

Mål C-27/07

**Banque Fédérative du Crédit Mutuel**

mot

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

(begäran om förhandsavgörande från Conseil d'État (Frankrike))

"Bolagsskatt – Direktiv 90/435/EEG – Moderbolagets skattepliktiga vinst – Kostnader som avser innehavet i dotterbolaget ej avdragsgilla – Fastställelse enligt schablon av beloppet för nämnda kostnader – Tak på fem procent av den vinst som utdelats av dotterbolaget – Avräknad skatt inkluderas"

Sammanfattning av domen

*Tillnärmning av lagstiftning – Gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater – Direktiv 90/435*

*(Rådets direktiv 90/435, artikel 4.2)*

Begreppet "vinst som utdelats av dotterbolaget", i den mening som avses i artikel 4.2 sista meningen i direktiv 90/435 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, ska tolkas så, att det inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken avräkning som beviljats för att kompensera för källskatt som innehållits för moderbolaget i den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande ska inkluderas i nämnda vinst.

För det första utgör inte ordalydelsen i artikel 4.2 i direktivet något hinder för att avräkningen inkluderas i det schablonbelopp avseende kostnader för förvaltningen som är hänförliga till moderbolagets andelsinnehav i dotterbolaget. Inkluderandet av avräkningen i schablonbeloppet avseende förvaltningskostnader för andelsinnehavet, i den mening som avses i artikel 4.2 i direktivet, säkerställer nämligen att det verkligen är det totala beloppet av utdelad vinst, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, som uppbärs av moderbolaget och på vilket den femprocentiga satsen ska tillämpas. För det andra är syftet med nämnda avräkning att undvika juridisk dubbelbeskattning av vinst som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag. Beaktandet av den avräkning som beviljas moderbolaget vid beräkningen av den kostnadsandel som hänför sig till andelsinnehavet i dotterbolaget medger alltså en återspeglning av det belopp avseende vinst som dotterbolaget delat ut och motsvarande belopp av de medel som moderbolaget slutligen faktiskt disponerar över i form av utdelning, genom att inverkan av den källskatt som innehållits för moderbolaget i dotterbolagets medlemsstat neutraliseras. Det faktum att avräkningen inkluderas i schablonbeloppet avseende förvaltningskostnader som är hänförliga till andelsinnehavet, i den mening som avses i artikel 4.2 i direktivet, är sålunda förenligt med syftet att uppnå skattemässig neutralitet beträffande gränsöverskridande utdelning av vinst från ett dotterbolag till dess moderbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat.

Inom ramen för det system som inrättats genom direktivet gäller att om ett moderbolag innehar minst 25 procent av kapitalet i ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat, är det i sistnämnda medlemsstat i princip otillåtet att innehålla källskatt, vilket framgår av artikel 5.1 i

direktivet. Sådan källskatt har likväl kunnat innehållas i vissa medlemsstater under den övergångsperiod som gällde för dem i enlighet med artikel 5.2–5.4 i direktivet. Direktivet innehåller dock inte någon skyldighet för en medlemsstat att lagstifta om avräkning för sådan innehållen källskatt, när denna medlemsstat i enlighet med artikel 4.1 i direktivet har valt att tillämpa ett system med undantag från skatteplikt. Under sådana omständigheter kan en medlemsstat som har valt ett system med undantag från skatteplikt inte klandras för att den kompenserar den källskatt som innehållits i dotterbolagets medlemsstat genom att medge avräkning, men samtidigt begränsar möjligheten att medge sådan avräkning till de fall då det moderbolag som erhåller utdelningen vidareutdelar den erhållna utdelningen inom fem år till sina egna aktieägare. Vidare har en medlemsstat rätt enligt artikel 4.2 i direktivet att fastställa icke avdragsgilla förvaltningskostnader till ett schablonbelopp som inte får överstiga 5 procent av den vinst som utdelats av dotterbolaget, utan att därvid göra skillnad mellan den situation där medlemsstaten har valt att tillämpa ett system med undantag från skatteplikt och den situation där medlemsstaten har valt ett avräkningssystem. Av detta följer att det, när det gäller begreppet vinst som utdelats, enligt denna bestämmelse inte ska göras någon skillnad beroende på om nämnda stat är skyldig att föreskriva om avräkning för källskatt som innehållits av dotterbolagets medlemsstat eller ej. När en medlemsstat har valt att utöva den rätt som föreskrivs i artikel 4.2 i direktivet genom att inkludera avräkningen i det belopp som avser utdelad vinst på vilket den femprocentiga satsen ska tillämpas, kan medlemsstaten följaktligen inte klandras för att inte göra en skillnad beroende på om det är fråga om en avräkning som får ske från den skatt som ska betalas eller ej.

(se punkterna 36–40, 42–46 och 50 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 3 april 2008 (\*)

”Bolagsskatt – Direktiv 90/435/EEG – Moderbolagets skattepliktiga vinst – Kostnader som avser innehavet i dotterbolaget ej avdragsgilla – Fastställelse enligt schablon av beloppet för nämnda kostnader – Tak på fem procent av den vinst som utdelats av dotterbolaget – Avräknad skatt inkluderas”

I mål C-27/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Conseil d'État (Frankrike) genom beslut av den 17 januari 2007, som inkom till domstolen den 26 januari 2007, i målet

Banque Fédérative du Crédit Mutuel

mot

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

meddelar

## DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna G. Arestis, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász och J. Malenovský,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 21 november 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Banque Fédérative du Crédit Mutuel, genom Y. Mercier och A. Gerardin, avocats,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.-Ch. Gracia, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och J. P. Keppenne, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 24 januari 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### **Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 4.2 och 7.2 i 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) (nedan kallat direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Banque Fédérative du Crédit Mutuel (nedan kallad BFCM) och ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.

### **Tillämpliga bestämmelser**

#### *Gemenskapslagstiftningen*

3 I artikel 4 i direktivet föreskrivs följande

”1. Då ett moderbolag i denna sin egenskap tar emot utdelning från sitt dotterbolag, skall den stat där moderbolaget är hemmahörande, såvida inte dotterbolaget har trätt i likvidation, antingen

- avstå från att beskatta sådan utdelning, eller
- beskatta den men medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget liksom i förekommande fall den källskatt som i enlighet med undantagen i artikel 5 har tagits ut av den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande, dock högst intill beloppet för motsvarande inhemska skatt.

2. Varje medlemsstat är dock bibehållen rätten att föreskriva att eventuella kostnader som avser innehavet och eventuella förluster till följd av vinstutdelningen från dotterbolaget inte får dras

av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget. Om de förvaltningskostnader som avser innehavet i sådant fall fastställs schablonmässigt, får detta belopp inte överstiga 5 % av den vinst som utdelats av dotterbolaget.

...”

4 Artikel 5 i direktivet har följande avfattning:

”1. Vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget skall, åtminstone om det senare innehar minst 25 % av kapitalet i dotterbolaget, vara befriad från källskatt.

2. Utan hinder av punkt 1 får Grekland, så länge bolagsskatt där inte tas ut på utdelad vinst, ta ut en källskatt på utdelning till moderbolag i andra medlemsstater. ...

3. Utan hinder av punkt 1 får Tyskland, så länge bolagsskatt på utdelad vinst där tas ut efter en skattesats som är minst 11 procentenheter lägre än den skattesats som är tillämplig på kvarhållen vinst, ta ut en utjämnande källskatt på 5 % på utdelning från dotterbolag, dock längst till mitten av år 1996.

4. Utan hinder av punkt 1 får Portugal ta ut en källskatt på utdelning från dotterbolag hemmahörande i Portugal till moderbolag i andra medlemsstater, dock längst till och med utgången av åttonde året efter den dag då detta direktiv börjar tillämpas.

...”

5 I artikel 7 i direktivet preciseras följande:

”1. Termen 'källskatt' så som den används i detta direktiv skall inte omfatta den förskottsbetalning av bolagsskatt som görs till den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande i samband med utdelning till moderbolaget.

2. Detta direktiv skall inte påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser utformade för att förhindra eller minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning, i synnerhet bestämmelser som hänför sig till skattetilgodohavande till förmån för dem som mottar utdelning.”

#### *Den nationella lagstiftningen*

6 Systemet för beskattning av utdelning som lämnats till moderbolag hemmahörande i Frankrike regleras i artikel 216 i den allmänna skattelagen (code général des impôts) (nedan kallad CGI) som i den lydelse som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen har följande avfattning:

”1. Den nettointäkt från andelsinnehav, som medför en rätt till tillämpning av det beskattningssystem för moderbolag som avses i artikel 145, som ett moderbolag uppburit under räkenskapsåret får, efter avdrag för en kostnadsandel, dras av från moderbolagets totala nettovinst.

Den kostnadsandel som avses i första stycket fastställs enhetligt till 5 procent av den totala vinsten av andelsinnehavet, inklusive avräkning. Denna kostnadsandel får emellertid inte för en och samma taxeringsperiod överstiga det totala beloppet av alla slags kostnader som det andelsägande bolaget har haft under samma period.”

7 I artikel 145 CGI föreskrivs i den lydelse som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i

målet vid den nationella domstolen att systemet för moderbolag är tillämpligt bland annat på bolag som är skattskyldiga för bolagsskatt efter normal skattesats, vilka innehar andelar motsvarande minst fem procent av kapitalet i det emitterande bolaget.

8 Instruktion nr 4H1-00 av den 31 januari 2000 (*Bulletin officiel des impôts* av den 16 februari 2000) från ministère de l'Économie des Finances et de l'Industrie innehåller, genom en hänvisning till instruktion nr 4H4-99 av den 25 juni 1999 (*Bulletin officiel des impôts* av den 5 juli 1999) från samma ministerium, en precisering av metoderna för att tillämpa den kostnadsandel som avses i artikel 216 CGI. Där anges bland annat att de skattetillegodohavanden som där avses "antingen motsvarar den skattetillegodohavande [avoir fiscal] som avser inkomst från Frankrike ... eller avräkning för utländsk skatt som erlagts på inkomst från dotterbolag med säte i ett land som har ingått dubbelbeskattningsavtal med Frankrike".

9 Enligt Conseil d'État gäller, med stöd av de internationella avtal som Republiken Frankrike har ingått med andra medlemsstater, att moderbolag som är hemmahörande i Frankrike medges avräkning när detta erhåller vinstutdelning från ett dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat, om denna sistnämnda stat har innehållit källskatt på vinstutdelningen. Denna avräkning motsvarar den sålunda innehållna källskatten.

10 Enligt artikel 146.2 CGI, i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, gäller följande. Om ett moderbolag vidareutdelar utdelning, som det erhållit, till sina egna aktieägare, och detta leder till att den förskottsskatt som föreskrivs i artikel 223 sexies CGI tas ut, får den avräkningsbara skatt som belöper på utdelning som uppburits under de senaste fem åren avräknas från förskottsskatten. Med tillämpning av en instruktion från ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie får denna avräkningsbara skatt enligt Conseil d'État även avräknas från källskatt som innehålls när moderbolaget vidareutdelar utdelning till personer som inte har sitt skatterättsliga hemvist eller säte i Frankrike.

### **Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

11 Av beslutet om hänskjutande framgår att BFCM, med tillämpning av det skattesystem som föreskrivs för moderbolag i artikel 216 CGI, från sin totala nettovinst drog av den utdelning som det erhållit från sina dotterbolag, men att det i enlighet med nämnda artikel måste återföra en bestämd kostnadsandel till beskattningsunderlaget.

12 BFCM har i målet vid den nationella domstolen begärt att Conseil d'État ska upphäva de ovannämnda instruktionerna nr 4H1-00 och nr 4H4-99.

13 BFCM har för det ändamålet hävdade att nämnda instruktioner strider mot artikel 4 i direktivet, eftersom beloppet avseende den kostnadsandel som fastställs enligt schablon till 5 procent av den totala inkomsten av andelsinnehavet inkluderar avräkning med tillämpning av dubbelbeskattningsavtal som Republiken Frankrike har ingått med andra medlemsstater, medan det i direktivet föreskrivs att det belopp som avser kostnader som inte får dras av från det skattepliktiga resultatet i moderbolaget, när beloppet fastställs enligt schablon, begränsas till 5 procent uteslutande av den vinst som dotterbolaget delat ut.

14 Conseil d'État har därvid funnit det vara oklart huruvida återföringen till moderbolagets skattepliktiga resultat av en kostnadsandel som enligt schablon beräknats till 5 procent av den totala inkomsten av andelsinnehavet, inklusive skatt att avräkna, utgör ett skatteuttag som går utöver den gräns på fem procent av utdelad vinst som tillåts enligt artikel 4.2 i direktivet och kan påverka neutraliteten vid gränsöverskridande utdelning av vinster, eller om den utgör ett skatteuttag som endast leder till att den avräkning som moderbolaget medgetts vid utdelningen delvis reduceras, och alltså kan anses ingå i en enhet av bestämmelser om beviljande av

avräkning för dem som erhåller utdelning, och därigenom syfta till ett undvikande av dubbelbeskattning.

15 Conseil d'État har i detta avseende för det första hänvisat till dom av den 25 september 2003 i mål C-58/01, Océ Van der Grinten, där domstolen slog fast att skattetiillgodohavandet utgör ett skatteinstrument som syftar till att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av de vinster som betalas ut i form av utdelningar. Tillgodohavandet utgör således inte en inkomst av värdepapper.

16 Conseil d'État har för det andra preciserat att återföringen av 5 procent av den utdelade nettovinsten och av den avräkningsbara skatten till moderbolagets skattepliktiga resultat för kostnadsandelen, försätter bolaget i en situation som är identisk med den situation som skulle ha gällt för bolaget om ingen källskatt innehållits, på grund av återföringen av en kostnadsandel på 5 procent av utdelad vinst. Detta blir dock fallet bara om full avräkning medges från den skatt som moderbolaget har att betala.

17 Enligt Conseil d'État framgår det av artikel 146.2 CGI, i den lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen samt av administrativ praxis, sådan den preciseras i instruktion nr 4K-1121, att den avräkning som medges i samband med att utdelning lämnas till ett moderbolag från dess dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat får avräknas från den skatt som moderbolaget har att betala, endast om denna utdelning vidareutdelas inom de följande fem åren. I detta fall inverkar återföringen med 5 procent av avräkningsbeloppet till moderbolagets skattepliktiga resultat för kostnadsandelen inte på skatteneutraliteten för gränsöverskridande vinstutdelning.

18 Däremot gäller enligt Conseil d'État att om moderbolaget väljer att inte vidareutdela denna utdelning inom nämnda tidsfrist, kommer återföringen till dess skattepliktiga resultat för kostnadsandelen av 5 procent av avräkning som inte kommer att medges mot den skatt som det har att betala, att medföra en ökning av dess skattepliktiga resultat utöver den gräns på 5 procent av faktiskt erhållen vinstutdelning som fastställs i artikel 4.2 i direktivet, och, i motsvarande mån, påverka skatteneutraliteten vid gränsöverskridande vinstutdelning.

19 I sistnämnda fall uppkommer enligt Conseil d'État frågan huruvida det kan anses att den höjning av den av moderbolaget betalade bolagsskatten som sker i proportion till den ökning av moderbolagets skattepliktiga resultat som följer av att 5 procent av avräkningen återförs till detta resultat, utgör ett skatteuttag som, med hänsyn till dess ringa belopp och till den omständigheten att det inrättats i direkt samband med den betalning av skattetiillgodohavande som införts i syfte att lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelningen, inte kan anses ha fastställts till en sådan procentsats att den kan omintetgöra verkan av denna lindring av den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelningen och att den därför är tillåten enligt artikel 7.2 i direktivet.

20 Conseil d'État har följaktligen beslutat att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Den återföring till den beskattningsbara vinsten för ett i Frankrike hemmahörande moderbolag av 5 procent av den avräkning som beviljas i samband med att utdelning lämnas av ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat ..., när källskatt har innehållits på den lämnade utdelningen i denna andra stat, saknar betydelse när det gäller beskattningen av moderbolaget när detta erhålla full avräkning från den skatt som det har att erlägga. För det fall moderbolaget väljer att inte vidareutdela denna vinst till sina egna aktieägare inom fem år och därför inte kan utnyttja den skattemässiga fördel som avräkningen medför blir frågan följande: Ska den ytterligare bolagsskatt som följer av att 5 procent av avräkningen återförs till moderbolagets beskattningsbara resultat anses vara tillåten enligt bestämmelserna i artikel 7.2 i [direktivet] på grund av att ett sådant skatteuttag endast uppgår till ett ringa belopp och på grund av att det införts i direkt

samband med den betalning av skattetillgodohavande som instiftats i syfte att lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelning, eller ska den anses utgöra ett åsidosättande av de ändamål som framgår av artikel 4 i detta direktiv?"

### Prövning av tolkningsfrågan

21 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga till domstolen för att få klarhet i huruvida begreppet "vinst som utdelats av dotterbolaget" i den mening som avses i artikel 4.2 sista meningen i direktivet utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken skatt som avräknats inkluderas i nämnda vinst och, om så är fallet, huruvida detta inkluderande omfattas av artikel 7.2 i direktivet.

22 För att besvara denna fråga måste ordalydelsen i den bestämmelse som begäran om tolkning avser beaktas, liksom även ändamålet med direktivet och dess systematik (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 1996 i de förenade målen C-283/94, C-291/94 och C-292/94, Denkavit m.fl., REG 1996, s. I-5063, punkterna 24 och 26, samt dom av den 8 juni 2000 i mål C-375/98, Epson Europe, REG 2000, s. I-4243, punkterna 22 och 24).

23 Domstolen erinrar i detta hänseende om att i likhet med vad som framgår av bland annat tredje skälet i direktivet är syftet med detta direktiv att genom införandet av ett gemensamt skattesystem eliminera alla nackdelar för samverkan mellan bolag från olika medlemsstater i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat och att på det sättet underlätta grupperingar på gemenskapsnivå (domarna i de ovannämnda förenade målen Denkavit m.fl., punkt 22, domen i det ovannämnda målet Epson Europe, punkt 20, dom av den 4 oktober 2001 i mål C-294/99, Athinaïki Zythopoiia, REG 2001, s. I-6797, punkt 25, domen i det ovannämnda målet Océ Van der Grinten, punkt 45, och dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006, s. I-11753, punkt 103).

24 Vad som eftersträvas med direktivet är sålunda ett säkerställande av en neutralitet på det skattemässiga planet vid vinstutdelningar från dotterbolaget i en medlemsstat till dess moderbolag i en annan medlemsstat.

25 För att uppnå av dessa ändamål föreskrivs, för undvikande av dubbelbeskattning, i artikel 4.1 i direktivet att då ett moderbolag i denna sin egenskap tar emot utdelning från sitt dotterbolag, ska den stat där moderbolaget är hemmahörande antingen avstå från att beskatta sådan utdelning, eller ge detta moderbolag rätt att från den skatt som det har att betala avräkna den skatt för dotterbolaget som belöper på denna vinst och, i förekommande fall, även den källskatt som innehållits av den medlemsstat där dotterbolaget har sitt hemvist, upp till beloppet för den motsvarande nationella skatt som ska betalas (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 102).

26 På samma sätt föreskrivs, i artikel 5.1 i direktivet, om befrielse från källskatt i dotterbolagets medlemsstat, när det delar ut vinst till sitt moderbolag, för att dubbelbeskattning därigenom ska undvikas, åtminstone om det senare innehar minst 25 procent av kapitalet i dotterbolaget (domarna i de ovannämnda förenade målen Denkavit m.fl., punkt 22, samt domarna i de ovannämnda målen Epson Europe, punkt 20, Athinaïki Zythopoiia, punkt 25, och Océ Van der Grinten, punkt 45).

27 Syftet med direktivet är således att ekonomisk dubbelbeskattning av vinst som ett dotterbolag i en medlemsstat delar ut till sitt moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat ska undvikas, varmed avses undvikande av att utdelad vinst först beskattas hos dotterbolaget för att sedan beskattas en andra gång hos moderbolaget (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Athinaïki Zythopoiia*, punkt 5).

28 Enligt artikel 4.2 i direktivet är dock varje medlemsstat bibehållen rätten att föreskriva att kostnader som avser innehavet i dotterbolaget inte får dras av från den beskattningsbara vinsten i moderbolaget, med den preciseringen att om de förvaltningskostnader som avser nämnda innehav i sådant fall fastställs schablonmässigt, får detta belopp inte överstiga 5 procent av den vinst som utdelats av dotterbolaget.

29 Dessutom gäller enligt artikel 5.2–5.4 i direktivet att vissa medlemsstater har rätt att under en övergångsperiod innehålla källskatt på vinst som i landet hemmahörande dotterbolag delar ut till sina moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat.

30 Enligt den nationella lagstiftning som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen har det schablonbelopp som gäller för icke avdragsgilla kostnader, vilka avses i artikel 4.2 i direktivet, fastställts till 5 procent av utdelad vinst, inklusive avräkningsbar skatt.

31 När det gäller begreppet skattetillegodhavande ska det påpekas att såväl den hänskjutande domstolen, i skälen till sitt beslut, som BFCM och Europeiska gemenskapernas kommission, i sina yttranden till domstolen, har åberopat domen i det ovannämnda målet *Océ Van der Grinten*, i vilken domstolen slog fast att det skattetillegodhavande som var i fråga i det målet, nämligen en skattegottgörelse, utgör ett skatteinstrument som syftar till att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av de vinster som betalas ut i form av utdelningar, och inte en inkomst av värdepapper (se domen i det ovannämnda målet *Océ Van der Grinten*, punkt 56).

32 Som generaladvokaten påpekade i punkt 33 i sitt förslag till avgörande, avsåg domen i det ovannämnda målet *Océ Van der Grinten* ett uttag av skatt på skattegottgörelsen som inte kännetecknades av de särdrag som gäller för ett innehållande av källskatt på utdelad vinst (se domen i det ovannämnda målet *Océ Van der Grinten*, punkt 55).

33 I det målet var det fråga om en skattegottgörelse som kompensation för den skatt som det utdelande bolaget hade betalat, och inte en avräkning som kompensation för skatt som aktieägaren redan betalat.

34 Av beslutet om hänskjutande, liksom av de synpunkter som BFCM och den franska regeringen framförde under den muntliga förhandlingen vid domstolen, framgår dock att den avräkning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en lättnad som avtalats för att kompensera för källskatt som innehållits för moderbolaget i den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande.

35 Syftet med nämnda avräkning är alltså att detta ska kompensera för en skatt som aktieägaren redan har betalat, varför domen i det ovannämnda målet *Océ Van der Grinten*, inte ger något svar på den här aktuella tolkningsfrågan.

36 Med den preciseringen ska det för det första påpekas att ordalydelsen i artikel 4.2 i direktivet inte hindrar att avräkningen inkluderas i det schablonbelopp avseende kostnader för förvaltningen som är hänförliga till moderbolagets andelsinnehav i dotterbolaget.

37 Som nämligen generaladvokaten påpekade i punkt 34 i sitt förslag till avgörande säkerställer



inkluderandet av avräkningen i schablonbeloppet avseende förvaltningskostnader för andelsinnehavet, i den mening som avses i artikel 4.2 i direktivet, att det verkligen är det totala beloppet av utdelad vinst, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, som upp bärs av moderbolaget och på vilket den femprocentiga satsen ska tillämpas.

38 Det ska för det andra beaktas att syftet med nämnda avräkning är att undvika juridisk dubbelbeskattning av vinst som ett dotterbolag delar ut till sitt moderbolag, det vill säga att undvika att moderbolaget åläggs att betala skatt på vinsten, först genom innehållande av källskatt i dotterbolagets medlemsstat och därefter ytterligare en gång i den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande.

39 Beaktandet av den avräkning som beviljas moderbolaget vid beräkningen av den kostnadsandel som hänförs till andelsinnehavet i dotterbolaget medger alltså en återspeglning av det belopp avseende vinst som dotterbolaget delat ut och motsvarande belopp av de medel som moderbolaget slutligen faktiskt disponerar över i form av utdelning, genom att inverkan av den källskatt som innehållits för moderbolaget i dotterbolagets medlemsstat neutraliseras.

40 Som den franska och den tyska regeringen på goda grunder har gjort gällande i sina yttranden till domstolen, är det faktum att avräkningen inkluderas i schablonbeloppet avseende förvaltningskostnader som är hänförliga till andelsinnehavet, i den mening som avses i artikel 4.2 i direktivet, sålunda förenligt med syftet att uppnå skattemässig neutralitet beträffande gränsöverskridande utdelning av vinst från ett dotterbolag till dess moderbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat.

41 Den hänskjutande domstolen önskar dock i detta sammanhang få klarhet i huruvida den skattemässiga neutraliteten påverkas av att nämnda avräkning inte alltid får ske från den skatt som moderbolaget har att betala, något som framgår av punkt 17 i förevarande dom.

42 Domstolen erinrar i detta avseende för det första om vad som gäller inom ramen för det system som inrättats genom direktivet, nämligen att om ett moderbolag innehar minst 25 procent av kapitalet i ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat, är det i sistnämnda medlemsstat i princip otillåtet att innehålla källskatt, vilket framgår av artikel 5.1 i direktivet.

43 Under sådana omständigheter som dem som gäller i målet vid den nationella domstolen, har sådan källskatt likväl kunnat innehållas i vissa medlemsstater under den övergångsperiod som gällde för dem i enlighet med artikel 5.2–5.4 i direktivet.

44 Som generaladvokaten påpekade i punkt 36 i sitt förslag till avgörande innehåller direktivet inte någon skyldighet för en medlemsstat att föreskriva att avräkning ska ske för sådan innehållen källskatt, när denna medlemsstat i enlighet med artikel 4.1 i direktivet har valt att tillämpa ett system med undantag från skatteplikt. Under sådana omständigheter kan en medlemsstat som har valt ett system med undantag från skatteplikt inte klandras för att den kompenserar den källskatt som innehållits i dotterbolagets medlemsstat genom att medge avräkning, men samtidigt begränsar möjligheten att medge sådan avräkning till de fall då det moderbolag som erhåller utdelningen vidareutdelar den erhållna utdelningen inom fem år till sina egna aktieägare.

45 Det ska för det andra påpekas att artikel 4.2 i direktivet ger en medlemsstat rätt att fastställa icke avdragsgilla förvaltningskostnader till ett schablonbelopp som inte får överstiga 5 procent av den vinst som utdelats av dotterbolaget, utan att därvid göra skillnad mellan den situation där medlemsstaten har valt att tillämpa ett system med undantag från skatteplikt och den situation där medlemsstaten har valt ett avräkningssystem. Av detta följer att det, när det gäller begreppet vinst som utdelats, enligt denna bestämmelse inte ska göras någon skillnad beroende på om nämnda stat är skyldig att föreskriva om avräkning för källskatt som innehållits av dotterbolagets

medlemsstat eller ej.

46 När en medlemsstat har valt att utöva den rätt som föreskrivs i artikel 4.2 i direktivet genom att inkludera avräkningen i det belopp som avser utdelad vinst på vilket den femprocentiga satsen ska tillämpas, kan medlemsstaten följaktligen inte klandras för att inte göra en skillnad beroende på om det är fråga om en avräkning som får ske från den skatt som ska betalas eller ej.

47 Inom ramen för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen bidrar det faktum att en avräkning inkluderas i det schablonbelopp för förvaltningskostnader som avser innehavet, i den mening som avses i artikel 4.2 i direktivet, visserligen till att skattebördan ökar för moderbolaget om moderbolaget inte inom en period av fem år vidareutdelar den vinst som det erhållit till sina egna aktieägare. En sådan inverkan är dock ett resultat av att källskatt innehålls i dotterbolagets medlemsstat i enlighet med artikel 5.1 och 5.2–5.4 i direktivet. För sådant innehållande av källskatt föreskrivs det i direktivet inte, inom ramen för ett system för undantagande från skatteplikt, någon skyldighet att säkerställa en avräkning för nämnda källskatt från den skatt som ska betalas.

48 Det är alltså inte så mycket det faktum att avräkningen inkluderas i schablonbeloppet avseende förvaltningskostnader för innehavet, i den mening som avses i artikel 4.2 i direktivet, som påverkar skatteneutraliteten vid beskattningen av gränsöverskridande utdelning av vinst från ett dotterbolag till dess moderbolag hemmahörande i en annan medlemsstat, som möjligheten enligt direktivet att i dotterbolagets medlemsstat innehålla källskatt på moderbolagets inkomst.

49 Inkluderandet av avräkningen i schablonbeloppet avseende förvaltningskostnader för innehavet, i den mening som avses i artikel 4.2 i direktivet, kan under alla förhållanden i egenskap av mekanism för att undvika juridisk dubbelbeskattning inte omfattas av artikel 7.2 andra stycket i direktivet. Denna bestämmelse inverkar inte på tillämpningen av de bestämmelser i nationell rätt eller enligt avtal som endast syftar till att förhindra eller lindra den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelningen.

50 Frågan som ställts ska följaktligen besvaras med att begreppet ”vinst som utdelats av dotterbolaget”, i den mening som avses i artikel 4.2 sista meningen i direktivet, ska tolkas så, att det inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken avräkning som beviljats för att kompensera för källskatt som innehållits för moderbolaget i den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande ska inkluderas i nämnda vinst.

### **Rättegångskostnader**

51 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 (fjärde avdelningen) följande:

**Begreppet ”vinst som utdelats av dotterbolaget”, i den mening som avses i artikel 4.2 sista meningen i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, ska tolkas så, att det inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken avräkning som beviljats för att kompensera för källskatt som innehållits för moderbolaget i den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande ska inkluderas i nämnda vinst.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: franska.