

Mål C-247/08

Gaz de France – Berliner Investissement SA

mot

Bundeszentralamt für Steuern

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Köln)

"Fri rörlighet för kapital – Befrielse i den medlemsstat i vilken dotterbolaget är hemmahörande från källskatt på vinstutdelning till moderbolaget – Begreppet 'bolag i en medlemsstat' – Associationsformen 'société par actions simplifiée' i fransk rättsordning"

Sammanfattning av domen

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

(Rådets direktiv 90/435, artikel 2 a samt bilaga I f, och 2003/123)

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

(Artiklarna 43 EG och 56 EG; rådets direktiv 90/435, artiklarna 2 a, 5.1, och bilaga I f)

1. Artikel 2 a i rådets direktiv 90 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, jämförd med punkt f i dess bilaga, ska tolkas på så sätt att ett bolag i fransk rättsordning som drivs i associationsformen "société par actions simplifiée" inte kan anses vara ett "bolag i en medlemsstat" i den mening som avses i detta direktiv även innan det ändrades genom rådets direktiv 2003/123.

Enligt artikel 2 a i direktiv 90/435 avses med "bolag i en medlemsstat" nämligen varje bolag som drivs i någon av de associationsformer som är förtecknade i bilagan till detta direktiv. Den teknik, som används i flertalet av punkterna i bilagan till direktiv 90/435, bland annat i punkt f i bilagan vad avser bolag enligt fransk rätt, består emellertid av att räkna upp benämningar på de associationsformer som omfattas av detta direktiv, utan att innehålla en klausul som möjliggör att direktivet kan tillämpas på andra bolagstyper som bildats enligt lagstiftningen i de respektive medlemsstaterna, med undantag av offentliga organ och företag vad gäller fransk rätt, vilket tyder på att uppräkningslistan av dessa benämningar är uttömmande.

Direktiv 90/435 har inte till syfte att införa ett gemensamt skattesystem för alla bolag i medlemsstaterna, eller för alla slags andelsinnehav. När det gäller andelsinnehav som inte omfattas av direktivet är det medlemsstaterna som har att avgöra om och i vilken mån den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelad vinst ska undvikas och för detta ändamål, ensidigt eller med hjälp av dubbelbeskattningsavtal som ingås med andra medlemsstater, införa mekanismer till förhindrande eller lindring av denna ekonomiska dubbelbeskattning.

(se punkterna 30, 32, 36, 37 och 44, samt punkt 1 i domslutet)

2. Det föreligger inga omständigheter som påverkar giltigheten av artikel 2 a i rådets direktiv

90/435 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, jämförd med punkt f i bilagan till detta direktiv, med hänsyn till principerna om etableringsrätt och den fria rörligheten för kapital.

Även om skyldigheten att befria vinstutdelningar från all källskatt enligt artikel 5.1 i direktiv 90/435 endast åläggs medlemsstaterna i förhållande till vinstutdelningar till bolag som kan anses vara bolag i direktivets mening, innebär inte direktivet att en medlemsstat tillåts att behandla vinstutdelningar till sådana bolag i andra medlemsstater som inte omfattas av direktivets tillämpningsområde på ett mindre gynnsamt sätt än vinstutdelningar till jämförbara bolag som är hemmahörande i medlemsstaten.

Avgränsningen av tillämpningsområdet för direktiv 90/435, som helt utesluter andra bolag bildade enligt nationell rätt, såsom den framgår av artikel 2 a i direktiv 90/435 och av punkt f i dess bilaga, kan följaktligen varken begränsa etableringsfriheten eller den fria rörligheten för kapital.

(se punkterna 59 och 61–63 samt punkt 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 1 oktober 2009 (*)

”Fri rörlighet för kapital – Befrielse i den medlemsstat i vilken dotterbolaget är hemmahörande från källskatt på vinstutdelning till moderbolaget – Begreppet ’bolag i en medlemsstat’ – Associationsformen ’société par actions simplifiée’ i fransk rättsordning”

I mål C-247/08,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Finanzgericht Köln (Tyskland) genom beslut av den 23 maj 2008, som inkom till domstolen den 9 juni 2008, i målet

Gaz de France – Berliner Investissement SA

mot

Bundeszentralamt für Steuern,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna M. Ilešić, A. Tizzano, E. Levits (referent) och J.-J. Kasel,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: handläggaren B. Fülöp,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 30 april 2009,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Gaz de France – Berliner Investissement SA, genom T. Hackemann och H. von Cölln, Rechtsanwältin, biträdda av U. Witt, Wirtschaftsprüfer,
- Förbundsrepubliken Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom I. Bruni, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Förenade kungarikets regering, genom H. Walker, i egenskap av ombud, biträdd av K. Beal, barrister,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 25 juni 2009 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 2 a 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), jämförd med punkt f i bilagan till detta direktiv, samt giltigheten av denna bestämmelse enligt artiklarna 43 EG, 48 EG, 56 EG et 58 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Gaz de France – Berliner Investissement SA, ett bolag med säte i Frankrike som fram till år 2002 drevs i associationsformen "société par actions simplifiée" ("SAS", förenklat aktiebolag), och Bundeszentralamt für Steuern (den centrala federala skattemyndigheten) rörande beskattningen av vinstutdelning från Gaz de France Deutschland GmbH, ett bolag med säte i Tyskland, till det förstnämnda bolaget under beskattningsåret 1999.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Artikel 2 i direktiv 90/435 har följande lydelse:

"I detta direktiv avses med 'bolag i en medlemsstat' varje bolag som:

- a) drivs i någon av de associationsformer som är förtecknade i bilagan,
- b) enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses vara skatterättsligt hemmahörande i den staten och som inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal med tredje land anses ha hemvist utanför gemenskapen, och
- c) är skyldigt att erlägga någon av följande skatter, eller någon skatt som ersätter någon av dem, utan valmöjlighet eller rätt till skattebefrielse

...

– impôt sur les sociétés i Frankrike.”

4 Enligt artikel 5.1 i direktiv 90/435 ska vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget, åtminstone om det senare innehar minst 25 procent av kapitalet i dotterbolaget, vara befriad från källskatt.

5 I bilagan till direktiv 90/435, med rubriken ”Förteckning över de slag av bolag som avses i artikel 2 a”, anges i punkt f följande associationsformer:

”Bolag som enligt fransk rättsordning kallas ’société anonyme’, ’société en commandite par actions’ eller ’société à responsabilité limitée’ och industriella och affärsdrivande offentliga organ och företag.”

6 I skäl 4 i rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 om ändring av direktiv 90/435 (EUT L 7, 2004, s. 41), anges följande:

”I artikel 2 i direktiv [90/435] anges för vilka företag direktivet gäller. I bilagan till direktivet finns en förteckning över de olika typer av företag för vilka direktivet gäller. Vissa typer av företag tas inte upp i förteckningen i bilagan trots att de företag det rör sig om är skatterättsligt hemmahörande i någon av medlemsstaterna och skyldiga att erlägga bolagsskatt där. Räckvidden för direktiv 90/435/EEG bör därför utvidgas till att omfatta flera typer av associationsformer som bedriver gränsöverskridande verksamhet i gemenskapen och uppfyller de i direktivet fastställda villkoren.”

7 I artikel 1.6 i direktiv 2003/123 föreskrivs att bilagan i direktiv 90/435 ska ersättas med texten i bilagan till direktiv 2003/123. Till följd av denna ändring får den nya punkt f i bilagan till direktiv 90/435 följande lydelse:

”Bolag som enligt fransk rättsordning kallas ’société anonyme’, ’société en commandite par actions’, ’société à responsabilité limitée’, ’société par actions simplifiée’, ’société d’assurance mutuelle’, ’caisses d’épargne et de prévoyance’, ’sociétés civiles’, som automatiskt omfattas av bolagsskatt, ’coopératives’ eller ’unions de coopératives’, industriella och affärsdrivande offentliga organ och företag samt andra bolag som bildats i enlighet med fransk lagstiftning och som omfattas av fransk bolagsskatt.”

8 Enligt artikel 2 i direktiv 2003/123 ska detta ha införlivats med medlemsstaternas nationella rättsordningar senast den 1 januari 2005.

Den nationella lagstiftningen

9 44d § i den tyska inkomstskattelagen (Einkommensteuergesetz), i den version som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad EStG 1999), har följande lydelse:

”(1) Skatt på kapitalinkomst ska efter ansökan från den skattskyldige, inte tas ut på kapitalinkomst enligt 20 § stycke 1 punkt 1 ... som ett moderbolag som varken har sitt säte eller sin direction inom landet erhåller genom utdelning från ett obegränsat skattskyldigt kapitalbolag i den mening som avses i 1 § stycke 1 punkt 1 lagen om beskattning av juridiska personer eller genom kompensation för sådan beskattning.

(2) Ett ’moderbolag’ i den mening som avses i stycke 1 är ett bolag som uppfyller de i bilaga 7 till denna lag angivna villkoren enligt artikel 2 i direktiv 90/435 och som när skyldigheten att betala skatt på kapitalinkomst inträder enligt artikel 44 första stycket, andra meningen, bevisligen direkt

innehär minst en fjärdedel av det obegränsat skattskyldiga kapitalbolagets aktiekapital. Andelarna ska innehas sedan minst tolv månader utan avbrott. ...”

10 I bilaga 7 till EStG 1999 föreskrivs följande:

”Med moderbolag avses enligt artikel 2 i direktiv [90/435] varje bolag som

1. drivs i någon av följande associationsformer:

...

– bolag som enligt fransk rättsordning kallas:

’société anonyme’, ’société en commandite par actions’, ’société à responsabilité limitée’ samt industriella och affärsdrivande offentliga organ och företag;

...

2. enligt skattelagstiftningen i en medlemsstat anses vara skatterättsligt hemmahörande i den staten och som inte enligt ett dubbelbeskattningsavtal med tredje land anses ha hemvist utanför gemenskapen, och

3. är skyldigt att erlägga någon av följande skatter, eller någon skatt som ersätter någon av dem, utan valmöjlighet eller rätt till skattebefrielse:

...

– impôt sur les sociétés i Frankrike.”

Twisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Den 16 juni 1999 delade Gaz de France Deutschland GmbH, som är ett av klagandebolaget i målet vid den nationella domstolen helägt dotterbolag, ut en vinst som uppgick till 980 387 DEM till klagandebolaget. Av denna vinstutdelning innehöll Gaz de France Deutschland GmbH skatt på kapitalinkomst till ett belopp av 49 019,35 DEM och ett solidaritetstillägg till ett belopp av 2 696,06 DEM vilket betalades till den ansvariga skattemyndigheten.

12 Den 16 augusti 1999 ansökte klagandebolaget hos Bundesamt für Finanzen, som sedan den 1 januari 2006 benämns Bundeszentralamt für Steuern, om återbetalning av den innehållna skatten på kapitalinkomst inklusive solidaritetstillägg.

13 Genom beslut av den 6 september 1999 avslog motparten vid den nationella domstolen ansökan om återbetalning med anledning av att klagandebolaget inte kunde anses vara ett moderbolag i den mening som avses i artikel 44d 2 i EStG 1999 jämförd med artikel 2 i direktiv 90/435.

14 Då begäran om omprövning av detta beslut inte ledde till någon ändring av beslutet överklagade klagandebolaget detta till Finanzgericht Köln, som anser att klagandebolaget enligt lydelsen av direktiv 90/435 inte har rätt till återbetalning av skatt på kapitalinkomst, eftersom bolaget inte drevs i någon av de associationsformer som anges i artikel 2a jämförd med punkt f i bilagan till direktiv 90/435 det år då utdelningen ägde rum.

15 Den nationella domstolen är emellertid tveksam till att tolkningen av bestämmelserna i direktiv 90/435 ska begränsas till den strikta ordalydelsen. Enligt denna domstol måste även direktivets syfte beaktas samt den omständigheten att associationsformen ”société par actions

simplifiée” ännu inte fanns i den franska rättsordningen när direktivet trädde i kraft och att denna associationsform infördes i dess bilaga genom direktiv 2003/123.

16 Enligt Finanzgericht Köln finns följaktligen anledning att ställa frågan huruvida en oavsiktlig lucka i lagen inte kan åtgärdas genom en analog tolkning av artikel 2 a i direktiv 90/435 jämförd med punkt f i bilagan till detsamma, på så sätt att ett franskt bolag som drivs i associationsformen "société par actions simplifiée" redan åren före år 2005 kan anses omfattas av begreppet ett "bolag i en medlemsstat" i den mening som avses i direktiv 90/435, och, om så är fallet, att artikel 2 a i detta direktiv jämförd med punkt f i dess bilaga inte strider mot artiklarna 43 EG och 48 EG eller artiklarna 56 EG och 58 EG.

17 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Köln att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Ska artikel 2 a i direktiv 90/435, jämförd med punkt f i bilagan till [detta] direktiv ... tolkas på så sätt att ett franskt bolag som drivs i associationsformen 'société par actions simplifiée' även före år 2005 kunde betraktas som 'ett bolag i en medlemsstat' i den mening som avses i detta direktiv, varför det således, i enlighet med artikel 5.1 i direktiv 90/435, hade rätt att befrias från källskatt på vinst som delades ut år 1999 från dess tyska dotterbolag?

2) Om den första frågan besvaras nekande: Strider artikel 2 a i direktiv 90/435, jämförd med punkt f i bilagan till [detta] direktiv ... mot artiklarna 43 EG och 48 EG eller artiklarna 56.1 EG, 58.1a EG och 58.3 EG, i den mån det i denna förstnämnda artikel jämförd med artikel 5.1 i direktiv 90/435 föreskrivs att vinst från ett tyskt dotterbolag, som delas ut till ett franskt moderbolag, ska befrias från källskatt när det franska bolaget drivs i någon av associationsformerna 'société anonyme', 'société en commandite par actions' eller 'société à responsabilité limitée', men inte när det franska bolaget drivs i associationsformen 'société par actions simplifiée'?"

Prövning av tolkningsfrågorna

Upptagande till sakprövning

18 Den italienska regeringen har ifrågasatt huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning av det skälet att denna begäran inte innehåller några uppgifter om hur associationsformen "société par actions simplifiée" och de övriga bolagstyperna som den jämförs med är konstruerade eller om det regelverk som gäller för dem. I avsaknad av sådana uppgifter är det inte möjligt att utvärdera de faktorer som ligger till grund för den hänskjutande domstolens ursprungliga antagande, att ett bolag som drivs i associationsformen "société par actions simplifiée" liknar de bolag som enligt fransk rättsordning alltid har haft rätt att befrias från källskatt på vinstutdelning enligt artikel 5.1 i direktiv 90/435, och att, därigenom, bedöma huruvida tolkningsfrågan är relevant för lösningen av tvisten vid den hänskjutande domstolen.

19 Domstolen erinrar om att det mot bakgrund av hur behörigheten är fördelad inom ramen för förfarandet för förhandsavgörande uteslutande ankommer på den nationella domstolen att fastställa föremålet för de frågor som den avser att ställa till domstolen. EG-domstolen har likväl ansett att det i undantagsfall ankommer på den att – för att pröva sin egen behörighet – granska de omständigheter under vilka den nationella domstolen har framställt sin begäran om förhandsavgörande (se bland annat dom av den 18 december 2007 i mål C-62/06, ZF Zefeser, REG 2007, s. I-11995, punkt 14).

20 Så är till exempel fallet när domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se bland annat dom av den 13 mars 2001 i mål C-379/98,

PreussenElektra, REG 2001, s. I?2099, punkt 39, av den 5 december 2006 i de förenade målen C?94/04 och C?202/04, Cipolla m.fl., REG 2006 s. I?11421, punkt 25, och av den 8 november 2007 i mål C?379/05, Amurta, REG 2007, s. I?9569, punkt 64). Det krävs att den nationella domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor, eftersom det är nödvändigt att komma fram till en tolkning av gemenskapsrätten som är användbar för den nationella domstolen (se bland annat dom av den 23 mars 2006 i mål C?237/04, Enirisorse, REG 2006, s. I?2483, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

21 De uppgifter som lämnas i beslutet om hänskjutande ska inte enbart göra det möjligt för domstolen att lämna användbara svar, utan också ge medlemsstaternas regeringar och andra berörda parter möjlighet att avge yttranden i enlighet med artikel 23 i domstolens stadga. Det åligger domstolen att säkerställa denna möjlighet, varvid det ska beaktas att det enligt ovannämnda bestämmelse endast är beslut om hänskjutande som delges de berörda parterna (se bland annat domen i det ovannämnda målet Enirisorse, punkt 18 och där angiven rättspraxis).

22 Redogörelsen, i beslutet om hänskjutande, för de faktiska omständigheterna och de tillämpliga bestämmelserna i det nationella målet, samt för skälen till att den hänskjutande domstolen anser att ett svar på de ställda frågorna är nödvändigt, är i förevarande fall tillräckligt utförlig för att domstolen ska kunna meddela ett användbart svar på tolkningsfrågorna. Det framgår för övrigt av de synpunkter som framförts av den tyska regeringen, den italienska regeringen och Förenade kungarikets regering samt Europeiska gemenskapernas kommission att de mot bakgrund av uppgifterna i beslutet om hänskjutande har kunnat ta ställning till frågorna på ett ändamålsenligt sätt.

23 Avsaknaden av en detaljerad redogörelse för de bestämmelser som gäller associationsformen "sociétés par actions simplifiées" eller det regelverk som gäller för de andra bolagstyperna i fransk rätt kan under dessa omständigheter inte föranleda att begäran om förhandsavgörande avvisas, då en tolkning av den nationella lagstiftningen under inga omständigheter omfattas av domstolens behörighet.

24 Mot denna bakgrund ska begäran om förhandsavgörande tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

Den första frågan

25 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 2 a i direktiv 90/435 jämförd med punkt f i bilagan till detta direktiv ska tolkas på så sätt att ett franskt bolag som drivs i associationsformen "société par actions simplifiée" kan betraktas som ett "bolag i en medlemsstat" i den mening som avses i detta direktiv redan innan direktivet ändrades genom direktiv 2003/123.

26 För att besvara denna fråga måste ordalydelsen i den bestämmelse som begäran om tolkning avser beaktas, liksom även ändamålet med direktivet 90/435 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, och av den 8 juni 2000 i mål C?375/98, Epsom Europe, REG 2000, s. I?4243, punkterna 22 och 24, samt av den 3 april 2008 i mål C?27/07, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, REG 2008, s. I?2067, punkt 22).

27 Domstolen erinrar i detta hänseende om att direktiv 90/435, såsom framgår bland annat av dess tredje skäl, har till syfte 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 (domen 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, Athinaiki Zythopoiia, REG 2001, s. I-6797, punkt 25, och dom av den 25 september 2003 i mål C-58/01, Océ van der Grinten, REG 2003, s. I-9809, punkt 45, samt domen i det ovannämnda målet Banque Fédérative du Crédit Mutuel, punkt 23). Vad som eftersträvas med direktiv 90/435 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 (domen i det ovannämnda målet Banque Fédérative du Crédit Mutuel, punkt 24).

28 Såsom framgår av artikel 1 i direktiv 90/435 ska direktivet tillämpas på utdelning till bolag som är hemmahörande i en medlemsstat från dotterbolag i andra medlemsstater.

29 I artikel 2 i direktiv 90/435 fastställs de villkor som ett bolag måste uppfylla för att anses vara ett bolag i en medlemsstat i den mening som avses i direktivet, och därigenom definieras direktivets tillämpningsområde. Dessa villkor är, såsom generaladvokaten har framhållit i punkt 27 i sitt förslag till avgörande, kumulativa.

30 I enlighet med artikel 2 a i direktiv 90/435 avses med "bolag i en medlemsstat" varje bolag som drivs i någon av de associationsformer som är förtecknade i bilagan till detta direktiv.

31 I bilagan till direktiv 90/435 används två olika tekniker för att ange de bolagstyper som omfattas av direktivets tillämpningsområde. Medan en generisk formulering används i punkterna k och l i denna bilaga, där "Handelsföretag eller bolag som är bildade enligt civillagstiftning och som har handelsföretagsform, kooperativ och offentliga företag, bildade i enlighet med portugisisk rätt" respektive "Bolag som bildats enligt lagstiftningen i Förenade kungariket" anges, har i andra punkter i bilagan namnen på de associationsformer som avses uttryckligen angetts.

32 Denna sistnämnda teknik, som används i flertalet av punkterna i bilagan till direktiv 90/435, bland annat i punkt f i bilagan vad avser bolag enligt fransk rätt, består av att räkna upp benämningar på de associationsformer som omfattas av detta direktiv, utan att innehålla en klausul som möjliggör att direktivet kan tillämpas på andra bolagstyper som bildats enligt lagstiftningen i de respektive medlemsstaterna, med undantag av offentliga organ och företag vad gäller fransk rätt, vilket tyder på att uppräkningsen av dessa benämningar är uttömmande.

33 Det framgår följaktligen såväl av ordalydelsen som av systematiken i artikel 2 a i direktiv 90/435 och punkt f i dess bilaga att en förutsättning för att ett bolag enligt fransk rätt, som inte är ett industriellt och affärsdrivande offentligt organ eller företag, ska kunna anses vara ett bolag i en medlemsstat i den mening som avses i detta direktiv är att detta bolag ovillkorligen drivs i en av de associationsformer som på ett uttömmande sätt har räknats upp i punkt f i bilagan till direktivet. Bolaget måste därmed ha bildats antingen som "société anonyme" eller "société en commandite par actions" eller som "société à responsabilité limitée".

34 Denna bedömning påverkas inte av klagandebolagets och kommissionens argument att förteckningen av bolagstyper i punkt f i bilagan till direktiv 90/435 endast är exemplifierande och enbart har till syfte att förebygga problem som kan uppstå till följd av kvalificeringstvister då ett bolag i en medlemsstat i skattehänseende betraktas som ett kapitalbolag, som är skyldigt att erlagga bolagsskatt, medan det i en annan medlemsstat anses vara ett personbolag, som inte är skyldigt att erlagga bolagsskatt, mot bakgrund av att vissa medlemsstater vid antagandet av direktiv 90/435 ville utesluta personbolag från direktivets tillämpningsområde.

35 Den tolkning som klagandebolaget och kommissionen har förespråkat kan visserligen stå i överensstämmelse med ändamålen för direktiv 90/435, såsom de anges i dess tredje skäl,

eftersom den innebär att direktivets tillämpningsområde ska utvidgas till att omfatta ett större antal bolagstyper, vilket bidrar till att eliminera nackdelar för samverkan mellan bolag från olika medlemsstater i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat och på det sättet underlätta grupperingar på gemenskapsnivå.

36 Såsom generaladvokaten har framfört i punkt 31 i sitt förslag till avgörande har direktiv 90/435 emellertid inte till syfte att införa ett gemensamt skattesystem för alla bolag i medlemsstaterna, eller för alla slags andelsinnehav.

37 När det gäller andelsinnehav som inte omfattas av direktiv 90/435 är det medlemsstaterna som har att avgöra om och i vilken mån den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelad vinst ska undvikas och för detta ändamål, ensidigt eller med hjälp av dubbelbeskattningsavtal som ingås med andra medlemsstater, införa mekanismer till förhindrande eller lindring av denna ekonomiska dubbelbeskattning (se dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, REG 2006, s. I-11673, punkt 54, och domen i det ovannämnda målet *Amurta*, punkt 24).

38 Sålunda begränsas medlemsstaternas behörighet genom direktiv 90/435 vad gäller beskattning av vinstutdelningar från bolag hemmahörande i dem till bolag i andra medlemsstater som omfattas av direktivets tillämpningsområde. Under dessa omständigheter innebär emellertid de grundläggande kraven på rättssäkerhet att förteckningen av bolagstyper i punkt f i direktivet inte kan tolkas som en exemplifierande anvisning då en sådan tolkning varken framgår av ordalydelsen eller av systematiken i direktiv 90/435.

39 Den tolkning som klagandebolaget och kommissionen har förordat kan inte heller grundas på de önskemål som medlemsstaterna eventuellt har uttryckt vid antagandet av direktiv 90/435, om att endast personbolag ska uteslutas från dess tillämpningsområde. De avsikter som medlemsstaterna har uttryckt i Europeiska unionens råd saknar rättslig betydelse när de inte har kommit till uttryck i bestämmelserna. Bestämmelserna är nämligen riktade till de enskilda rättssubjekten, vilka, i enlighet med vad som krävs enligt rättssäkerhetsprincipen, måste kunna förlita sig på deras innehåll (domen i de ovannämnda förenade målen *Denkavit m.fl.*, punkt 29).

40 Den tolkning enligt vilken associationsformen "société par actions simplifiée" inte ska anses ha omfattats av direktiv 90/435 redan från den dag då denna associationsform infördes i fransk rätt bekräftas dessutom av lagstiftningsutvecklingen och i synnerhet av direktiv 2003/123.

41 I skäl 4 i direktiv 2003/123 fastställs att bilagan till direktiv 90/435 innehåller en förteckning över de olika typer av bolag för vilka direktivet gäller. Vissa typer av företag tas inte upp i förteckningen i bilagan trots att de bolag det rör sig om är skatterättsligt hemmahörande i någon av medlemsstaterna och skyldiga att erlägga bolagsskatt där. I samma skäl förtydligas att tillämpningsområdet för direktiv 90/435 därför bör utvidgas till att omfatta fler typer av associationsformer som bedriver gränsöverskridande verksamhet i gemenskapen och uppfyller de i direktivet fastställda villkoren.

42 I artikel 1.6 i direktiv 2003/123 föreskrivs att bilagan till direktiv 90/435 ska ersättas med texten i bilagan till direktiv 2003/123. Till följd av denna förändring av bilagan till direktiv 90/435 genom direktiv 2003/123 omfattar punkt f i denna bilaga, bland de associationsformer som avses, "société par actions simplifiée" och innehåller med hänsyn bland annat till möjliga utvecklingar i den nationella rätten en bestämmelse där det föreskrivs att även andra bolag som bildats i enlighet med fransk lagstiftning och som omfattas av fransk bolagsskatt ska omfattas av tillämpningsområdet för direktiv 90/435.

43 Det ska slutligen framhållas att eftersom de associationsformer enligt fransk rätt som

omfattas av direktiv 90/435 på ett uttömmande sätt är uppräknade i punkt f i dess bilaga, är det, i motsats till vad klagandebolaget och kommissionen har hävdats, inte möjligt att genom en analog tolkning utvidga detta direktivs tillämpningsområde till att omfatta andra bolagstyper som till exempel associationsformen "société par actions simplifiée" i fransk rätt, även om dessa företag vore jämförbara.

44 Mot bakgrund av det ovanstående ska den första frågan besvaras enligt följande: Artikel 2 a i direktiv 90/435 jämförd med punkt f i dess bilaga ska tolkas på så sätt att ett franskt bolag som drivs i associationsformen "société par actions simplifiée" inte kan betraktas som ett "bolag i en medlemsstat" i den mening som avses i detta direktiv redan innan direktivet ändrades genom direktiv 2003/123.

Den andra frågan

45 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 2 a i direktiv 90/435, jämförd med punkt f i dess bilaga samt artikel 5.1 i samma direktiv, är giltig enligt artiklarna 43 EG och 48 EG samt artiklarna 56.1 EG, 58.1 a EG och 58.3 EG, i den mån det därav följer att vinst från ett tyskt dotterbolag, som delas ut till ett franskt moderbolag, ska befrias från källskatt när det franska bolaget drivs i associationsformen "société anonyme", "société en commandite par actions" eller "société à responsabilité limitée", men inte när det franska bolaget drivs i associationsformen "société par actions simplifiée".

46 Klagandebolaget har i detta hänseende gjort gällande att uteslutandet av associationsformen "société par actions simplifiée" från tillämpningsområdet för direktiv 90/435 medför att bolaget godtyckligt missgynnas i förhållande till bolag som drivs i associationsformerna "société anonyme" eller "société à responsabilité limitée" enligt fransk rätt, eller i förhållande till övriga medlemsstaters aktiebolagstyper eller andra associationsformer med begränsat ansvar som räknas upp i direktivet. Associationsformen "société par actions simplifiée" missgynnas särskilt på grund av att det i tysk rätt inte finns några rättsliga förfaranden för att angripa ett påförande av skatt på kapitalvinster som strider mot gemenskapsrätten, utanför tillämpningsområdet för direktiv 90/435.

47 Den tyska regeringen, den italienska regeringen och Förenade kungarikets regering ser däremot ingen anledning till att ifrågasätta giltigheten av direktiv 90/435. De grundläggande friheterna utgör nämligen inte hinder för tillämpningen av källskatt som sådan, eller för den dubbelbeskattning som kan bli följden av att olika medlemsstater utövar sina respektive beskattningsbefogenheter parallellt. Gemenskapslagstiftaren har vidare ett utrymme för skönsmässig bedömning vad avser harmonisering och tillnärmning av lagstiftningar. Att harmoniseringen eller tillnärmningen av lagstiftningarna begränsas till dessa särskilda områden kan således inte i sig vara rättsstridigt.

48 Den italienska regeringen har dessutom påpekat att eftersom associationsformen "société par actions simplifiée" har instiftats efter det att direktiv 90/435 trädde i kraft kan direktivet inte betraktas som ogiltigt på grund av att denna associationsform inte har beaktats. De brister som medför att en rättsakt ogiltigförklaras måste nämligen föreligga vid tidpunkten för antagandet av rättsakten. Det kan på sin höjd ifrågasättas om det inte i direktiv 2003/123 borde ha föreskrivits att associationsformen "société par actions simplifiée" retroaktivt skulle inkluderas i förteckningen i bilagan till direktiv 90/435. Det ingår emellertid till fullo i gemenskapslagstiftarens skönsmässiga befogenhet att komplettera eller att avstå från att komplettera bilagan till direktiv 90/435, och att i tiden begränsa rättsverkningarna av införandet av denna associationsform i bilagan, genom att föreskriva att detta införande inte ska ha retroaktiv verkan.

49 Det ska härvid erinras om att den bedömning av en rättsakts giltighet som domstolen har att

göra i mål om förhandsavgörande grundas på den situation som rådde då rättsakten antogs (dom av den 17 juli 1997 i de förenade målen C-248/95 och C-249/95, SAM Schiffahrt och Stapf, REG 1997, s. I-4475, punkt 46).

50 Även om det skulle antas att en rättsakts giltighet i vissa fall skulle kunna bedömas utifrån nya omständigheter som inträtt efter det att den antogs (domen i de ovannämnda målen SAM Schiffahrt och Stapf, punkt 47), ska en sådan bedömning inte göras i förevarande fall.

51 Det framgår nämligen av svaret på den första frågan att, även om associationsformen "société par actions simplifiée" infördes i fransk rättsordning först efter det att direktiv 90/435 antogs, har direktivets tillämpningsområde vad beträffar bolag i fransk rättsordning fastställts genom en uppräkningslista av benämningar på de bolagstyper som omfattas av direktivet, utan att det införts en bestämmelse som möjliggör att direktivet kan tillämpas på andra bolagstyper som bildats enligt fransk rätt.

52 Av fast rättspraxis följer att det är tillåtet för gemenskapsinstitutionerna att endast företa en gradvis harmonisering av ett område eller ett etappvis närmande mellan nationella lagstiftningar. Det är nämligen i allmänhet svårt att genomföra sådana åtgärder, eftersom det förutsätter att de behöriga gemenskapsinstitutionerna, på grundval av olika nationella och komplicerade bestämmelser, utarbetar gemensamma regler som är förenliga med fördragets syften och som ska antas av rådets medlemmar med kvalificerad majoritet eller, på skatteområdet, enhälligt (se i detta avseende dom av den 29 februari 1984 i mål 37/83, Rewe-Zentrale, REG 1984, s. 1229, punkt 20, och av den 13 maj 1997 i mål C-233/94, Tyskland mot parlamentet och rådet, REG 1997, s. I-2405, punkt 43, samt av den 17 juni 1999 i mål C-166/98, Socridis, REG 1999, s. I-3791, punkt 26).

53 Det bör likväl undersökas huruvida avgränsningen av tillämpningsområdet för direktiv 90/435, som helt utesluter andra bolag som kan ha bildats enligt nationell rätt, såsom den framgår av artikel 2 a i direktiv 90/435 och i punkt f i dess bilaga, kan anses som ogiltig i förhållande till fördragets bestämmelser, varigenom etableringsrätten och den fria rörligheten för kapital säkerställs.

54 Enligt fast rättspraxis inbegriper friheten för medborgare i en medlemsstat att etablera sig på en annan medlemsstats territorium även rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på de villkor som etableringsstatens lagstiftning föreskriver för dess egna medborgare. Avvecklingen av inskränkningarna i etableringsfriheten omfattar även inskränkningar för medborgare i en medlemsstat vilka är etablerade i en annan medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag (se dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 8, och av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, punkt 22, samt av den 23 februari 2006 i mål C-253/03, CLT-UFA, REG 2006, s. I-1831, punkt 13).

55 Det framgår vidare av fast rättspraxis att även om syftet med EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet, enligt ordalydelsen, är att säkerställa nationell behandling i den mottagande staten, utgör dessa bestämmelser samtidigt ett förbud för ursprungsmedlemsstaten att förhindra att en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning etablerar sig i en annan medlemsstat (se bland annat dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 21, av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 42, och av den 6 december 2007 i mål C-298/05, Columbus Container Services, REG 2007, s. I-0000, punkt 33, samt av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium, REG 2008, s. I-3601, punkt 19).

56 Såsom påpekats i punkt 27 i denna dom, har direktiv 90/435 till syfte 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, på det sättet, underlätta grupperingar på gemenskapsnivå (domen i det ovannämnda målet *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, punkt 23, och av den 12 februari 2009 i mål C-138/07, *Cobelfret*, REG 2009, s. I-0000, punkt 28).

57 För att uppnå ändamålet att åstadkomma en neutral beskattning av vinstutdelningar som ett i en medlemsstat hemmahörande dotterbolag lämnar till sitt i en annan medlemsstat hemmahörande moderbolag, åsyftas med direktiv 90/435 ett undvikande av ekonomisk dubbelbeskattning av denna vinst, varmed avses ett 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 *Banque Fédérative du Crédit Mutuel*, punkterna 24 och 27 samt domen i det ovannämnda målet *Cobelfret*, punkt 29).

58 För detta ändamål åläggs medlemsstaterna genom artikel 5.1 i direktiv 90/435 en skyldighet att befria vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget, åtminstone om det senare innehar minst 25 procent av kapitalet i dotterbolaget, från källskatt.

59 Även om denna skyldighet i enlighet med direktiv 90/435 endast åläggs medlemsstaterna i förhållande till vinstutdelningar till bolag som kan anses vara bolag i direktivets mening, kan emellertid framhållas att det genom detta direktiv inte tillåts att en medlemsstat behandlar vinstutdelningar till sådana bolag i andra medlemsstater som inte omfattas av direktivets tillämpningsområde på ett mindre gynnsamt sätt än vinstutdelningar till jämförbara bolag som är hemmahörande i medlemsstaten.

60 Domstolen har redan slagit fast att, när det gäller andelsinnehav som inte omfattas av direktiv 90/435, det är medlemsstaterna som har att avgöra om och i vilken mån den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelad vinst ska undvikas. Medlemsstaterna kan för detta ändamål, ensidigt eller med hjälp av avtal som ingås med andra medlemsstater, införa mekanismer till förhindrande eller lindring av denna ekonomiska dubbelbeskattning. Denna omständighet ger dem dock i sig inte rätt att tillämpa bestämmelser som strider mot de fria rörligheter som garanteras i fördraget (se domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 54, och *Amurta*, punkt 24, samt dom av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, REG 2009, s. I-0000, punkt 28).

61 Avgränsningen av tillämpningsområdet för direktiv 90/435, som helt utesluter andra bolag bildade enligt nationell rätt, såsom den framgår av artikel 2 a i direktiv 90/435 och av punkt f i dess bilaga, kan följaktligen inte begränsa etableringsfriheten.

62 Den slutsats som dragits i föregående punkt gäller även i fråga om de bestämmelser i fördraget som avser fri rörlighet för kapital.

63 Mot bakgrund av det ovanstående ska den andra frågan besvaras på så sätt att det vid prövningen av denna fråga inte har framkommit någon omständighet som påverkar giltigheten av artikel 2 a i direktiv 90/435, jämförd med punkt f i dess bilaga och artikel 5.1 i samma direktiv.

Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) **Artikel 2 a i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, jämförd med punkt f i dess bilaga, ska tolkas på så sätt att ett bolag i fransk rättsordning som drivs i associationsformen "société par actions simplifiée" inte kan anses vara ett "bolag i en medlemsstat" i den mening som avses i detta direktiv även innan det ändrades genom rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003.**
- 2) **Vid prövningen av den andra frågan har det inte framkommit någon omständighet som påverkar giltigheten av artikel 2 a i direktiv 90/435, jämförd med punkt f i dess bilaga och artikel 5.1 i samma direktiv.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.