

Sag C-170/05

Denkavit Internationaal BV

og

Denkavit France SARL

mod

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

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

»Etableringsfrihed – selskabsskat – udbytteudlodning – skattefritagelse for udbytte betalt til hjemmehørende selskaber – kildebeskatning af udbytte betalt til ikke-hjemmehørende selskaber – dobbeltbeskatningsoverenskomst – mulighed for at fradrage et indeholdt beløb i den skat, der skal betales i en anden medlemsstat«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat L.A. Geelhoed fremsat den 27. april 2006

Domstolens dom (Første Afdeling) af 14. december 2006

Sammendrag af dom

1. *Fri bevægelighed for personer – etableringsfrihed – skattelovgivning*

(Art. 43 EF og 48 EF)

2. *Fri bevægelighed for personer – etableringsfrihed – skattelovgivning*

(Art. 43 EF og 48 EF)

1. Artikel 43 EF og 48 EF er til hinder for en national lovgivning, der udgør en diskriminerende begrænsning af etableringsfriheden, idet et ikke-hjemmehørende moderselskab herefter udbyttebeskattes, mens hjemmehørende moderselskaber næsten fuldstændig fritages herfor.

En sådan forskel i den skattemæssige behandling af udbytte mellem moderselskaber, alt efter hvor deres hjemsted befinder sig, gør det nemlig mindre attraktivt for selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, at gøre brug af etableringsfriheden, idet de som følge heraf kan give afkald på at erhverve, oprette eller opretholde et datterselskab i den medlemsstat, der har truffet foranstaltningen, og udgør en hindring for etableringsfriheden, der som udgangspunkt er forbudt i henhold til artikel 43 EF og 48 EF.

Det er korrekt, at med hensyn til foranstaltninger, der er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske kædebeskatning eller dobbeltbeskatning af udbytte udloddet af et hjemmehørende selskab, befinder de modtagende hjemmehørende aktionærer sig ikke nødvendigvis i en situation, der er sammenlignelig med situationen for de modtagende aktionærer, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat. I det øjeblik en medlemsstat ensidigt eller gennem indgåelse af overenskomster gør ikke blot de hjemmehørende aktionærer, men også de ikke-hjemmehørende aktionærer indkomstskattepligtige af det udbytte, de modtager fra et

hjemmehørende selskab, nærmer de ikke-hjemmehørende aktionærers situation sig imidlertid de hjemmehørende aktionærers situation.

Når en medlemsstat vælger at lempe en kædebeskatning af udbytte fra datterselskaber, der udloddes i form af udbytte til disses moderselskaber ved at skattefritage sådant udbytte, må den udvide denne lempelse til at gælde ikke-hjemmehørende skatteydere, når en tilsvarende beskatning af ikke-hjemmehørende skatteydere følger af dens udøvelse af sin beskatningskompetence over disse.

(jf. præmis 29, 30, 34, 35, 37 og 41 samt domskonkl. 1)

2. Artikel 43 EF og 48 EF er til hinder for en national lovgivning, hvorefter alene ikke-hjemmehørende moderselskaber pålægges en kildebeskatning af udbytte udloddet af hjemmehørende datterselskaber, selv om en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem den pågældende medlemsstat og en anden medlemsstat, hvorefter en sådan kildebeskatning er tilladt, giver mulighed for at fradrage den skat, der svares i medfør af den nævnte nationale lovgivning, i skatten i den anden medlemsstat, når et moderselskab ikke i denne anden medlemsstat kan foretage det fradrag, der er omhandlet i nævnte overenskomst.

Uanset hvad rækkevidden er af den forskellige skattemæssige behandling, der følger af anvendelsen af sådan overenskomst og lovgivning, udgør den en forskelsbehandling til skade for moderselskaber, der udøves på grundlag af moderselskabernes hjemsted, og som er uforenelig med den etableringsfrihed, der er sikret ved traktaten.

(jf. præmis 49 og 56 samt domskonkl. 2)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

14. december 2006 (*)

»Etableringsfrihed – selskabsskat – udbytteudlodning – skattefritagelse for udbytte betalt til hjemmehørende selskaber – kildebeskatning af udbytte betalt til ikke-hjemmehørende selskaber – dobbeltbeskatningsoverenskomst – mulighed for at fradrage et indeholdt beløb i den skat, der skal betales i en anden medlemsstat«

I sag C-170/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Conseil d'État (Frankrig) ved afgørelse af 15. december 2004, indgået til Domstolen den 8. februar 2005, i sagen:

Denkavit Internationaal BV

Denkavit France SARL

mod

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

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne K. Lenaerts (refererende dommer), E. Juhász, K. Schieman og E. Levits,

generaladvokat: L.A. Geelhoed

justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc-S?awiczek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 19. januar 2006,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Denkavit Internationaal BV og Denkavit Frankrig SARL ved avocat B. Soubeille
- den franske regering ved G. de Bergues, J.C. Gracia og C. Jurgensen, som befuldmægtigede
- den nederlandske regering ved H.G. Sevenster og D.J.M. de Grave, som befuldmægtigede
- Det Forenede Kongeriges regering ved C. White, som befuldmægtiget, bistået af barrister J. Stratford
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved J. P. Keppenne og R. Lyal, som befuldmægtigede
- EFTA-tilsynsmyndigheden ved P. Bjørgan og N. Fenger, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 27. april 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 43 EF med henblik på den franske skattelovgivning, hvorefter der på tidspunktet for de faktiske omstændigheder skulle indeholdes kildeskat i tilfælde af udlodning af udbytte fra et hjemmehørende datterselskab til et ikke-hjemmehørende moderselskab, mens udbytte udloddet af et hjemmehørende datterselskab til et hjemmehørende moderselskab var næsten fuldstændigt fritaget for selskabsskat.

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag for Conseil d'État angående beskatning af udbytte betalt af selskaberne Denkavit France SARL (herefter »Denkavit France«) og Agro Finances SARL (herefter »Agro Finances«), begge med hjemsted i Frankrig, til deres moderselskab Denkavit Internationaal BV (herefter »Denkavit Internationaal«) med hjemsted i Nederlandene.

Retsforskrifter

De nationale bestemmelser

3 I henhold til artikel 119a, stk. 2, i code général des impôts (lov om skatter og afgifter, herefter »CGI«), i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, skulle der af udbytte, der udloddedes af et hjemmehørende selskab til en fysisk eller juridisk person, der

ikke havde skattemæssigt hjemsted eller hovedsæde i Frankrig, indeholdes kildeskat med en sats på 25%. Af udbytte, der af et hjemmehørende selskab udloddes til en hjemmehørende aktionær, skulle der ikke indeholdes nogen kildeskat.

4 I henhold til CGI's artikel 145 og 216 kunne et moderselskab, der havde hovedsæde eller et fast driftssted i Frankrig, i forbindelse med selskabsskatten under visse betingelser være omfattet af en næsten fuldstændig fritagelse for udbytte udloddet af dets datterselskab. Med undtagelse af 5% fradroges dette udbytte i moderselskabets skattepligtige nettoindkomst og var således skattefritaget hos moderselskabet. Den nævnte del på 5% blev medregnet i moderselskabets skattepligtige nettoindkomst og beskattet med selskabsskattesatsen.

Den fransk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst

5 I artikel 10, stk. 1, i overenskomsten mellem Den Franske Republiks regering og Kongeriget Nederlandenes regering om undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og formue, undertegnet i Paris den 16. marts 1973 (herefter »den fransk-nederlandske overenskomst«), bestemmes, at udbytte, som betales af et selskab, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, til en person, der er hjemmehørende i den anden stat, kan beskattes i denne anden stat. I henhold til overenskomstens artikel 10, stk. 2, kan dette udbytte også beskattes i den stat, hvori det selskab, der betaler udbyttet, er hjemmehørende, for et moderselskab, der besidder mindst 25% af kapitalen i datterselskabet, med en sats på højest 5%.

6 I henhold til den fransk-nederlandske overenskomsts artikel 24 A, stk. 1 og 3, kan Kongeriget Nederlandene medregne indkomstbeløb, der i henhold til overenskomsten kan beskattes i Frankrig, i beskatningsgrundlaget for personer, som er hjemmehørende i Nederlandene. Hvad angår indkomstbeløb, der i henhold til overenskomstens artikel 10, stk. 2, kan beskattes i Frankrig, indrømmer Kongeriget Nederlandene et fradrag svarende til den skat, der er opkrævet i Frankrig, uden at dette fradrag kan overstige den nederlandske skat, der skal betales af disse indkomstbeløb.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 På tidspunktet for de faktiske omstændigheder ejede Denkavit Internationaal 50% af kapitalen i Denkavit France og 99,9% af kapitalen i Agro Finances, der på sin side ejede 50% af kapitalen i Denkavit France.

8 I perioden 1987-1989 betalte Denkavit France og Agro Finances, der efterfølgende er fusioneret, udbytte på i alt 14 500 000 FRF til Denkavit Internationaal.

9 I medfør af bestemmelserne i CGI's artikel 119a, stk. 2, sammenholdt med den fransk-nederlandske overenskomsts artikel 10, stk. 2, blev der indeholdt en kildeskat på 5% af dette udbytte, dvs. 725 000 FRF.

10 Efter en sag anlagt ved tribunal administratif de Nantes fik Denkavit Internationaal tilkendt tilbagebetaling af kildeskatten. Ved dom af 13. marts 2001 ophævede cour administrative d'appel de Nantes imidlertid tribunal administratif de Nantes' dom og pålagde Denkavit Internationaal at betale de 725 000 FRF.

11 Denkavit Internationaal og Denkavit France har iværksat kassationsanke af sidstnævnte dom ved Conseil d'État. De har for denne ret bl.a. gjort gældende, at den omhandlede franske skattelovgivning er i strid med artikel 43 EF.

12 Den forelæggende ret har – idet den har fastslået, at kildeskatten i henhold til den franske lovgivning ikke påhviler det hjemmehørende selskab, der udlodder udbyttet, men det ikke-hjemmehørende moderselskab, hvortil udbyttet betales, mens et hjemmehørende moderselskab i forbindelse med selskabsskatten under visse betingelser kan være omfattet af en næsten fuldstændig fritagelse for udbytte betalt af dets datterselskaber – i betragtning af denne skattemæssige forskelsbehandling rejst det spørgsmål, om et hjemmehørende moderselskab og et ikke hjemmehørende moderselskab befinder sig i en objektivt sammenlignelig situation med hensyn til indeholdelsen af kildeskat af udbytte.

13 Den forelæggende ret har også stillet spørgsmål ved den fransk-nederlandske overenskomsts indvirkning med hensyn til vurderingen af, om kildebeskatningen er forenelig med etableringsfriheden.

14 Da et moderselskab, der er hjemmehørende i Nederlandene, og som modtager udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende i Frankrig, i henhold til overenskomstens artikel 24 i princippet kan fradrage den skat, der er betalt i Frankrig, i den skat, der skal betales i Nederlandene, har den forelæggende ret på den ene side rejst det spørgsmål, om den kildebeskatning, der er tilladt i henhold til den fransk-nederlandske overenskomst – idet der er fastsat et loft for beskatningen, og idet kildeskatten fradrages i skatten for den nederlandske aktionær, der modtager udbyttet – kan anses for blot at være en metode til fordeling af beskatningen af udbytte mellem Den Franske Republik og Kongeriget Nederlandene, som ikke har indflydelse på det nederlandske moderselskabs samlede skattebyrde og derfor på dette selskabs etableringsfrihed.

15 Den forelæggende ret har på den anden side rejst spørgsmål om nødvendigheden af at tage hensyn til den omstændighed, at et selskab, der er hjemmehørende i Nederlandene, kun kan foretage et sådant fradrag, hvis den skat, selskabet skal betale i Nederlandene, er højere end det skattnedslag, det kan gøre gældende i medfør af artikel 24 i den fransk-nederlandske overenskomst.

16 Conseil d'État har under disse omstændigheder fastslået, at afgørelsen af tvisten i hovedsagen beror på en fortolkning af fællesskabsretten, hvorfor retten har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Kan en ordning, hvorefter et moderselskab, der modtager udbyttebetalinger, og som ikke er hjemmehørende i Frankrig, beskattes, mens moderselskaber, der er hjemmehørende i Frankrig, fritages herfor, anfægtes med henvisning til princippet om etableringsfrihed?

2) Kan en sådan kildeskatteordning anfægtes i sig selv med henvisning til princippet om etableringsfrihed, eller skal der – når en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Frankrig og en anden medlemsstat, hvorefter en sådan kildebeskatning er tilladt, giver mulighed for at fradrage den skat, der svares i medfør af den anfægtede ordning, i skatten i den anden medlemsstat – tages hensyn til denne overenskomst ved vurderingen af ordningens forenelighed med princippet om etableringsfrihed?

3) Såfremt det andet led af det i spørgsmål 2 angivne alternativ besvares bekræftende, er den omstændighed, at der foreligger en overenskomst som den ovennævnte, da tilstrækkelig til, at den anfægtede ordning må anses for blot at være en metode til fordeling af beskatningsgrundlaget mellem de to berørte medlemsstater, der ikke har indvirkning på selskaberne, eller skal den omstændighed, at et moderselskab, der ikke er hjemmehørende i Frankrig, kan være i en situation, hvor det ikke kan foretage det fradrag, der er omhandlet i overenskomsten, medføre, at ordningen må anses for at være i strid med princippet om etableringsfrihed?»

Om de præjudicielle spørgsmål

17 Indledningsvis bemærkes, at tvisten i hovedsagen vedrører faktiske omstændigheder, der ligger forud for vedtagelsen af 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). Besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål vil derfor udelukkende være baseret på de relevante bestemmelser i EF-traktaten.

Om det første spørgsmål

18 Med sit første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 43 EF er til hinder for, at udbytte, som betales af hjemmehørende datterselskaber til deres moderselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, i medfør af en national lovgivning beskattes, mens hjemmehørende moderselskaber er næsten fuldstændigt fritaget for skat heraf. Det første spørgsmål må derfor forstås således, at det også henviser til artikel 48 EF.

19 Indledningsvis skal der henvises til, at det følger af fast retspraksis, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal de dog udøve kompetencen under overholdelse af fællesskabsretten (dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 21, af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 19, og af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 28) og afstå fra enhver form for forskelsbehandling begrundet i nationalitet (dom af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 16, af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 19, og af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og 410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 37).

20 Den ret til frit at etablere sig, som medlemsstaternes statsborgere har i henhold til artikel 43 EF, og som indebærer adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder på de vilkår, som i etableringsmedlemsstatsens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, omfatter i henhold til artikel 48 EF en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur (dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 35, og Keller Holding-dommen, præmis 29).

21 Ophævelsen af restriktionerne for etableringsfriheden omfatter også hindringer for, at en medlemsstats statsborgere, bosat på en anden medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber (dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 13, og Royal Bank of Scotland-dommen, præmis 22).

22 For selskabers vedkommende skal det fremhæves, at deres hjemsted i artikel 43 EF's forstand, som det er tilfældet med hensyn til fysiske personers nationalitet, har til formål at fastlægge deres tilknytning til en stats retssystem (jf. dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 42 og den deri nævnte retspraksis). Hvis man anerkendte, at det hjemmehørende datterselskabs etableringsmedlemsstat frit kunne gennemføre en forskellig behandling af nævnte datterselskab alene på grund af, at dets moderselskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville artikel 43 EF blive indholdsløs (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 18, dom af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, præmis 13, dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 42, og dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 37). Etableringsfriheden tilsigter at sikre en national behandling i datterselskabets værtsmedlemsstat ved at forbyde enhver forskelsbehandling, selv i den mindste

udstrækning, på grundlag af selskabers hjemsted (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 14, og Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 35).

23 Domstolen har ganske vist allerede fastslået, at i skatteretten kan skatteydernes bopælssted være en faktor, der kan begrunde nationale bestemmelser, der indebærer en forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skatteydere (Marks & Spencer-dommen, præmis 37).

24 En forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skatteydere kan således ikke som sådan anses for en forskelsbehandling i traktatens forstand (jf. i denne retning Wielockx-dommen, præmis 19).

25 Det må imidlertid anses for forskelsbehandling i traktatens forstand, at de to skatteyderkategorier behandles forskelligt, da situationen for disse to kategorier ikke adskiller sig objektivt på en sådan måde, at det kan begrunde, at de på dette punkt behandles forskelligt (jf. Schumacker-dommen, præmis 36-38, og Royal Bank of Scotland-dommen, præmis 27).

26 I det foreliggende tilfælde indebærer den i hovedsagen omtvistede nationale lovgivning – uafhængigt af den fransk-nederlandske overenskomsts indvirkning – en forskellig skattemæssig behandling af udbytte, der udloddes af et hjemmehørende datterselskab til dets moderselskab, alt efter om sidstnævnte er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende.

27 Mens hjemmehørende moderselskaber har adgang til en næsten fuldstændig fritagelse for det modtagne udbytte, pålægges ikke-hjemmehørende moderselskaber derimod en kildebeskatning på 25% af det udloddede udbytte.

28 Udbytte, der udbetales til ikke-hjemmehørende moderselskaber, gøres således i modsætning til udbytte, der udbetales til hjemmehørende moderselskaber, til genstand for en kædebeskatning i henhold til den franske skattelovgivning, idet dette udbytte, således om generaladvokaten har anført i punkt 16-18 i sit forslag til afgørelse, først pålægges selskabsskat hos det hjemmehørende datterselskab, der foretager udlodningen, og dernæst pålægges den kildeskat, som det ikke-hjemmehørende moderselskab, der modtager udbyttet, er underlagt.

29 En sådan forskel i den skattemæssige behandling af udbytte mellem moderselskaber, alt efter hvor deres hjemsted befinder sig, udgør en hindring for etableringsfriheden, der som udgangspunkt er forbudt i henhold til artikel 43 EF og 48 EF.

30 Den skattemæssige foranstaltning, som hovedsagen vedrører, gør det mindre attraktivt for selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, at gøre brug af etableringsfriheden, idet de som følge heraf kan give afkald på et erhverve, oprette eller opretholde et datterselskab i den medlemsstat, der har truffet foranstaltningen (jf. i denne retning dom af 12.12.2002, sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Sml. I, s. 11779, præmis 32, og Keller Holding-dommen, præmis 35).

31 Den franske regering har imidlertid gjort gældende, at adgangen til en næsten fuldstændig fritagelse for udbyttet også gælder for ikke-hjemmehørende moderselskaber, der har et fast driftssted i Frankrig. Med hensyn til en ordning med indeholdelse af kildeskat som den, der er omhandlet i hovedsagen, er situationen for ikke-hjemmehørende moderselskaber, der ikke har et fast driftssted i Frankrig, ikke sammenlignelig med situationen for hjemmehørende moderselskaber eller ikke-hjemmehørende moderselskaber, der har et fast driftssted i Frankrig.

32 Den franske regering har hertil anført, at fritagelse for udbytte betalt af hjemmehørende datterselskaber til ikke-hjemmehørende moderselskaber, der ikke har et fast driftssted i Frankrig, i henhold til territorialprincippet ville give disse moderselskaber mulighed for undgå enhver

beskatning af denne indkomst, såvel i Frankrig som i Nederlandene, og ville skade fordelingen af beskatningskompetencen mellem Den Franske Republik og Kongeriget Nederlandene.

33 Disse argumenter kan ikke godtages.

34 Det er korrekt, at med hensyn til foranstaltninger, der er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske kædebeskatning eller dobbeltbeskatning af udbytte udloddet af et hjemmehørende selskab, befinder de modtagende hjemmehørende aktionærer sig ikke nødvendigvis i en situation, der er sammenlignelig med situationen for de modtagende aktionærer, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat (jf. i denne retning dom af 12.12.2006, sag C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, trykt i nærværende Samling af Afgørelser, præmis 57-65).

35 I det øjeblik en medlemsstat ensidigt eller gennem indgåelse af overenskomster gør ikke blot de hjemmehørende aktionærer, men også de ikke-hjemmehørende aktionærer indkomstskattepligtige af det udbytte, de modtager fra et hjemmehørende selskab, nærmer de ikke-hjemmehørende aktionærers situation sig imidlertid de hjemmehørende aktionærers situation (dommen i sagen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, præmis 68).

36 Hvad angår beskatningen i Frankrig af udbytte udloddet af hjemmehørende datterselskaber er de modtagende moderselskaber i den foreliggende sag i en sammenlignelig situation, hvad enten de modtager dette udbytte som hjemmehørende moderselskaber eller som moderselskaber, der ikke er hjemmehørende, men har et fast driftssted i Frankrig, eller endog som ikke-hjemmehørende moderselskaber, der ikke har et fast driftssted i Frankrig. I samtlige disse tilfælde beskatter Den Franske Republik udbytte, der modtages fra et hjemmehørende selskab.

37 Herved bemærkes, at skattefritagelsen for udbytte for hjemmehørende moderselskaber tilsigter at forhindre kædebeskatning af udbytte fra datterselskaber, der udloddes i form af udbytte til disses moderselskaber. Den Franske Republik må, når den vælger at lempe en sådan beskatning af sine hjemmehørende skatteydere, således som generaladvokaten har anført i punkt 22 i forslaget til afgørelse, udvide denne lempelse til at gælde ikke-hjemmehørende skatteydere, når en tilsvarende beskatning af ikke-hjemmehørende skatteydere følger af dens udøvelse af sin beskatningskompetence over disse (jf. i denne retning dommen i sagen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, præmis 70).

38 I denne forbindelse kan den indeholdelse af kildeskat, der kun anvendes med hensyn til udbytte, som betales af hjemmehørende datterselskaber til ikke-hjemmehørende moderselskaber, som ikke har et fast driftssted i Frankrig, ikke være begrundet i nødvendigheden af at hindre disse selskaber i at undgå enhver beskatning af dette udbytte i Frankrig og Nederlandene, da hjemmehørende moderselskaber heller ikke pålægges en efterfølgende beskatning af dette udbytte.

39 Ved at nægte ikke-hjemmehørende moderselskaber den mere fordelagtige nationale skattemæssige behandling, der indrømmes hjemmehørende moderselskaber, udgør den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning en diskriminerende foranstaltning, som er uforenelig med traktaten, idet den indebærer en beskatning af udbytte betalt af hjemmehørende datterselskaber til nederlandske moderselskaber, der er tungere end beskatningen af tilsvarende udbytte betalt til franske moderselskaber.

40 Da den franske regering ikke har gjort andre begrundelser gældende, må de i hovedsagen omhandlede nationale bestemmelser anses for at udgøre foranstaltninger, hvorved der udøves forskelsbehandling på grundlag af, om moderselskaber har hjemsted i Frankrig eller i en anden medlemsstat, og som er i strid med artikel 43 EF og 48 EF.

41 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 43 EF og 48 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, der udgør en diskriminerende begrænsning af etableringsfriheden, idet et ikke-hjemmehørende moderselskab herefter udbyttebeskattes, mens hjemmehørende moderselskaber næsten fuldstændig fritages herfor.

Om det andet og tredje spørgsmål

42 Med sit andet og tredje præjudicielle spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om besvarelsen af det første spørgsmål vil kunne være anderledes, når moderselskabet, der er hjemmehørende i Nederlandene, i henhold til den fransk-nederlandske overenskomst i princippet kan fradrage den skat, der er opkrævet i Frankrig, i den skat, der skal betales i Nederlandene, og når kildeskatten følgelig blot følger af fordelingen af beskatningskompetencen mellem de pågældende medlemsstater, hvilken fordeling ikke kan anfægtes med henvisning til artikel 43 EF og 48 EF, selv om moderselskabet, der er hjemmehørende i Nederlandene, er i en situation, hvor det ikke kan foretage det fradrag, der er omhandlet i nævnte overenskomst.

43 Herved bemærkes indledningsvis, at medlemsstaterne, når der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger til at fastsætte harmoniserede regler eller er indgået overenskomster mellem samtlige medlemsstater i medfør af artikel 293, andet led, EF, har bevaret kompetencen til at fastlægge kriterierne for indkomstbeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af overenskomster, at undgå dobbeltbeskatning. I denne sammenhæng har medlemsstaterne frihed til i bilaterale overenskomster, der indgås med det formål at undgå dobbeltbeskatning, at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen (jf. i denne retning Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 57, og dom af 19.1.2006, sag C-265/04, Bouanich, Sml. I, s. 923, præmis 49).

44 Det står ikke desto mindre fast, at medlemsstaterne med hensyn til udøvelsen af den således fordelte beskatningskompetence i betragtning af det princip, hvortil der er henvist i denne doms præmis 19, ikke kan undlade at overholde fællesskabsbestemmelserne (Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 58). Særligt giver denne fordeling af beskatningskompetencen ikke medlemsstaterne mulighed for at indføre forskelsbehandling i strid med fællesskabsbestemmelserne (Bouanich-dommen, præmis 50).

45 Eftersom den beskatningsordning, der følger af den fransk-nederlandske overenskomst, er en del af den retlige ramme, der finder anvendelse i hovedsagen, og ordningen er blevet fremstillet som sådan af den forelæggende ret, skal Domstolen i det foreliggende tilfælde tage hensyn til den med henblik på at give en fortolkning af fællesskabsretten, der kan anvendes af den nationale ret (jf. i denne retning dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 21, Bouanich-dommen, præmis 51, og dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 71).

46 Hvad angår den skattemæssige behandling, som følger af den fransk-nederlandske overenskomst, skal det bemærkes, at et ikke-hjemmehørende selskab som Denkavit Internationaal i medfør af denne overenskomst som hovedregel har ret til at fradrage den kildeskat på 5%, der er indeholdt af udbytte fra franske kilder, i den skat, der skal betales i Nederlandene. Dette fradrag kan imidlertid ikke overstige det beløb, der normalt opkræves i nederlandsk skat af

dette udbytte. Det er ubestridt, at nederlandske moderselskaber i Kongeriget Nederlandene er fritaget for skat af udbytte fra udenlandske kilder, herunder fra franske kilder, hvorfor der ikke gives noget fradrag for den franske kildeskat.

47 Det må derfor fastslås, at en samlet anvendelse af den fransk-nederlandske overenskomst og den relevante nederlandske lovgivning ikke gør det muligt at neutralisere virkningerne af den restriktion for etableringsfriheden, der er konstateret i forbindelse med besvarelsen af det første spørgsmål.

48 I medfør af den fransk-nederlandske overenskomst og den relevante nederlandske lovgivning pålægges et moderselskab med hjemsted i Nederlandene, som modtager udbytte fra et datterselskab med hjemsted i Frankrig, en kildebeskatning, der ganske vist i henhold til overenskomsten er begrænset til 5% af det pågældende udbytte, mens et moderselskab med hjemsted i Frankrig, således som anført i denne doms præmis 4, er næsten fuldstændig fritaget herfor.

49 Uanset hvad rækkevidden er af den forskellige skattemæssige behandling, der følger af anvendelsen af overenskomsten og lovgivningen, udgør den en forskelsbehandling til skade for moderselskaber, der udøves på grundlag af moderselskabernes hjemsted, og som er uforenelig med den etableringsfrihed, der er sikret ved traktaten.

50 Selv en restriktion for etableringsfriheden, der er af begrænset rækkevidde eller har ringe betydning, er forbudt ved artikel 43 EF (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 21, samt dom af 15.2.2000, sag C-34/98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 995, præmis 49, og af 11.3.2004, sag C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409, præmis 43).

51 Den franske regering har herved gjort gældende, at det i henhold til de principper, der fastslået i den internationale skatteret, og således som det fremgår af den fransk-nederlandske overenskomst, påhviler skatteyderens hjemstat og ikke kildebeskatningsstaten at afhjælpe virkningen af en dobbeltbeskatning.

52 Denne argumentation kan ikke tages til følge, idet den er irrelevant i denne forbindelse.

53 Den Franske Republik kan ikke påberåbe sig den fransk-nederlandske overenskomst med henblik på at undgå de forpligtelser, der påhviler den i henhold til traktaten (jf. i denne retning dommen af 28.1.1986 i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 26).

54 En samlet anvendelse af den fransk-nederlandske overenskomst og den relevante nederlandske lovgivning gør det ikke muligt at undgå den kædebeskatning, som et ikke-hjemmehørende moderselskab, i modsætning til et hjemmehørende moderselskab, pålægges, og derfor at neutralisere virkningerne af den restriktion for etableringsfriheden, der er konstateret i forbindelse med besvarelsen af det første forelagte spørgsmål, således som det er fastslået i denne doms præmis 46-48.

55 Mens hjemmehørende moderselskaber er omfattet af en beskatningsordning, hvorefter de, som nævnt i denne doms præmis 37, kan undgå en kædebeskatning, pålægges ikke-hjemmehørende moderselskaber derimod en sådan beskatning af udbytte, der udloddes af deres datterselskaber med hjemsted i Frankrig.

56 Det andet og tredje præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 43 EF og 48 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning, hvorefter alene ikke-hjemmehørende moderselskaber pålægges en kildebeskatning af udbytte udloddet af

hjemmehørende datterselskaber, selv om en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem den pågældende medlemsstat og en anden medlemsstat, hvorefter en sådan kildebeskatning er tilladt, giver mulighed for at fradrage den skat, der svares i medfør af den nævnte nationale lovgivning, i skatten i den anden medlemsstat, når et moderselskab ikke i denne anden medlemsstat kan foretage det fradrag, der er omhandlet i nævnte overenskomst.

Sagens omkostninger

57 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 43 EF og 48 EF er til hinder for en national lovgivning, der udgør en diskriminerende begrænsning af etableringsfriheden, idet et ikke-hjemmehørende moderselskab herefter udbyttebeskattes, mens hjemmehørende moderselskaber næsten fuldstændig fritages herfor.**
- 2) **Artikel 43 EF og 48 EF er til hinder for en national lovgivning, hvorefter alene ikke-hjemmehørende moderselskaber pålægges en kildebeskatning af udbytte udloddet af hjemmehørende datterselskaber, selv om en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem den pågældende medlemsstat og en anden medlemsstat, hvorefter en sådan kildebeskatning er tilladt, giver mulighed for at fradrage den skat, der svares i medfør af den nævnte nationale lovgivning, i skatten i den anden medlemsstat, når et moderselskab ikke i denne anden medlemsstat kan foretage det fradrag, der er omhandlet i nævnte overenskomst.**

Underskrifter

* Processprog: fransk.