, der er omhandlet i nævnte 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]« (dom af 17.9.2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 og C-17/14, EU:C:2015:608, præmis 63).
- 46 Der skal derfor sondres mellem den forskellige behandling, der er tilladt ifølge artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, og forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til artikel 65, stk. 3, TEUF. Det fremgår af Domstolens praksis, at det er en betingelse for at anse en national skattelovgivning for at være forenelig med traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser, at den forskellige behandling, der følger heraf, vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er berettiget på grund af et tvingende alment hensyn (dom af 17.9.2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 og C-17/14, EU:C:2015:608, præmis 64).

– Sammenligneligheden af de omhandlede situationer

- 47 Ifølge Domstolens praksis nærmer de ikke-hjemmehørende selskabers situation sig de hjemmehørende selskabers situation, fra det øjeblik en medlemsstat ensidigt eller gennem indgåelse af overenskomster ikke blot gør de hjemmehørende selskaber, men også de ikke-hjemmehørende selskaber indkomstskattepligtige af det udbytte, de modtager fra et hjemmehørende selskab (dom af 20.10.2011, Kommissionen mod Tyskland, C-284/09, EU:C:2011:670, præmis 56, og af 17.9.2015, Miljoen m.fl., C-10/14, C-14/14 og C-17/14, EU:C:2015:608, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis).
- 48 Under henvisning til dom af 22. december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), har den franske, den belgiske, den tyske og Det Forenede Kongeriges regering imidlertid gjort gældende, at en lovgivning, der udelukkende fastsætter forskellige regler for opkrævning af skatten i forhold til det modtagende selskabs hjemsted, er begrundet i den objektive forskel mellem situationerne for hjemmehørende selskaber og ikke-hjemmehørende selskaber.
- 49 Anvendelse af forskellige beskatningsteknikker til inddrivelse af skat, alt efter hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende, afspejler således den objektive forskel mellem situationerne for ikke-hjemmehørende selskaber i forhold til hjemmehørende selskaber, idet den franske stat, i forhold til ikke-hjemmehørende selskaber, handler i egenskab af kildestat for udbytterne

og ikke i egenskab af den stat, hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende, hvilket begrænser den franske stats adgang til inddrivelse for så vidt angår sidstnævnte selskaber og begrundet anvendelsen af kildeskat af de udbytter, som disse selskaber modtager.

- 50 Denne argumentation kan imidlertid ikke tiltrædes.
- 51 Selv om Domstolen i præmis 41 i dom af 22. december 2008, *Truck Center* (C-282/07, EU:C:2008:762), fastslog, at en forskellig behandling, som består i anvendelsen af forskellige beskatningsteknikker, alt efter hvor den skattepligtige person har bopæl eller er hjemmehørende, vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, påpegede Domstolen ikke desto mindre i nævnte doms præmis 43 og 44, at de indtægter, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til den nævnte dom, under alle omstændigheder skulle beskattes, uanset om de var modtaget af en hjemmehørende skattepligtig person eller en ikke-hjemmehørende skattepligtig person.
- 52 Som det fremgår af nærværende doms præmis 33, begrænser den sig i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning sig imidlertid ikke til at fastsætte forskellige regler for skatteopkrævning i forhold til hjemstedet for modtageren af indenlandsk udbytte, men kan medføre en udskydelse af beskatningen af udbytter til et senere regnskabsår i tilfælde af, at det hjemmehørende selskab har et underskud, eller endog en fritagelse i det tilfælde, at selskabet indstiller sin virksomhed og ikke på ny kan fremvise et overskud (jf. analogt dom af 10.5.2012, *Santander Asset Management SGIIC m.fl.*, C-338/11 – C-347/11, EU:C:2012:286, præmis 43).
- 53 Idet den nævnte lovgivning bibringer hjemmehørende selskaber med underskud en væsentlig skattefordel, som ikke indrømmes ikke-hjemmehørende selskaber med underskud, kan det følgelig ikke hævdes, at den forskellige skattemæssige behandling af udbytter alt efter, om de modtages af et hjemmehørende selskab eller af et ikke-hjemmehørende selskab, begrænser sig til regler for skatteopkrævning.
- 54 Det følger heraf, at denne forskellige behandling ikke er begrundet i en forskel i den objektive situation.
- *Om begrundelsen vedrørende en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne*
- 55 Den franske regering har gjort gældende, at den kildeskat, som kun udbytter, der modtages af et ikke-hjemmehørende selskab, er underlagt, er den eneste metode, der gør det muligt for den franske stat at beskatte disse indtægter, uden at dens skatteprovenu reduceres på grund af et underskud, der er opstået i en anden medlemsstat.
- 56 Domstolen har i denne henseende anerkendt, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne udgør et lovligt formål, og at medlemsstaterne, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, fortsat er kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller ensidigt, for at afskaffe dobbeltbeskatning (dom af 13.7.2016, *Brisal og KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, præmis 35).
- 57 En sådan begrundelse kan bl.a. anerkendes, når den pågældende ordning 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 (dom af 12.7.2012, *Kommissionen mod Spanien*, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 77).

- 58 I den foreliggende sag har den franske stat valgt at beskatte udbytter, der modtages af et ikke-hjemmehørende selskab, som kildeskat med en sats fastsat i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, alt imens der ikke sker en sådan beskatning af udbytter, der modtages af et hjemmehørende selskab med underskud.
- 59 I hovedsagen ville udskydelsen af beskatningen af udbytter modtaget af et ikke-hjemmehørende selskab med underskud imidlertid ikke være ensbetydende med, at den franske stat skulle give afkald på sin ret til at beskatte indtægt, som er genereret på dens område. De udbytter, der udloddes af det hjemmehørende selskab, beskattes nemlig, når det ikke-hjemmehørende selskab opnår et overskud, ligesom det er tilfældet for et hjemmehørende selskab med en lignende udvikling.
- 60 Såfremt det ikke-hjemmehørende selskab ikke opnår overskud, før det indstiller sin virksomhed, vil dette ganske vist medføre en faktisk fritagelse af indtægt fra udbytte og medføre skattemæssige tab for beskatningsmedlemsstaten.
- 61 Det følger dog for det første af Domstolens praksis, at et lavere skatteprovenu ikke anses for et tvingende alment hensyn, der kan påberåbes som begrundelse for en foranstaltning, som i princippet er i strid med en grundlæggende frihed (dom af 20.10.2011, Kommissionen mod Tyskland, C-284/09, EU:C:2011:670, præmis 83).
- 62 Selv om medlemsstaterne for det andet gør brug af denne frihed til at beskatte indtægter, som genereres på deres område, er de forpligtet til at overholde ligebehandlingsprincippet og den i den primære EU-ret sikrede frie bevægelighed (jf. i denne retning dom af 13.7.2016, *Brisal og KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, præmis 36).
- 63 Den franske regering kan ikke hævde, at tabet af skatteprovenu i forbindelse med beskatning af udbytter, der modtages af ikke-hjemmehørende selskaber, i tilfælde af, at de indstiller deres virksomhed, kan begrunde en kildebeskatning af disse indtægter, alene for så vidt angår disse selskaber, mens den franske stat tillader sådanne tab, når hjemmehørende selskaber indstiller deres virksomhed uden igen at have opnået overskud.
- 64 Under disse omstændigheder kan anbringendet om, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning er begrundet i nødvendigheden af at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, ikke tiltrædes.
- *Om begrundelsen vedrørende nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning*
- 65 Den franske regering har endvidere gjort gældende, at kildebeskatningen af udbytter, der modtages af et ikke-hjemmehørende selskab, er et lovligt og hensigtsmæssigt middel til at sikre den skattemæssige behandling af indkomst for en person, der er etableret uden for beskatningsstaten, og til at undgå, at disse indtægter unddrages beskatning i kildestaten.
- 66 Kildebeskatningen af udbytter, der udloddes til ikke-hjemmehørende selskaber, gør det muligt at lette den administrative byrde i forbindelse med disse selskabers forpligtelse til at selvangive indkomst ved skatteårets udgang til de franske skattemyndigheder.
- 67 Domstolen har i denne henseende fastslået, at nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning udgør et lovligt formål, som kan begrunde en restriktion af de grundlæggende rettigheder, dog under forbehold af, at anvendelsen af denne restriktion er egnet til at sikre, at det forfulgte formål nås, og at ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det pågældende formål (jf. i denne retning dom af 13.7.2016, *Brisal og KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, præmis 39).

- 68 Det er endvidere blevet fastslået, at kildeskatteindeholdelsesproceduren udgør et lovligt og hensigtsmæssigt middel til at sikre den skattemæssige behandling af indkomst for en skattepligtig person, som er hjemmehørende uden for beskatningsstaten (dom af 18.10.2012, X, C-498/10, EU:C:2012:635, præmis 39).
- 69 Det bemærkes i denne henseende, at den restriktion af de frie kapitalbevægelser, der følger af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, består i – som det fremgår af nærværende doms præmis 34 – at ikke-hjemmehørende selskaber, som har underskud, i modsætning til hjemmehørende selskaber med underskud ikke kan udskyde beskatningen af de udbytter, som de modtager.
- 70 Indrømmelse af adgang for ikke-hjemmehørende selskaber til også at kunne gøre brug af denne udskydelse, hvilket nødvendigvis indebærer, at denne restriktion fjernes, bringer ikke opfyldelsen af dette formål om at sikre en effektiv opkrævning af den skat, som disse selskaber skal betale, når de modtager udbytte fra et hjemmehørende selskab, i fare.
- 71 For det første udgør ordningen med udskydelse af beskatningen i tilfælde af et underskud i sagens natur nemlig en undtagelse fra princippet om beskatning i det regnskabsår, hvor der er sket udlodning af udbytte, således at denne ordning ikke finder anvendelse for størstedelen af de selskaber, der modtager udbytte.
- 72 Det skal for det andet fremhæves, at det påhviler de ikke-hjemmehørende selskaber at fremlægge de relevante oplysninger, som gør det muligt for beskatningsmedlemsstaten at fastslå, om de lovbestemte betingelser for at kunne foretage en sådan udskydelse, er opfyldt.
- 73 For det tredje er de ordninger om gensidig bistand, der findes mellem medlemsstaternes myndigheder, tilstrækkelige til at gøre det muligt for kildemedlemsstaten at kontrollere rigtigheden af de oplysninger, der er fremlagt af de ikke-hjemmehørende selskaber, som har ønske om at benytte sig af udskydelsen af beskatningen af de udbytter, som de har modtaget (jf. i denne retning dom af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 68).
- 74 I denne henseende kan medlemsstaterne for det første i henhold til Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter og afgiftsbelastning af forsikringspræmier (EFT 1977, L 336, s. 15), som ændret ved Rådets direktiv 2004/106/EF af 16. november 2004 (EUT 2004, L 359, s. 30), ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF (EUT 2011, L 64, s. 1), anmode en anden medlemsstats kompetente myndigheder om alle de oplysninger, der gør det muligt for den at foretage en korrekt ansættelse af indkomstkatten.
- 75 For det andet bestemmes det i artikel 4, stk. 1, i Rådets direktiv 2008/55/EF af 26. maj 2008 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med visse bidrag, afgifter, skatter og andre foranstaltninger (EUT 2008, L 150, s. 28), ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2010/24/EU af 16. marts 2010 om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger (EUT 2010, L 84, s. 1), at »[p]å begæring af den myndighed, der anmoder om bistand, meddeler den myndighed, der anmodes om bistand, førstnævnte myndighed alle oplysninger, der er af værdi for denne ved inddrivelsen af en fordring«. Dette direktiv gør det dermed muligt for kildemedlemsstaten at få de nødvendige oplysninger fra den kompetente myndighed i bopæl- eller hjemstedsmedlemsstaten med henblik på at gøre det muligt for denne at opkræve en skattefordring, som er opstået på tidspunktet for udlodning af udbytte.

- 76 Direktiv 2008/55 giver således myndighederne i kildemedlemsstaten en ramme for samarbejde og bistand, som gør det muligt for dem faktisk at opkræve skattefordringen i bopæl- eller hjemstedsmedlemsstaten (jf. i denne retning dom af 29.11.2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 78, og af 12.7.2012, Kommissionen mod Spanien, C-269/09, EU:C:2012:439, præmis 70 og 71).
- 77 Anerkendelse af den fordel, der er forbundet med udskydelse af beskatningen af udloddet udbytte, til også at omfatte ikke-hjemmehørende selskaber med underskud vil følgelig bevirke, at enhver restriktion af de frie kapitalbevægelser fjernes, uden dog at være til hinder for gennemførelsen af det formål, som forfølges med den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning.
- 78 Under disse omstændigheder kan anbringendet om, at den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning er begrundet med henvisning til en effektiv skatteopkrævning, ikke tiltrædes.
- 79 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det første og det andet spørgsmål samt det tredje spørgsmåls første led besvares med, at artikel 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter udbytte, der udloddes af et hjemmehørende selskab, pålægges kildeskat, når det modtages af et ikke-hjemmehørende selskab, mens beskatningen af udbytte, der modtages af et hjemmehørende selskab, efter de almindelige selskabsskatteregler kun sker ved udgangen af det regnskabsår, hvor det er modtaget, såfremt dette sidstnævnte selskab har opnået overskud i dette regnskabsår, idet en sådan beskatning i givet fald aldrig finder sted, hvis nævnte selskab indstiller sin virksomhed uden at have opnået overskud efter modtagelsen af dette udbytte.

Det tredje spørgsmåls andet led

- 80 Henset til besvarelsen af det første og det andet spørgsmål samt det tredje spørgsmåls første led er det uforment at besvare det tredje spørgsmåls andet led.

Sagsomkostninger

- 81 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 sagsomkostningerne. 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 63 TEUF og 65 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter udbytte, der udloddes af et hjemmehørende selskab, pålægges kildeskat, når det modtages af et ikke-hjemmehørende selskab, mens beskatningen af udbytte, der modtages af et hjemmehørende selskab, efter de almindelige selskabsskatteregler kun sker ved udgangen af det regnskabsår, hvor det er modtaget, såfremt dette sidstnævnte selskab har opnået overskud i dette regnskabsår, idet en sådan beskatning i givet fald aldrig finder sted, hvis nævnte selskab indstiller sin virksomhed uden at have opnået overskud efter modtagelsen af dette udbytte.

Underskrifter