

Sag C-247/08

Gaz de France – Berliner Investissement SA

mod

Bundeszentralamt für Steuern

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Köln)

»Frie kapitalbevægelser – fritagelse for kildeskat i datterselskabets medlemsstat af udbytte udloddet til moderselskabet – begrebet »selskab i en medlemsstat« – »société par actions simplifiée« (forenklet aktieselskab) efter fransk ret«

Sammendrag af dom

1. *Tilnærmelse af lovgivningerne – fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber i forskellige medlemsstater – direktiv 90/435*

[Rådets direktiv 90/435, art. 2, litra a), og bilag I, litra f), og Rådets direktiv 2003/123]

2. *Tilnærmelse af lovgivningerne – fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber i forskellige medlemsstater – direktiv 90/435*

[Art. 43 EF og 56 EF, Rådets direktiv 90/435, art. 2, litra a), art. 5, stk. 1, og bilag I, litra f)]

1. Artikel 2, litra a), i direktiv 90/435 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, sammenholdt med litra f) i bilaget til dette, skal fortolkes således, at et fransk selskab, der har selskabsformen »société par actions simplifiée«, ikke kan anses for et »selskab i en medlemsstat« i direktivets forstand, før direktivet blev ændret ved direktiv 2003/123.

Ifølge artikel 2, litra a), i direktiv 90/435 forstås således ved udtrykket »selskab i en medlemsstat« ethvert selskab, der er organiseret i en af de former, der er anført i bilaget til dette direktiv. Den teknik, der er anvendt i størstedelen af litraerne i bilaget, bl.a. i litra f) vedrørende selskaber efter fransk ret, består imidlertid i at anføre betegnelserne for de juridiske former, der er omfattet af direktivet, uden at indeholde en bestemmelse, der lader direktivet omfatte andre selskaber, der er oprettet i henhold til lovgivningen i de pågældende medlemsstater, undtagen, for så vidt angår fransk ret, offentlige virksomheder og foretagender, som er udtømmende opregnet.

Formålet med direktiv 90/435 har desuden ikke været at indføre en fælles ordning for alle medlemsstaternes selskaber eller for alle de forskellige former for selskabsandele. For de andele, der ikke er omfattet af dette direktiv, tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte, om og i hvilket omfang økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte skal undgås, samt i denne henseende ensidigt eller ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået med andre medlemsstater at indføre mekanismer, der har til formål at forhindre eller at mindske denne økonomiske dobbeltbeskatning.

(jf. præmis 30, 32, 36, 37 og 44 samt domskonkl. 1)

2. Der foreligger intet, der kan rejse tvivl om gyldigheden af artikel 2, litra a), i direktiv 90/435

om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, sammenholdt med litra f) i bilaget hertil og med direktivets artikel 5, stk. 1, henset til principperne om etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser.

Selv om forpligtelsen til helt at fritage udbytte for kildeskat, som er fastsat i direktivets artikel 5, stk.1, kun påhviler medlemsstaterne for så vidt angår udlodning af udbytte modtaget af selskaber, som er selskaber i direktivets forstand, betyder dette ikke, at en medlemsstat kan behandle udbytte udloddet til selskaber i andre medlemsstater, som ikke falder ind under dets anvendelsesområde, mindre fordelagtigt end udbytte udloddet til sammenlignelige selskaber etableret på den pågældende medlemsstats område.

Derfor kan en afgrænsning af anvendelsesområdet for direktiv 90/435, der uden videre udelukker andre selskaber, der kan oprettes i henhold til national ret, sådan som det følger af artikel 2, litra a), i direktiv 90/435 og litra f) i bilaget til dette, ikke skabe en hindring for etableringsfriheden eller de frie kapitalbevægelser.

(jf. præmis 59 og 61-63 samt domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

1. oktober 2009 (*)

»Frie kapitalbevægelser – fritagelse for kildeskat i datterselskabets medlemsstat af udbytte udloddet til moderselskabet – udtrykket »selskab i en medlemsstat« – »société par actions simplifiée« (forenklet aktieselskab) efter fransk ret«

I sag C-247/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Finanzgericht Köln (Tyskland) ved afgørelse af 23. maj 2008, indgået til Domstolen den 9. juni 2008, i sagen:

Gaz de France – Berliner Investissement SA

mod

Bundeszentralamt für Steuern,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne M. Ilešić, A. Tizzano, E. Levits (refererende dommer) og J.-J. Kasel,

generaladvokat: J. Mazák

justitssekretær: fuldmægtig B. Fülöp,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 30. april 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Gaz de France – Berliner Investissement SA ved Rechtsanwälte T. Hackemann og H. von Cölln, bistået af Wirtschaftsprüfer U. Witt
- den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved I. Bruni, som befuldmægtiget, bistået avvocato dello Stato af P. Gentili
- Det Forenede Kongeriges regering ved H. Walker, som befuldmægtiget, bistået af barrister K. Beal
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 25. juni 2009,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, litra a), 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), sammenholdt med litra f) i bilaget til direktivet, samt gyldigheden af denne bestemmelse i forhold til artikel 43 EF, 48 EF, 56 EF og 58 EF.

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem Gaz de France – Berliner Investissement SA, et selskab med hjemsted i Frankrig og indtil 2002 et selskab af typen »société par actions simplifiée« (SAS), og Bundeszentralamt für Steuern vedrørende beskatning af udbytte udloddet i skatteåret 1999 til Gaz de France – Berliner Investissement SA fra Gaz de France Deutschland GmbH, hvis hjemsted er i Tyskland.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Direktiv 90/435's artikel 2 bestemmer følgende:

»Ved udtrykket »selskab i en medlemsstat« forstås i dette direktiv ethvert selskab:

- a) der er organiseret i en af de former, der er anført i bilaget til dette direktiv
- b) som ifølge skattelovgivningen i en medlemsstat anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i denne stat, og som i henhold til en overenskomst om dobbeltbeskatning med et tredjeland ikke anses for at være hjemmehørende uden for Fællesskabet

c) som desuden uden valgmulighed og uden fritagelse er omfattet af en af følgende former for skat:

[...]

– impôt sur les sociétés i Frankrig

[...]

eller enhver anden form for skat, der træder i stedet for en af disse former for skat.«

4 Ifølge direktiv 90/435's artikel 5, stk. 1, fritages det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, for kildeskat, i det mindste når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25%.

5 Bilaget til direktiv 90/435 med overskriften »Liste over de selskaber, der er omhandlet i artikel 2, litra a)«, opregner i litra f) følgende selskaber:

»de selskaber, der i fransk ret benævnes »société anonyme«, »société en commandite par actions«, »société à responsabilité limitée« samt offentlige industri- og handelsvirksomheder og -foretagender«.

6 Det anføres i fjerde betragtning til Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003 om ændring af direktiv 90/435/EØF (EUT 2004 L 7, s. 41):

»Artikel 2 i direktiv 90/435/EØF fastlægger, hvilke selskaber der er omfattet af dets anvendelsesområde. Bilaget indeholder en liste over de selskaber, som direktivet finder anvendelse på. Visse typer selskaber er ikke medtaget på listen i bilaget, selv om de er skattemæssigt hjemmehørende i en medlemsstat og er selskabsskattepligtige i denne. Anvendelsesområdet for direktiv 90/435 bør derfor udvides til at omfatte andre selskaber, som kan have grænseoverskridende aktiviteter i Fællesskabet og opfylder alle de i direktivet fastsatte betingelser.«

7 Direktiv 2003/123's artikel 1, nr. 6, bestemmer, at bilaget til direktiv 90/435 erstattes af teksten i bilaget til direktiv 2003/123. Efter denne ændring lyder den nye litra f) i bilaget til direktiv 90/435 således:

»De selskaber, der i fransk ret benævnes »société anonyme«, »société en commandite par actions«, »société à responsabilité limitée«, »sociétés par actions simplifiées«, »sociétés d'assurances mutuelles«, »caisses d'épargne et de prévoyance«, »sociétés civiles«, som automatisk er omfattet af selskabsbeskatning, »coopératives« og »unions de coopératives« samt offentlige industri- og handelsvirksomheder og -foretagender og andre enheder oprettet i henhold til fransk ret, der er omfattet af fransk selskabsskat«.

8 Ifølge direktiv 2003/123's artikel 2 skulle det implementeres i medlemsstaternes lovgivninger senest den 1. januar 2005.

Nationale bestemmelser

9 Lov om indkomstskat (Einkommensteuergesetz) bestemte i § 44d på det i hovedsagen omhandlede tidspunkt (herefter »EStG 1999«) følgende:

»1. Efter ansøgning fra den skattepligtige opkræves ikke kapitalindkomstskat af kapitalindkomst, jf.

§ 20, stk. 1, nr. 1 [...], modtaget af et moderselskab, som hverken har sit hjemsted eller sin administration i indlandet, og som hidrører fra udlodning af udbytte fra et kapitalselskab, der er ubegrænset skattepligtig som omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1, i selskabsskatteloven, eller fra godtgørelse af selskabsskat.

2. Ved »moderselskab« i stk. 1 forstås et selskab, der opfylder betingelserne i artikel 2 i direktiv 90/435 som omhandlet i bilag 7 til denne lov, og som på tidspunktet for beskattningen af kapitalindkomsten i henhold til § 44, stk. 1, andet afsnit, kan bevise, at det direkte ejer i det mindste en fjerdedel af den nominelle selskabskapital i det ubegrænset skattepligtige kapitalselskab. Det skal desuden påvises, at moderselskabet har været i besiddelse af kapitalandelen uden afbrydelse i tolv måneder. [...]

10 Bilag 7 til EStG 1999 fastsætter:

»Ved moderselskab forstås i artikel 2 i direktivet [90/435] ethvert selskab,

1. der er organiseret i en af de følgende former:

[...]

– selskaber, der i fransk ret benævnes:

»société anonyme«, »société en commandite par actions«, »société à responsabilité limitée« samt offentlige industri- og handelsvirksomheder og foretagender,

[...]

2. som ifølge skattelovgivningen i en medlemsstat anses for at være skattemæssigt hjemmehørende i denne stat, og som i henhold til en overenskomst om dobbeltbeskatning med et tredjeland ikke anses for at være hjemmehørende uden for Fællesskabet og,

3. som desuden uden valgmulighed og uden fritagelse er omfattet af en af følgende former for skat:

[...]

– impôt sur les sociétés i Frankrig

[...]

eller enhver anden form for skat, der træder i stedet for en af disse former for skat.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Den 16. juni 1999 udloddede Gaz de France Deutschland GmbH til sagsøgeren i hovedsagen, som ejede alle selskabsandelene i Gaz de France Deutschland GmbH, et udbytte på 980 387 DEM, og indeholdte en kapitalindkomstskat på 49 019,35 DEM samt et solidaritetsbidrag på 2 696,06 DEM, som blev indbetalt til det kompetente skattekontor.

12 Den 16. august 1999 anmodede sagsøgeren i hovedsagen Bundesamt für Finanzen, siden den 1. januar 2006 Bundeszentralamt für Steuern, om tilbagebetaling af kapitalindkomstskatten inklusive solidaritetsbidraget.

13 Ved afgørelse af 6. september 1999 afviste sagsøgte i hovedsagen anmodningen om tilbagebetaling med den begrundelse, at sagsøgeren i hovedsagen ikke var et moderselskab som omhandlet i § 44d, stk. 2, i EStG 1999, jf. artikel 2 i direktiv 90/435.

14 Da den mod denne afgørelse indgivne klage blev afvist, anlagde sagsøgeren i hovedsagen sag ved Finanzgericht Köln, der fandt, at sagsøgeren i hovedsagen ifølge ordlyden af direktiv 90/435 ikke kunne benytte retten til en tilbagebetaling af kapitalindkomstskatten, da den ikke i udlodningsåret var organiseret i en af de selskabsformer, der nævnes i direktiv 90/435's artikel 2, litra a), sammenholdt med bilagets litra f).

15 Retten er dog i tvivl om, hvorvidt man skal holde sig til en ordlydsfortolkning af bestemmelserne i direktiv 90/435. Retten finder, at man også må tage formålet med direktivet i betragtning og den omstændighed, at selskabsformen »société par actions simplifiée« på den ene side ikke fandtes i fransk ret på ikrafttrædelsestidspunktet for dette direktiv, men at direktiv 2003/123 på den anden side medtog denne selskabsform i bilaget til direktiv 90/435.

16 Ifølge Finanzgericht Köln opstår der derfor i sagen det spørgsmål, om et utilsigtet hul i lovgivningen er til hinder for, at det ved analogi kan udledes af artikel 2, litra a), i direktiv 90/435, sammenholdt med litra f) i bilaget til direktivet, at et fransk selskab af typen »société par actions simplifiée« allerede før 2005 kunne anses for et »selskab i en medlemsstat« i direktiv 90/435's forstand, og om direktivets artikel 2, litra a), sammenholdt med litra f) i bilaget til direktivet, i givet fald er i strid med artikel 43 EF og 48 EF eller artikel 56 EF og 58 EF.

17 På denne baggrund har Finanzgericht Köln besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 2, litra a), sammenholdt med litra f) i bilaget til direktiv 90/435, fortolkes således, at et fransk selskab, der har selskabsformen »société par actions simplifiée«, allerede før 2005 kan anses for et »selskab i en medlemsstat« i direktivets forstand, og i denne egenskab skal fritages for kildebeskatning i henhold til artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435 med hensyn til udbytte udloddet i 1999 af et af dets tyske datterselskaber?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende, er artikel 2, litra a), sammenholdt med litra f) i bilaget til direktiv 90/435, for så vidt i strid med 43 EF og 48 EF eller artikel 56, stk. 1, EF og artikel 58, stk. 1, litra a), og artikel 58, stk. 3, EF, som bestemmelsen sammenholdt med artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435 ganske vist for et fransk moderselskab af typen »société anonyme«, »société en commandite par actions« eller »société à responsabilité limitée«, men ikke for et fransk moderselskab af typen »société par actions simplifiée«, foreskriver fritagelse for kildeskat af udbytte, som et tysk datterselskab udlodder?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Om formaliteten

18 Den italienske regering har rejst spørgsmålet, om anmodningen om præjudiciel afgørelse kan realitetsbehandles, da den ikke indeholder oplysninger om de juridiske regler for et société par actions simplifiée og for de andre selskabstyper, som det sammenlignes med. Når der ikke foreligger sådanne oplysninger, er det ikke muligt at vurdere den antagelse, som den forelæggende ret tager udgangspunkt i, nemlig at et société par actions simplifiée har kendetegn svarende til de selskaber efter fransk ret, som altid har haft fordel af fritagelsen for kildebeskatning af udloddet udbytte i medfør af artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435, eller vurdere, om den præjudicielle anmodning er relevant for at træffe afgørelse i hovedsagen.

19 I denne forbindelse bemærkes, at mens det under hensyn til kompetencefordelingen vedrørende den præjudicielle procedure alene tilkommer den nationale ret at fastlægge genstanden for de spørgsmål, som den har til hensigt at forelægge Domstolen, har Domstolen også udtalt, at den med henblik på at efterprøve sin egen kompetence i særlige tilfælde er beføjet til at undersøge de omstændigheder, hvorunder den nationale domstol har forelagt sagen (jf. dom af 18.12.2007, sag C-62/06, ZF Zefeser, Sml. I, s. 11995, præmis 14).

20 Dette er navnlig tilfældet, når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de præjudicielle spørgsmål (jf. bl.a. dom af 13.3.2001, sag C-379/98, PreussenElektra, Sml. I, s. 2099, præmis 39, af 5.12.2006, forenede sager C-94/04 og C-202/04, Cipolla m.fl., Sml. I, s. 11421, præmis 25, og af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569, præmis 64). For at nå frem til en fortolkning af fællesskabsretten, som den nationale ret kan bruge, er det påkrævet, at denne giver en beskrivelse af de faktiske omstændigheder og de regler, som de forelagte spørgsmål hænger sammen med, eller i alt fald forklarer de faktiske forhold, der er baggrunden for dens spørgsmål (jf. dom af 23.3.2006, sag C-237/04, Enirisorse, Sml. I, s. 2843, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

21 Således tjener de i forelæggelsesafgørelsen indeholdte oplysninger ikke blot til at sætte Domstolen i stand til at give hensigtsmæssige svar, men også til at give medlemsstaternes regeringer samt andre berørte parter mulighed for at afgive indlæg i henhold til artikel 23 i statuten for Domstolen. Det påhviler Domstolen at overvåge, at denne mulighed bevares, når henses til, at det i henhold til ovennævnte bestemmelse kun er forelæggelsesafgørelserne, der meddeles de pågældende parter (jf. bl.a. Enirisorse-dommen, præmis 18 og den deri nævnte retspraksis).

22 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at forelæggelsesafgørelsen indeholder en tilstrækkelig detaljeret gennemgang af de faktiske og retlige omstændigheder i hovedsagen samt grundene til, at den forelæggende ret vurderer, at en besvarelse af de forelagte spørgsmål er nødvendig, til at Domstolen kan besvare spørgsmålene hensigtsmæssigt. Det fremgår desuden af de indlæg, der er indgivet af den tyske og den italienske regering samt af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, at oplysningerne i anmodningen om præjudiciel afgørelse har sat dem i stand til at tage stilling til de spørgsmål, som er blevet forelagt Domstolen.

23 Derfor betyder den omstændighed, at der ikke i forelæggelsesafgørelsen er foretaget en detaljeret beskrivelse af reglerne for »sociétés par actions simplifiées« og for de andre selskaber efter fransk ret, ikke, at anmodningen bør afvises, da fortolkningen af de nationale retsforskrifter under alle omstændigheder ikke henhører under Domstolens kompetence.

24 Det følger af det ovenstående, at de præjudicielle spørgsmål bør besvares.

Om realiteten

Det første spørgsmål

25 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 2, litra a), sammenholdt med litra f) i bilaget til direktiv 90/435, skal fortolkes således, at et fransk selskab, der har selskabsformen »société par actions simplifiée«, kan anses for et »selskab i en medlemsstat« i direktivets forstand, allerede før direktivet blev ændret ved direktiv 2003/123.

26 Det er for at besvare dette spørgsmål nødvendigt at tage hensyn til ordlyden af den bestemmelse, som ønskes fortolket, samt til direktivet 90/435's 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, af 8.6.2000, sag C-375/98, Epson Europe, Sml. I, s. 4243, præmis 22 og 24, og af 3.4.2008, sag C-27/07, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, Sml. I, s. 2067, præmis 22).

27 Det bemærkes herved, at direktiv 90/435, som det bl.a. fremgår af tredje betragtning hertil, har til formål ved indførelse af en fælles beskatningsordning at fjerne enhver forskelsbehandling af samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til samarbejde mellem selskaber fra samme medlemsstat 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, Athinaiki Zythopoiia, Sml. I, s. 6797, præmis 25, af 25.9.2003, sag C-58/01, Océ van der Grinten, Sml. I, s. 9809, præmis 45, samt Banque Fédérative du Crédit Mutuel-dommen, præmis 23). Direktiv 90/435 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 (dommen i sagen Banque Fédérative du Crédit Mutuel, præmis 24).

28 Som det fremgår af artikel 1 i direktiv 90/435, vedrører direktivet overskud, som selskaber i en medlemsstat modtager som udbytte fra deres datterselskaber hjemmehørende i andre medlemsstater.

29 Artikel 2 i direktiv 90/435 fastsætter de betingelser, som et selskab skal opfylde for at blive anset for et »selskab i en medlemsstat« i henhold til direktivet, og definerer således direktivets anvendelsesområde. Betingelserne er, som generaladvokaten har anført i punkt 27 i forslaget til afgørelse, kumulative.

30 Ifølge artikel 2, litra a), i direktiv 90/435 forstås ved udtrykket »selskab i en medlemsstat« ethvert selskab, der er organiseret i en af de former, der er anført i bilaget til dette direktiv.

31 I bilaget til direktiv 90/435 anvendes to forskellige teknikker til at angive de selskaber, der falder ind under dets anvendelsesområde. Således anvendes der artsbetegnelser i bilagets litra k) og l), som henholdsvis anfører »de handelsselskaber eller almindelige, borgerlige selskaber i form af handelsselskaber samt kooperativer og offentlige virksomheder, der er registreret i henhold til Portugals lovgivning«, og »de selskaber, der er registreret i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning«, mens der i andre litraer i bilaget udtrykkeligt angives de juridiske selskabsbetegnelser.

32 Den sidste teknik anvendes i størstedelen af litraerne i bilaget til direktiv 90/435, bl.a. i litra f) vedrørende selskaber efter fransk ret, hvor der anføres betegnelserne for de juridiske former, der er omfattet af direktivet, uden at indeholde en bestemmelse, der lader direktivet omfatte andre selskaber, der er oprettet i henhold til lovgivningen i de pågældende medlemsstater, undtagen, for så vidt angår fransk ret, offentlige virksomheder og foretagender, som er angivet på en udtømmende måde.

33 Som det også fremgår både af ordlyden og opbygningen af artikel 2, litra a), i direktiv 90/435 samt af litra f) i bilaget til det, skal selskaber efter fransk ret, som ikke er offentlige industri- og handelsvirksomheder og -foretagender, for at kunne anses for at være et »selskab i en medlemsstat« i henhold til direktivet, være organiseret i en af de former, der udtømmende er opregnet i litra f) i bilaget til direktivet, og navnlig være oprettet som et »société anonyme«, »société en commandite par actions« eller »société à responsabilité limitée«.

34 Denne konklusion anfægtes ikke af de argumenter, som er fremført af sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen, ifølge hvilke listen over selskaber i litra f) i bilaget til direktiv 90/435 kun er eksempler og udelukkende har til formål at forebygge de kvalifikationskonflikter, der kan opstå, når et selskab i en medlemsstat skattemæssigt bliver behandlet som et kapitalselskab underlagt selskabsskat, mens det i en anden medlemsstat bliver anset for et personselskab, som ikke er underlagt selskabsskat, da visse medlemsstater ved vedtagelsen af direktiv 90/435 har ønsket at udelukke personselskaber fra direktivets anvendelsesområde.

35 Det bør ganske vist anføres, at den af sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen forsvarede fortolkning kan være i overensstemmelse med direktiv 90/435's formål, jf. tredje betragtning til direktivet, da det forudsætter, at dets anvendelsesområde udvides til et stort antal selskaber og således bidrager til at fjerne forskelsbehandlingen af samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til samarbejde mellem selskaber fra samme medlemsstat og letter sammenslutninger af selskaber på fællesskabsplan.

36 Som generaladvokaten har anført i punkt 31 i forslaget til afgørelse, har formålet med direktiv 90/435 dog ikke været at indføre en fælles ordning for alle medlemsstaternes selskaber eller for alle de forskellige former for selskabsandele.

37 Herved bemærkes, at det for de andele, der ikke er omfattet af direktiv 90/435, tilkommer medlemsstaterne at fastsætte, om og i hvilket omfang økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte skal undgås, samt i denne henseende ensidigt eller ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået med andre medlemsstater at indføre mekanismer, der har til formål at forhindre eller at mindske økonomiske dobbeltbeskatning (jf. dom af 12.12.2006, sag C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Sml. I, s. 11673, præmis 54, og *Amurta-dommen*, præmis 24).

38 Direktiv 90/435 begrænser således medlemsstaternes kompetence med hensyn til beskatning af udbytte udloddet af selskaber etableret på deres område til selskaber etableret i en anden medlemsstat, som falder ind under dets anvendelsesområde. Derfor er grundlæggende retssikkerhedshensyn til hinder for, at listen over selskaber i litra f) i bilaget til direktivet fortolkes som en vejledende liste, når en sådan fortolkning ikke følger hverken af direktiv 90/435's ordlyd eller opbygning.

39 Den fortolkning, som gøres gældende af sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen, følger heller ikke af eventuelle ønsker fremsat af visse medlemsstater ved vedtagelsen af direktiv 90/435 om kun at udelukke personselskaber fra direktivets anvendelsesområde. Meninger, som medlemsstaterne har givet udtryk for i Rådet for Den Europæiske Union, er uden juridisk betydning, når de ikke har fundet udtryk i retsreglerne. Retsreglerne rettes nemlig til borgerne, og borgerne skal kunne handle i tillid til deres indhold i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet (dommen i sagen *Denkavit m.fl.*, præmis 29).

40 Den fortolkning, hvorefter et »société par actions simplifiée« ikke fra sin introduktion i fransk ret kan anses for omfattet af direktiv 90/435, bekræftes desuden af udviklingen i lovgivningen, navnlig direktiv 2003/123.

41 For det første konstateres det i fjerde betragtning til direktiv 2003/123, at bilaget til direktiv 90/435 indeholder en liste over de selskaber, som direktivet finder anvendelse på, samt at visse typer selskaber ikke er medtaget på listen i bilaget, selv om de er skattemæssigt hjemmehørende i en medlemsstat og er selskabsskattepligtige i denne. I samme betragtning præciseres det, at anvendelsesområdet for direktiv 90/435 derfor bør udvides til at omfatte andre selskaber, som kan have grænseoverskridende aktiviteter i Fællesskabet og opfylder alle de i direktivet fastsatte betingelser.

42 For det andet fastsættes det i direktiv 2003/123's artikel 1, nr. 6, at bilaget til direktiv 90/435 erstattes af teksten i bilaget til direktiv 2003/123. Efter ændringen af bilaget til direktiv 90/435 ved direktiv 2003/123 indbefatter litra f) i nævnte bilag blandt de omhandlede selskaber et »société par actions simplifiée« og indeholder for at tage højde for udviklingen i national ret en bestemmelse om, at også andre selskaber oprettet i henhold til fransk ret, der er undergivet fransk selskabsskat, ligeledes er omfattet af direktiv 90/435's anvendelsesområde.

43 Endelig bemærkes det i modsætning til, hvad sagsøgeren i hovedsagen og Kommissionen har gjort gældende, at eftersom de franske juridiske selskabsformer omfattet af direktiv 90/435 er udtømmende opregnet i litra f) i bilaget til direktivet, kan direktivets anvendelsesområde ikke udvides ved analogislutning til andre selskabsformer som f.eks. et »société par actions simplifiée« efter fransk ret, selv om de måtte være sammenlignelige.

44 Henset til det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at artikel 2, litra a), sammenholdt med litra f) i bilaget til direktiv 90/435, skal fortolkes således, at et fransk selskab, der har selskabsformen »société par actions simplifiée«, ikke kan anses for et »selskab i en medlemsstat« i direktivets forstand, før direktivet blev ændret ved direktiv 2003/123.

Det andet spørgsmål

45 Med det andet spørgsmål rejser den forelæggende ret problemet om gyldigheden af artikel 2, litra a), sammenholdt med litra f) i bilaget til direktiv 90/435, og med artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435, under hensyn til artikel 43 EF og 48 EF eller artikel 56, stk. 1, EF og artikel 58, stk. 1, litra a), og artikel 58, stk. 3, EF, for så vidt som bestemmelsen ganske vist for et fransk moderselskab af typen »société anonyme«, »société en commandite par actions« eller »société à responsabilité limitée«, men ikke for et fransk moderselskab af typen »société par actions simplifiée«, foreskriver fritagelse for kildeskat af udbytte, som et tysk datterselskab udlodder.

46 Sagsøgeren i hovedsagen gør med hensyn hertil gældende, at en udelukkelse af et »société par actions simplifiée« fra direktiv 90/435's anvendelsesområde vil medvirke til vilkårligt at stille det ringere end et fransk »société anonyme« eller et fransk »société à responsabilité limitée«, eller i forhold til andre medlemsstats selskaber med begrænset hæftelse som opregnet i det nævnte direktiv. Et »société par actions simplifiée« vil blive stillet mindre fordelagtigt, bl.a. fordi tysk ret ikke præciserer de nærmere processuelle regler, hvorefter det er muligt at gøre gældende, at der foreligger anvendelse af kapitalindkomstskat i strid med fællesskabsretten uden for direktiv 90/435's anvendelsesområde.

47 Hverken den tyske eller den italienske regering, Det Forenede Kongeriges regering eller Kommissionen sætter spørgsmålstegn ved direktiv 90/435's gyldighed. For det første forbyder de grundlæggende friheder ikke anvendelse af kildebeskatning som sådan og er ikke til hinder for

dobbeltbeskatning på grund af, at to medlemsstater udøver deres beskatningskompetence sideløbende med hinanden. For det andet har fællesskabslovgiver et vidt skøn med hensyn til harmonisering og tilnærmelse af lovgivningerne. Begrænsningen af rækkevidden af harmoniseringen eller tilnærmelsen af lovgivningerne til bestemte områder er ikke i sig selv ulovligt.

48 Den italienske regering fremhæver desuden, at det forhold, at et »société par actions simplifiée« er blevet indført efter direktiv 90/435's ikrafttræden, ikke medfører, at direktivet kan anses for ugyldigt som følge af, at der ikke er blevet taget hensyn til denne juridiske selskabsform, da de forhold, der kan medføre en retsakts ugyldighed, skal være til stede på tidspunktet for dens tilblivelse. Man kan højst spørge, om direktiv 2003/123 ikke skulle have inkluderet et »société par actions simplifiée« på listen i bilaget til direktiv 90/435 med tilbagevirkende kraft. Det henhører herved fuldt ud under fællesskabslovgivers skønsbeføjelse at afgøre, om bilaget til direktiv 90/435 skal suppleres eller ej, og at begrænse den tidsmæssige virkning af en optagelse af denne juridiske selskabsform i bilaget til direktiv 90/435 ved at bestemme, at optagelsen ikke skal have tilbagevirkende kraft.

49 I denne forbindelse bemærkes, at bedømmelsen af gyldigheden af en retsakt, som det tilkommer Domstolen at foretage, normalt skal være baseret på forholdene på tidspunktet for retsaktens udstedelse (dom af 17.7.1997, forenede sager C-248/95 og C-249/95, SAM Schiffahrt og Stapf, Sml. I, s. 4475, præmis 46).

50 Selv hvis det antages, at en retsakts gyldighed i visse tilfælde kan bedømmes ud fra nye omstændigheder, som er indtruffet efter retsaktens vedtagelse (dommen i sagen SAM Schiffahrt og Stapf, præmis 47), vil en sådan bedømmelse ikke kunne finde sted i dette tilfælde.

51 Skønt et »société par actions simplifiée« først blev indført i fransk ret efter vedtagelsen af direktiv 90/435, følger det af svaret på det første spørgsmål, at direktivets anvendelsesområde for så vidt angår selskaber efter fransk ret blev fastlagt ved en opregning af betegnelserne for de juridiske former, der er omfattet af direktivet, uden at indeholde en bestemmelse, der gør det muligt at anvende direktivet på andre selskaber oprettet i overensstemmelse med fransk ret.

52 Det følger af fast retspraksis, at det står fællesskabsinstitutionerne frit for kun gradvist at gennemføre harmoniseringen af et område eller i etaper at tilnærme de nationale lovgivninger. Ganske vist er iværksættelsen af sådanne foranstaltninger i almindelighed vanskelig, idet den forudsætter, at de kompetente fællesskabsinstitutioner ud fra forskellige og komplekse nationale bestemmelser fastlægger fælles regler, som er i overensstemmelse med de i EF-traktaten opstillede målsætninger, og som kan samle et kvalificeret flertal af Rådets medlemmer, og på afgiftsområdet enstemmighed (jf. i denne retning dom af 29.2.1984, sag 37/83, Rewe-Zentrale, Sml. s. 1229, præmis 20, af 13.5.1997, sag C-233/94, Tyskland mod Parlamentet og Rådet, Sml. I, s. 2405, præmis 43, og af 17.6.1999, sag C-166/98, Socridis, Sml. I, s. 3791, præmis 26).

53 Det skal dog efterprøves, om en afgrænsning af anvendelsesområdet for direktiv 90/435, der uden videre udelukker andre selskaber oprettet i henhold til national ret, sådan som det følger af artikel 2, litra a), i direktiv 90/435 og litra f) i bilaget til dette, kan anses for ugyldig i forhold til de artikler i traktaten, der garanterer etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser.

54 Det følger af fast retspraksis, at den frihed, andre medlemsstats statsborgere har til at etablere sig på en anden medlemsstats område, indebærer en adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere. Ophævelsen af restriktionerne for etableringsstaten omfatter også hindringer for, at en medlemsstats statsborgere, bosat på en anden medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber (jf. bl.a.

dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 13, af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 22, og af 23.2.2006, sag C-253/03, CLT-UFA, Sml. I, s. 1831, præmis 13).

55 Det følger ligeledes af fast retspraksis, at selv om traktatens bestemmelser om etableringsfriheden ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, er de samtidig til hinder for, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (jf. bl.a. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 21, af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 42, af 6.12.2007, sag C-298/05, Columbus Container Services, Sml. I, s. 10451, præmis 33, og af 15.5.2008, sag C-414/06, Lidl Belgium, Sml. I, s. 3601, præmis 19).

56 Som det er anført i denne doms præmis 27, har direktiv 90/435 ved indførelse af en fælles beskatningsordning til formål at fjerne enhver forskelsbehandling af samarbejde mellem selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til samarbejde mellem selskaber fra samme medlemsstat og således lette sammenslutninger af selskaber på fællesskabsplan (jf. dommen i sagen Banque Fédérative du Crédit Mutuel, præmis 23, og dom af 12.2.2009, sag C-138/07, Cobelfret, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 28).

57 Med henblik på 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 tilsigter direktiv 90/435 at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af et sådant udbytte, dvs. at undgå, at det udloddede udbytte først beskattes hos datterselskabet, og dernæst beskattes hos moderselskabet (jf. dommen i sagen Banque Fédérative du Crédit Mutuel, præmis 24 og 27, og Cobelfret-dommen, præmis 29).

58 Med henblik herpå bestemmes det i direktiv 90/435's artikel 5, stk. 1, at medlemsstaterne skal fritage det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, for kildeskat, i det mindste når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25%.

59 Selv om denne forpligtelse ifølge direktiv 90/435 kun påhviler medlemsstaterne for så vidt angår udlodning af udbytte modtaget af selskaber, som er selskaber i direktivets forstand, er det tilstrækkeligt at bemærke, at direktivet ikke tillader medlemsstaterne at behandle udbytte udloddet til selskaber i andre medlemsstater, som ikke falder ind under dets anvendelsesområde, mindre fordelagtigt end udbytte udloddet til sammenlignelige selskaber etableret på den pågældende medlemsstats område.

60 Domstolen har allerede fastslået, at det for de selskabsandele, der ikke er omfattet af direktiv 90/435, tilkommer medlemsstaterne at fastsætte, om og i hvilket omfang økonomisk dobbeltbeskatning af udbetalt udbytte skal undgås, samt i denne henseende ensidigt eller ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået med andre medlemsstater at indføre mekanismer, der har til formål at forhindre eller at mindske økonomisk dobbeltbeskatning. Medlemsstaterne har imidlertid ikke blot på grund af denne omstændighed ret til at iværksætte foranstaltninger, der er i strid med de ved traktaten sikrede former for fri bevægelighed (jf. dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 54, Amurta-dommen, præmis 24, og dom af 18.6.2009, sag C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 28).

61 Derfor kan en afgrænsning af anvendelsesområdet for direktiv 90/435, der uden videre udelukker andre selskaber, der kan oprettes i henhold til national ret, sådan som det følger af artikel 2, litra a), i direktiv 90/435 og litra f) i bilaget til dette, ikke skabe en hindring for

etableringsfriheden.

62 Det resultat, der blev lagt til grund i den foregående præmis, gælder også for traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser.

63 Henset til det ovenstående skal det andet spørgsmål besvares med, at gennemgangen heraf intet har frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af artikel 2, litra a), i direktiv 90/435, sammenholdt med litra f) i bilaget til dette og med direktivets artikel 5, stk. 1.

Sagens omkostninger

64 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 (Første Afdeling) for ret:

1) **Artikel 2, litra a), i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, sammenholdt med litra f) i bilaget til dette, skal fortolkes således, at et fransk selskab, der har selskabsformen »société par actions simplifiée«, ikke kan anses for et »selskab i en medlemsstat« i direktivets forstand, før direktivet blev ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003.**

2) **Gennemgangen af det andet spørgsmål har intet frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af artikel 2, litra a), i direktiv 90/435, sammenholdt med litra f) i bilaget til dette og med direktivets artikel 5, stk. 1.**

Underskrifter

* Processprog: tysk.