

Sag C-27/07

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

mod

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Conseil d'État (Frankrig))

»Selskabsskat – direktiv 90/435/EØF – moderselskabs skattepligtige overskud – ikke fradrag for omkostninger og udgifter i forbindelse med kapitalandelen i datterselskabet – fastsættelse af nævnte omkostninger til et fast beløb – grænse på 5% af udbytte, der udloddes af datterselskabet – medregning af skattegodtgørelser«

Sammendrag af dom

Tilnærmelse af lovgivningerne – fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater – direktiv 90/435

(Rådets direktiv 90/435, art. 4, stk. 2)

Begrebet »det udbytte, som datterselskabet udlodder«, som omhandlet i artikel 4, stk. 2, sidste sætning, i direktiv 90/435 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som i det nævnte udbytte medregner skattegodtgørelser, som er blevet tildelt med henblik på at kompensere for en kildeskat opkrævet hos moderselskabet af den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted.

For det første er ordlyden af direktivets artikel 4, stk. 2, ikke er til hinder for, at skattegodtgørelser omfattes af det faste beløb for forvaltningsudgifter i forbindelse med moderselskabets kapitalandel i datterselskabet. Medregningen af skattegodtgørelserne i det faste beløb for forvaltningsudgifter i forbindelse med kapitalandelen som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 2, sikrer således, at det rent faktisk er hele det udloddede udbytte som omhandlet i samme bestemmelse, som moderselskabet modtager, og hvorpå 5%-satsen anvendes. For det andet tilsigter de nævnte godtgørelser at undgå juridisk dobbeltbeskatning af udbytte udloddet til et moderselskab fra et datterselskab. Som følge heraf gør medregningen af skattegodtgørelserne, som moderselskabet er blevet tildelt i forbindelse med beregning af den forholdsmæssige andel af omkostninger og udgifter i forbindelse med kapitalandelen i datterselskabet, det muligt at afspejle det overskud, som udloddes af datterselskabet, og det tilsvarende beløb, som moderselskabet herved endeligt rent faktisk råder over, mens virkningen af den kildeskat, som opkræves hos moderselskabet i datterselskabets medlemsstat, neutraliseres. Medregningen af skattegodtgørelserne i det faste beløb for forvaltningsudgifter i forbindelse med kapitalandelen, som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 2, er således i overensstemmelse med målet om skattemæssig neutralitet af grænseoverskridende udlodning af udbytte fra et datterselskab til et moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat.

Det følger af den ordning, der er indført med direktivet, at når et moderselskab besidder en kapitalandel på mindst 25% i et datterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, er opkrævning af kildeskat i sidstnævnte stat i princippet ikke tilladt i medfør af direktivets artikel 5,

stk. 1. Visse medlemsstater kan imidlertid opkræve sådan en kildeskat i den overgangsperiode, som de er tillagt i henhold til direktivets artikel 5, stk. 2-4. Direktivet forpligter ikke en medlemsstat til at modregne en sådan kildeskat, når denne medlemsstat i henhold til direktivets artikel 4, stk. 1, har valgt at anvende en fritagelsesordning. Det kan herved ikke bebrejdes en medlemsstat, som har valgt at anvende en fritagelsesordning, at medlemsstaten kompenserer for den kildeskat, som er blevet opkrævet i datterselskabets medlemsstat ved tildeling af en skattegodtgørelse, mens den begrænser de tilfælde, hvor der kan ske modregning for denne skattegodtgørelse, til de tilfælde, hvor det moderselskab, som modtager udbyttet, videreudlodder det modtagne udbytte inden for en frist på fem år til sine egne aktionærer. Desuden tillader direktivets artikel 4, stk. 2, en medlemsstat at fastsætte de forvaltningsudgifter, som ikke kan fradrages, til et fast beløb, som ikke må overstige 5% af det udbytte, som datterselskabet udlodder, uden at sondre mellem, om denne medlemsstat har valgt en fritagelsesordning eller en godtgørelsesordning. Det følger heraf, at hvad angår begrebet udloddet udbytte sonderer denne bestemmelse ikke mellem, om den nævnte stat er eller ikke er forpligtet til at indføre bestemmelser om modregning af kildeskat opkrævet i datterselskabets medlemsstat. Når en medlemsstat således har valgt at anvende den mulighed, som er fastsat i direktivets artikel 4, stk. 2, idet den medregner skattegodtgørelser i det udloddede udbytte, på hvilket 5%-satsen finder anvendelse, kan det ikke bebrejdes den, at den ikke sonderer mellem, om skattegodtgørelserne kan eller ikke kan modregnes i den skat, der skal betales.

(jf. præmis 36-40, 42-46 og 50 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

3. april 2008 (*)

»Selskabsskat – direktiv 90/435/EØF – moderselskabs skattepligtige udbytte – ikke fradrag for omkostninger og udgifter i forbindelse med kapitalandelen i datterselskabet – fastsættelse af nævnte omkostninger til et fast beløb – grænse på 5% af udbytte, der udloddes af datterselskabet – medregning af skattegodtgørelser«

I sag C-27/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Conseil d'État (Frankrig) ved afgørelse af 17. januar 2007, indgået til Domstolen den 26. januar 2007, i sagen:

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

mod

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

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts (refererende dommer), og dommerne G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász og J. Malenovský,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 21. november 2007,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Banque Fédérative du Crédit Mutuel ved avocats Y. Mercier og A. Gerardin
- den franske regering ved G. de Bergues og J. Ch. Gracia, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og J.-P. Keppenne, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 24. januar 2008, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 2, og artikel 7, stk. 2, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6, herefter »direktivet«).

2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Banque Fédérative du Crédit Mutuel (herefter »BFCM«) og ministeren for økonomi, finans og industri.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Direktivets artikel 4 bestemmer:

»1. Hvis et moderselskab som selskabsdeltager fra sit datterselskab modtager udbytte, der udloddes ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, kan den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende,

- enten undlade at beskatte dette udbytte
- eller beskatte det, men give selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte, og i givet fald det kildeskattebeløb, der i medfør af undtagelsesbestemmelserne i artikel 5 er opkrævet af den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, dog højst den tilsvarende nationale skat.

2. Enhver medlemsstat bevarer imidlertid muligheden for at fastsætte, at udgifter i forbindelse med kapitalandelen og kapitaltab, der er et resultat af udlodningen af datterselskabets udbytte, ikke kan fradrages i moderselskabets skattepligtige overskud. Hvis forvaltningsudgifterne i forbindelse med kapitalandelen i dette tilfælde fastsættes til et fast beløb, kan dette faste beløb

ikke overstige 5% af det udbytte, som datterselskabet udlodder.

[...]«

4 Direktivets artikel 5 har følgende ordlyd:

»1. Det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat, i det mindste når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25%.

2. Uanset stk. 1 kan Den Helleniske Republik, så længe den fritager udloddet overskud for selskabsskat, opkræve kildeskat af overskud, der udloddes til moderselskaber, som er hjemmehørende i andre medlemsstater. [...]

3. Uanset stk. 1 kan Forbundsrepublikken Tyskland – så længe der af udloddet overskud opkræves selskabsskat, som er mindst 11 procentpoints lavere end den procentsats, hvormed ikke-udloddet overskud beskattes – som udligningsskat opkræve 5% kildeskat af det udbytte, der udloddes af datterselskaberne i denne stat, dog ikke længere end til den 1. juli 1996.

4. Uanset stk. 1 kan Den Portugisiske Republik opkræve kildeskat af udbytte, som et datterselskab i Portugal udlodder til et moderselskab i en anden medlemsstat, indtil en dato, som ikke kan ligge senere end udgangen af det ottende år, der følger efter den dato, fra hvilken dette direktiv finder anvendelse.

[...]«

5 Direktivets artikel 7 præciserer:

»1. udtrykket »kildeskat«, således som det anvendes i dette direktiv, [...] omfatter [ikke] den forskudsbetaling eller forudbetaling af selskabsskat, der foretages til den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, i forbindelse med udlodning af udbytte til moderselskabet.

2. direktivet [...] berører [ikke] anvendelsen af interne bestemmelser eller bestemmelser i henhold til overenskomster, der har til formål at ophæve eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytter, især bestemmelser om betaling af skattegodtgørelse til udbyttmodtagerne.«

Nationale bestemmelser

6 Beskatning af udbytte udloddet til moderselskaber med hjemsted i Frankrig er reguleret ved artikel 216 i code général des impôts (lov om skatter og afgifter herefter »CGI«), som i den affattelse, som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer:

»1. Nettofortjeneste fra selskabsandele, der giver ret til anvendelse af moderselskabsordningen og er omfattet af artikel 145, og som moderselskabet oppebærer i løbet af et skatteår, kan fradrages i moderselskabets samlede nettoindkomst, med fradrag af en forholdsmæssig andel af omkostninger og udgifter.

Den forholdsmæssige andel af omkostninger og udgifter, der er omhandlet i stk. 1, fastsættes til en fast sats på 5% af den samlede fortjeneste fra selskabsandele, herunder skattegodtgørelser. Denne forholdsmæssige andel kan dog for den enkelte beskatningsperiode ikke overstige de samlede omkostninger og udgifter af enhver art, som er afholdt af moderselskabet i løbet af den samme periode.«

7 CGI's artikel 145 præciserer, i den affattelse, som finder anvendelse på omstændighederne i hovedsagen, at moderselskabsordningen navnlig finder anvendelse på selskaber, som er

underlagt den normale selskabsskattetakst, og som besidder mindst 5% af kapitalen i det udstedende selskab.

8 Instruks nr. 4H1-00 af 31. januar 2000 fra ministeriet for økonomi, finans og industri (*Bulletin officiel des impôts* af 16.2.2000) indeholder med henvisning til instruks nr. 4H4-99 af 25. juni 1999 fra samme ministerium (*Bulletin officiel des impôts* af 5.7.1999) gennemførelsesregler for den forholdsmæssige andel af omkostninger og af udgifter fastsat i CGI's artikel 216. Heri er det navnlig anført, at de omhandlede skattegodtgørelser »både omfatter skattegodtgørelse for indkomst fra Frankrig [...] og udenlandske skattegodtgørelser for indkomst fra datterselskaber med hjemsted i et land, med hvilket Frankrig har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst«.

9 Ifølge Conseil d'État følger det af de internationale overenskomster, som Den Franske Republik har indgået med andre medlemsstater, at et moderselskab med hjemsted i Frankrig tildeles en skattegodtgørelse i forbindelse med udlodning af udbytte fra et datterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, når denne udlodning af udbytte er blevet pålagt kildeskat i en anden medlemsstat. Denne skattegodtgørelse svarer til det beløb, som er blevet opkrævet i kildeskat.

10 CGI's artikel 146, stk. 2, i den affattelse, som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemmer, at når et moderselskabs udlodning til sine egne aktionærer af modtaget udbytte giver anledning til anvendelse af det fradrag (*précompte mobilier*), der er fastsat i CGI's artikel 223e, kan skattegodtgørelser, som er tilknyttet udbytte, som er modtaget inden for de seneste fem år, modregnes i *précompte mobilier*. Ifølge Conseil d'État kan disse skattegodtgørelser desuden i medfør af en instruks fra ministeriet for økonomi, finans og industri ligeledes modregnes i den kildeskat, som opkræves i forbindelse med moderselskabets videreudlodning af udbytte til personer, som ikke er skattemæssigt hjemmehørende eller har deres hjemsted i Frankrig.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at BFCM i medfør af moderselskabsordningen i CGI's artikel 216 i sin samlede nettoindkomst har fradraget det udbytte, som det har modtaget fra sine datterselskaber, men i sit skattegrundlag har måttet medtage en forholdsmæssig andel af omkostninger og udgifter fastsat i henhold til nævnte artikel.

12 BCFM har i hovedsagen over for Conseil d'État nedlagt påstand om annullation af ovennævnte instrukser nr. 4H1-00 og nr. 4H4-99.

13 BCFM har herved gjort gældende, at de nævnte instrukser er i strid med direktivets artikel 4, for så vidt som den forholdsmæssige andel af omkostninger og udgifter, fastsat til 5% af den samlede fortjeneste for selskabsandele, omfatter skattegodtgørelser indrømmet i henhold til beskatningsoverenskomster, som Den Franske Republik har indgået med andre medlemsstater, mens direktivet fastsætter, at udgifter, som ikke kan fradrages i moderselskabets skattepligtige overskud, når dette er fastsat til et fast beløb, ikke kan overstige 5% af det udbytte, som datterselskabet udlodder.

14 Conseil d'État har herved rejst spørgsmålet, om medregningen i moderselskabets skattepligtige overskud af en fast forholdsmæssig andel af omkostninger og udgifter på 5% af den samlede fortjeneste for selskabsandele, inkl. skattegodtgørelser, udgør en beskatning, som overstiger den i medfør af direktivets artikel 4, stk. 2, tilladte grænse på 5% af det udloddede udbytte og kan påvirke neutraliteten ved grænseoverskridende udlodning af udbytte, eller om den udgør en beskatning, som alene bevirker, at den skattegodtgørelse, som tildeles moderselskabet i forbindelse med udlodning af udbytte, delvist reduceres, og som derfor kan anses for at tilhøre et

sammenhængende sæt bestemmelser vedrørende betaling af skattegodtgørelser til udbyttmodtagere, som tilsigter at afbøde en dobbeltbeskatning.

15 Conseil d'État har i denne forbindelse for det første henvist til dom af 25. september 2003, Océ Van der Grinten (sag C-58/01, Sml. I, s. 9809), hvori Domstolen fastslog, at en skattegodtgørelse udgør et skattemæssigt instrument, der har til formål at hindre økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte udloddet i form af dividende og ikke et afkast af værdipapirer.

16 Conseil d'État har for det andet præciseret, at medregningen af de 5% af det udloddede nettoudbytte og skattegodtgørelsen i moderselskabets skattepligtige overskud i form af en forholdsmæssig andel af omkostninger og af udgifter bringer moderselskabet i en situation, som er identisk med den, som det ville have befundet sig i, hvis der ikke var nogen kildeskat, som følge af medregningen af en forholdsmæssig andel af omkostninger og udgifter på 5% af det udloddede udbytte. Dette er imidlertid kun tilfældet, hvis skattegodtgørelsen helt kan modregnes i den skat, som moderselskabet skal betale.

17 Ifølge Conseil d'État følger det af CGI's artikel 146, stk. 2, i den affattelse, som finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen, og af administrativ praksis, som præciseret i instruks nr. 4K-1121, at skattegodtgørelser tildelt i forbindelse med udlodning af udbytte til et moderselskab fra dets datterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat kun kan modregnes i den skat, som moderselskabet skal betale, når dette udbytte bliver videreudloddet inden for de følgende fem år. I dette tilfælde vil medregningen af de 5% af skattegodtgørelsen i moderselskabets skattepligtige overskud i form af en forholdsmæssig andel af omkostninger og udgifter ikke påvirke den skattemæssige neutralitet ved grænseoverskridende udlodning af udbytte.

18 Når moderselskabet derimod beslutter ikke at videreudlodde dette udbytte inden for denne frist, vil medregningen i moderselskabets skattepligtige overskud af de 5% af skattegodtgørelser i form af en forholdsmæssig andel af omkostninger og udgifter, som ikke vil blive modregnet i den skat, som moderselskabet skal betale, ifølge Conseil d'État bevirke, at dets skattepligtige overskud forhøjes til over den grænse på 5% af det udloddede udbytte, som reelt modtages, fastsat i direktivets artikel 4, stk. 2, og derved påvirke den skattemæssige neutralitet ved en grænseoverskridende udlodning af udbytte.

19 I sidstnævnte tilfælde opstår ifølge Conseil d'État spørgsmålet, om forhøjelsen af den selskabsskat, som moderselskabet skal betale i forhold til forhøjelsen af dets skattepligtige overskud som følge af medregningen af de 5% af skattegodtgørelserne i dette overskud, udgør en beskatning, som grundet sit beskedne beløb og den omstændighed, at den er blevet indført i direkte forbindelse med betalingen af skattegodtgørelser, som er indført med henblik på at lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, kan anses for ikke at være blevet fastsat til et fast beløb, således at den kan ophæve virkningerne ved denne lempelse af en økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, og derfor være tilladt i medfør af direktivets artikel 7, stk. 2.

20 Conseil d'État har derfor besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Den omstændighed, at 5% af den skattegodtgørelse, som et moderselskab med hjemsted i Frankrig er blevet tildelt i forbindelse med udlodning af udbytte fra et datterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat [...], modregnes i moderselskabets skattepligtige overskud, hvis det udloddede udbytte er blevet pålagt kildeskat i denne anden medlemsstat, påvirker ikke beskatningsniveauet for moderselskabet, hvis dette kan modregne skattegodtgørelsen fuldt ud i den skat, det skal betale. I tilfælde af at moderselskabet, på grund af at det ikke har besluttet at videreudlodde dette udbytte til sine egne aktionærer inden for et tidsrum af fem år, ikke kan

udnytte den skattefordel, som denne skattegodtgørelse udgør, kan den yderligere selskabsbeskatning, som følger af medregningen af 5% af skattegodtgørelsen i dets skattepligtige resultat, da anses for at være tilladt efter bestemmelserne i [direktivets] artikel 7, stk. 2, på grund af det ringe beløb, som en sådan beskatning udgør, og den omstændighed, at den er blevet indført i direkte forbindelse med betalingen af skattegodtgørelse, som er indført med henblik på at lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, eller skal den anses for at være i strid med de formål, som fremgår af samme direktivs artikel 4?»

Om det præjudicielle spørgsmål

21 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om fortolkningen af begrebet »det udbytte, som datterselskabet udlodder«, som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 2, sidste sætning, er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som medregner skattegodtgørelser i dette udbytte, og i givet fald, om denne medregning er omfattet af direktivets artikel 7, stk. 2.

22 Det er for at besvare dette spørgsmål nødvendigt at tage hensyn til ordlyden af den bestemmelse, som ønskes fortolket, samt til direktivets formål og opbygning (jf. i denne retning dom af 17.10.1996, forenede sager C-283/94, C-291/94 og C-292/94, Denkavit m.fl., Sml. I, s. 5063, præmis 24 og 26, og af 8.6.2000, sag C-375/98, Epson Europe, Sml. I, s. 4243, præmis 22 og 24).

23 Det bemærkes herved, at direktivet, som det bl.a. fremgår af tredje betragtning hertil, har til formål at fjerne forskelsbehandlingen mellem samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater og samarbejde mellem selskaber fra samme medlemsstat ved indførelse af en fælles beskatningsordning og således lette sammenslutninger af selskaber på fællesskabsplan (dommen i sagen Denkavit m.fl., præmis 22, Epson Europe-dommen, præmis 20, dom af 4.10.2001, sag C-294/99, Athinaïki Zythopoiia, Sml. I, s. 6797, præmis 25, Océ Van der Grinten-dommen, præmis 45, og dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 103).

24 Direktivet tilsigter således at sikre en skattemæssig neutralitet for udlodning af udbytte fra et datterselskab med hjemsted i en medlemsstat til dets moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat.

25 For at virkeliggøre disse mål bestemmer direktivets artikel 4, stk. 1, med henblik på at undgå dobbeltbeskatning, at når et moderselskab som selskabsdeltager fra sit datterselskab modtager udbytte, skal den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, enten undlade at beskatte dette udbytte eller give selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte, og i givet fald det kildeskattebeløb, der er opkrævet af den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, dog højst den tilsvarende nationale skat (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 102).

26 For at undgå dobbeltbeskatning indeholder direktivets artikel 5, stk. 1, ligeledes en bestemmelse, hvorefter der ved udlodning af udbytte til moderselskabet sker fritagelse for kildeskat i den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, i det mindste når moderselskabet mindst besidder 25% af kapitalen i datterselskabet (dommen i sagen Denkavit m.fl., præmis 22, Epson Europe-dommen, præmis 20, Athinaïki Zythopoiia-dommen, præmis 25, og Océ Van der Grinten-dommen, præmis 45).

27 Direktivet tilsigter således at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der udloddes af et datterselskab med hjemsted i en medlemsstat til dets moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, dvs. at undgå, at det udloddede udbytte først beskattes hos datterselskabet, og dernæst beskattes hos moderselskabet (jf. i denne retning Athinaïki Zythopoiia-dommen,

præmis 5).

28 Det følger imidlertid af direktivets artikel 4, stk. 2, at enhver medlemsstat bevarer muligheden for at fastsætte, at udgifter i forbindelse med kapitalandelen i datterselskabet ikke kan fradrages i moderselskabets skattepligtige overskud, idet det præciseres, at hvis forvaltningsudgifterne i forbindelse med kapitalandelen i et sådant tilfælde fastsættes til et fast beløb, kan dette faste beløb ikke overstige 5% af det udbytte, som datterselskabet udlodder.

29 Desuden fremgår det af direktivets artikel 5, stk. 2-4, at visse medlemsstater har tilladelse til i en overgangsperiode at opkræve kildeskat af udbytte, der udloddes af hjemmehørende datterselskaber til deres moderselskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat.

30 I henhold til de nationale bestemmelser, som finder anvendelse i hovedsagen, er det faste beløb for omkostninger og for udgifter, der ikke kan fradrages, som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 2, fastsat til 5% af det udloddede udbytte, inklusiv skattegodtgørelser.

31 Hvad angår begrebet skattegodtgørelse bemærkes, at såvel den forelæggende ret i begrundelsen for dens afgørelse som BFCM og Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i de indlæg, som de har afgivet for Domstolen, har henvist til Océ Van der Grinten-dommen, hvori Domstolen fastslog, at den i nævnte sag omhandlede skattegodtgørelse, nemlig en *avoir fiscal*, udgør et skattemæssigt instrument, der har til formål at hindre økonomisk dobbeltbeskatning af overskud udloddet i form af udbytte, og ikke udgør et afkast af værdipapirer (jf. Océ Van der Grinten-dommen, præmis 56).

32 Som generaladvokaten har anført i punkt 33 i forslaget til afgørelse, vedrørte Océ Van der Grinten-dommen imidlertid en skat, som blev opkrævet af en skattegodtgørelse, som ikke frembød kendetegnene for en kildeskat af udloddet udbytte (jf. Océ Van der Grinten-dommen, præmis 55).

33 Sagen drejede sig om en skattegodtgørelse, som havde til formål at kompensere for skat betalt af det udloddende selskab og ikke en skattegodtgørelse, som har til formål at kompensere for en skat, som aktionæren allerede har betalt.

34 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen samt de indlæg, som er afgivet for Domstolen under retsmødet af BFCM og den franske regering, at de i hovedsagen omhandlede skattegodtgørelser er skattegodtgørelser, som er indført for at kompensere for den kildeskat, som rammer moderselskabet i datterselskabets medlemsstat.

35 De nævnte skattegodtgørelser tilsigter således at kompensere for en skat, der allerede er betalt af aktionæren, og Océ Van der Grinten-dommen besvarer derfor ikke det foreliggende præjudicielle spørgsmål.

36 Efter denne præcisering skal det for det første bemærkes, at ordlyden af direktivets artikel 4, stk. 2, ikke er til hinder for, at skattegodtgørelser omfattes af det faste beløb for forvaltningsudgifter i forbindelse med moderselskabets kapitalandel i datterselskabet.

37 Som generaladvokaten har anført i punkt 34 i forslaget til afgørelse, sikrer medregningen af skattegodtgørelserne i det faste beløb for forvaltningsudgifter i forbindelse med kapitalandelen som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 2, at det rent faktisk er hele det udloddede udbytte som omhandlet i samme bestemmelse, som moderselskabet modtager, og hvorpå 5%-satsen anvendes.

38 Det bemærkes for det andet, at de nævnte godtgørelser tilsigter at undgå juridisk dobbeltbeskatning af udbytte udloddet til et moderselskab fra et datterselskab, dvs. at undgå, at

dette udbytte først pålægges kildeskat hos moderselskabet i datterselskabets medlemsstat og dernæst pålægges kildeskat i den medlemsstat, hvor moderselskabet har hjemsted.

39 Som følge heraf gør medregningen af skattegodtgørelserne, som moderselskabet er blevet tildelt i forbindelse med beregning af den forholdsmæssige andel af omkostninger og udgifter i forbindelse med kapitalandelen i datterselskabet, det muligt at afspejle det udbytte, som udloddes af datterselskabet og det tilsvarende beløb, som moderselskabet herved endeligt rent faktisk råder over, mens virkningen af den kildeskat, som opkræves hos moderselskabet i datterselskabets medlemsstat, neutraliseres.

40 Som den franske regering og den tyske regering med rette har gjort gældende i de indlæg, som de har afgivet for Domstolen, er medregningen af skattegodtgørelserne i det faste beløb for forvaltningsudgifter i forbindelse med kapitalandelen, som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 2, således i overensstemmelse med målet om skattemæssig neutralitet af grænseoverskridende udlodning af udbytte fra et datterselskab til et moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat.

41 Den forelæggende ret ønsker imidlertid i denne forbindelse oplyst, om den skattemæssige neutralitet påvirkes af, at de nævnte skattegodtgørelser ikke altid kan modregnes i den skat, som moderselskabet skal betale, som det fremgår af denne doms præmis 17.

42 Det bemærkes herved for det første, at det følger af den ordning, der er indført med direktivet, at når et moderselskab besidder en kapitalandel på mindst 25% i et datterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, er opkrævning af kildeskat i sidstnævnte stat i princippet ikke tilladt i medfør af direktivets artikel 5, stk. 1.

43 Under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende kan visse medlemsstater imidlertid opkræve sådan en kildeskat i den overgangsperiode, som de er tillagt i henhold til direktivets artikel 5, stk. 2-4.

44 Som generaladvokaten imidlertid har anført i punkt 36 i forslaget til afgørelse, forpligter direktivet ikke en medlemsstat til at modregne en sådan kildeskat, når denne medlemsstat i henhold til direktivets artikel 4, stk. 1, har valgt at anvende en fritagelsesordning. Det kan herved ikke bebrejdes en medlemsstat, som har valgt at anvende en fritagelsesordning, at medlemsstaten kompenserer for den kildeskat, som er blevet opkrævet i datterselskabets medlemsstat ved tildeling af en skattegodtgørelse, mens den begrænser de tilfælde, hvor der kan ske modregning for denne skattegodtgørelse, til de tilfælde, hvor det moderselskab, som modtager udbyttet, videreudlodder det modtagne udbytte inden for en frist på fem år, til sine egne aktionærer.

45 Desuden bemærkes, at direktivets artikel 4, stk. 2, tillader en medlemsstat at fastsætte de forvaltningsudgifter, som ikke kan fradrages, til et fast beløb, som ikke må overstige 5% af det udbytte, som datterselskabet udlodder, uden at sondre mellem, om denne medlemsstat har valgt en fritagelsesordning eller en godtgørelsesordning. Det følger heraf, at hvad angår begrebet udloddet udbytte sondrer denne bestemmelse ikke mellem, om den nævnte stat er eller ikke er forpligtet til at indføre bestemmelser om modregning af kildeskat opkrævet i datterselskabets medlemsstat.

46 Når en medlemsstat således har valgt at anvende den mulighed, som er fastsat i direktivets artikel 4, stk. 2, idet den medregner skattegodtgørelser i det udloddede udbytte, på hvilket 5%-satsen finder anvendelse, kan det ikke bebrejdes den, at den ikke sondrer mellem, om skattegodtgørelserne kan eller ikke kan modregnes i den skat, der skal betales.

47 Selv om medregningen af skattegodtgørelserne i det faste beløb for forvaltningsudgifter i

forbindelse med kapitalandelen, som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 2, inden for rammerne af en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede og i mangel af moderselskabets videreudlodning af det udloddede udbytte til sine egne aktionærer inden for en frist på fem år, ganske vist bidrager til en forhøjelse af moderselskabets skattebyrde, skyldes denne forhøjelse den kildeskat, som opkræves af datterselskabets medlemsstat i henhold til direktivets artikel 5, stk. 1 og 2-4, og med hensyn til hvilke direktivets artikel 4, stk. 1, inden for rammerne af en fritagelsesordning ikke opstiller nogen forpligtelse til at sikre, at denne kildeskat modregnes i den skat, der skal betales.

48 Det er således ikke så meget medregningen af skattegodtgørelserne i det faste beløb for forvaltningsudgifter i forbindelse med kapitalandelen som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 2, der påvirker den skattemæssige neutralitet ved grænseoverskridende udlodning af udbytte fra et datterselskab til dets moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, som den mulighed, dette direktiv giver for i datterselskabets medlemsstat at opkræve kildeskat, der rammer moderselskabet.

49 Under alle omstændigheder er medregningen af skattegodtgørelserne – som en mekanisme, der har til formål at undgå en juridisk dobbeltbeskatning – i det faste beløb for forvaltningsudgifter i forbindelse med kapitalandelen, som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 2, ikke omfattet af direktivets artikel 7, stk. 2, som ikke påvirker anvendelsen af nationale bestemmelser eller bestemmelser i henhold til overenskomster, som alene har til formål at ophæve eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte.

50 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at begrebet »det udbytte, som datterselskabet udlodder«, som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 2, sidste sætning, skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som i det nævnte udbytte medregner skattegodtgørelser, som er blevet tildelt med henblik på at kompensere for en kildeskat opkrævet hos moderselskabet af den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted.

Sagens omkostninger

51 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 (Fjerde Afdeling) for ret:

Begrebet »det udbytte, som datterselskabet udlodder«, som omhandlet i artikel 4, stk. 2, sidste sætning, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som i det nævnte udbytte medregner skattegodtgørelser, der er blevet tildelt med henblik på at kompensere for en kildeskat opkrævet hos moderselskabet af den medlemsstat, hvor datterselskabet har hjemsted.

Underskrifter

* Processprog: fransk.