

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 10 maj 2012 (*)

”Artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF – Företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) – Skillnad i behandlingen av utdelning till fondföretag utan hemvist i landet, på vilken källskatt innehålls, och utdelning till fondföretag med hemvist i landet, på vilken källskatt inte innehålls – Nödvändighet att beakta andelsägarnas situation för att kunna bedöma huruvida den nationella bestämmelsen är förenlig med den fria rörligheten för kapital – Föreligger inte”

I de förenade målen C-338/11–C-347/11,

angående beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, från Tribunal administratif de Montreuil (Frankrike), av den 1 juli 2011, som inkom till domstolen den 4 juli 2011, i förfarandena

Santander Asset Management SGIIC SA, för FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11),

mot

Directeur des résidents à l'étranger et des services généraux

och

Santander Asset Management SGIIC SA, för Cartera Mobiliaria SA SICAV (C-339/11),

Kapitalanlagegesellschaft mbH, för Alltri Inka (C-340/11),

Allianz Global Investors Kapitalanlagegesellschaft mbH, för DBI-Fonds APT nr 737 (C-341/11),

SICAV KBC Select Immo (C-342/11),

SGSS Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH (C-343/11),

International Values Series of the DFA Investment Trust Co. (C-344/11),

Continental Small Co. Series of the DFA Investment Trust Co. (C-345/11),

SICAV GA Fund B (C-346/11),

Generali Investments Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH, för AMB Generali Aktien Euroland (C-347/11),

mot

Ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna J. Malenovský, G. Arestis, T. von Danwitz och D. Šváby,

generaladvokat: J. Mazák,

justitiesekreterare: handläggaren R. ?ere?,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 16 februari 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Santander Asset Management SGIIC SA, för FIM Santander Top 25 Euro Fi, och Santander Asset Management SGIIC SA, för Cartera Mobiliaria SA SICAV, genom advokaterna C. Charpentier, N. Gelli, P. Van Den Perre och C. Profitos,
- Kapitalanlagegesellschaft mbH, för Alltri Inka, International Values Series of the DFA Investment Trust Co., Continental Small Co. Series of the DFA Investment Trust Co. och Generali Investments Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH, för AMB Generali Aktien Euroland, genom advokaterna Y. Robert och S. Lauratet,
- Allianz Global Investors Kapitalanlagegesellschaft mbH, för DBI?Fonds APT nr 737, genom advokaterna P. Schultze och A. Feger,
- SICAV KBC Select Immo, genom advokaterna V. Louvel och S. Defert,
- SGSS Deutschland Kapitalanlagegesellschaft mbH, genom advokaterna A. Lagarrigue och B. Hardeck,
- SICAV GA Fund B, genom advokaterna P. Le Roux och L. Bogey,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.-S. Pilczer, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF.

2 Respektive begäran har framställts i mål mellan, å ena sidan, företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (nedan kallade fondföretagen) utan hemvist i Frankrike och, å andra sidan, de franska skattemyndigheterna, angående källskatt som innehålls på inhemsk utdelning som lämnas till nämnda fondföretag.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 Enligt fransk rätt omfattar fondföretag fondbildningar på bolagsrättslig grund med rörligt aktiekapital (*sociétés d'investissement à capital variable*) (nedan kallade SICAV) och värdepappersfonder (*fonds communs de placement*) (nedan kallade FCP). I artikel 208.1 bis A i

den allmänna lagen om skatter (code général des impôts) (nedan kallad CGI), föreskrivs att SICAV undantagits från skyldighet att erlagga inkomstskatt för juridiska personer på vinst som realiserats inom ramen för deras lagens ändamål. När det gäller FCP innebär deras form av samägande att de helt faller utanför tillämpningsområdet för inkomstskatt för juridiska personer.

4 I artikel 119 bis punkt 2 CGI föreskrivs följande:

”Vid [utdelning] ska källskatt innehållas med viss procent som fastställs i artikel 187 när utdelningen tillfaller personer som inte är skatterättsligt bosatta eller har sitt säte i Frankrike ...”

5 Enligt artikel 187 CGI gäller följande:

”1. Källskatt enligt artikel 119 bis ska innehållas med:

...

– 25 procent för alla andra inkomster.”

Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

6 Klagandena i de nationella målen utgörs av belgiska fondföretag (mål C-342/11 och C-346/11), tyska fondföretag (mål C-340/11, C-341/11, C-343/11 och C-347/11), spanska fondföretag (mål C-338/11 och C-339/11) och fondföretag i Förenta staterna (mål C-344/11 och C-345/11), vilka bland annat investerar i aktier i franska bolag på vilka de erhåller utdelningar. Utdelningarna är skattepliktiga enligt artiklarna 119 bis punkt 2 och 187.1 CGI, varför källskatt innehålls i Frankrike med 25 procent.

7 Enligt den hänskjutande domstolen innebär den nationella lagstiftning som är i fråga i de nationella målen att det görs en skillnad i den skattemässiga behandlingen till nackdel för fondföretag utan hemvist i landet, eftersom källskatt innehålls på den utdelning som dessa fondföretag erhåller från Frankrike, medan sådan källskatt inte innehålls när dessa utdelningar lämnas till fondföretag med hemvist i landet. Denna skillnad i behandling utgör enligt den hänskjutande domstolen en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 63 FEUF, vilken enligt artikel 65 FEUF endast är tillåten om skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller om restriktionen motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. Enligt den hänskjutande domstolen är det för bedömningen av om situationerna är jämförbara av väsentlig betydelse att det klargörs huruvida situationen för andelsägarna ska beaktas tillsammans med situationen för fondföretagen.

8 Den hänskjutande domstolen har förklarat att om enbart situationen för fondföretagen beaktades skulle resultatet bli att dessa, oavsett om de har hemvist i Frankrike eller i någon annan medlemsstat, befinner sig i objektivt jämförbara situationer. Med den utgångspunkten skulle skillnaden i behandling inte heller anses vara motiverad av ett tvingande skäl av allmänintresse.

9 Om det däremot – med hänsyn dels till fondföretagens enda ändamål (som är att i egenskap av rena förmedlare vilka inte behöver utgöra juridiska personer ombesörja placeringar för investerarnas räkning), dels till den faktiska beskattning av utdelningarna som belastar andelsägarna, oavsett om dessa har hemvist i landet eller ej, antingen direkt genom den beskattning som sker av fondföretag med hemvist i landet, eller indirekt genom den källskatt som innehålls för fondföretag utan hemvist i landet – ska antas att inte enbart situationen för fondföretagen utan också situationen för deras andelsägare ska beaktas, skulle innehållandet av källskatt kunna anses vara förenligt med principen om fria kapitalrörelser i samtliga fall där antingen situationerna, med hänsyn till hela den tillämpliga skattelagstiftningen, inte kan anses

vara objektivt jämförbara, eller där ett tvingande skäl av allmänintresse avseende en effektiv skattekontroll motiverar skillnaden i behandling.

10 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal administratif de Montreuil att vilandeförklara målen och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

- ”1) Ska situationen för andelsägarna beaktas tillsammans med situationen för fondföretag?
- 2) Om så är fallet, vilka är villkoren för att det omtvistade innehållandet av källskatt ska anses förenligt med principen om fri rörlighet för kapital?”

11 Domstolens ordförande beslutade den 4 augusti 2011 att förena målen C-338/11–C-347/11 vad gäller det skriftliga och muntliga förfarandet samt domen.

Prövning av tolkningsfrågorna

12 Det ska inledningsvis preciseras att även om artikel 119 bis punkt 2 och artikel 187 CGI är generellt tillämpliga på personer som saknar skatterättsligt hemvist i Frankrike, avser de frågor som ställts endast den skattemässiga behandlingen av fondföretag till följd av att nämnda bestämmelser tillämpas.

13 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF och artikel 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken inhemsk utdelning till fondföretag behandlas olika i skattemässigt hänseende beroende på var det utdelningsmottagande företaget har sitt hemvist. Den hänskjutande domstolen önskar särskilt få utrett huruvida det – i fråga om beskattningen av utdelning från bolag med hemvist i landet till fondföretag utan hemvist i landet – är så, att jämförelsen av situationer i syfte att avgöra om det föreligger en skillnad i behandling som innebär ett hinder för fria kapitalrörelser ska ske endast på nivån för den fond där investeringen görs, eller om den ska ske med beaktande även av situationen för andelsägarna.

14 Domstolen erinrar i detta avseende inledningsvis om att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas befogenhet ska dessa, enligt fast rättspraxis, inte desto mindre iaktta unionsrätten när de utövar denna befogenhet (dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 21, av den 20 januari 2011 i mål C-155/09, kommissionen mot Grekland, REU 2011, s. I-65, punkt 39, och av den 16 juni 2011 i mål C-10/10, kommissionen mot Österrike, REU 2011, s. I-5389, punkt 23).

15 Av fast rättspraxis följer även att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i landet från att investera i andra stater (dom av den 25 januari 2007 i mål C-370/05, Festersen, REG 2007, s. I-1129, punkt 24, av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A, REG 2007, s. I-11531, punkt 40, och av den 10 februari 2011 i de förenade målen C-436/08 och C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, REU 2011, s. I-305, punkt 50).

16 När det gäller frågan huruvida en sådan nationell lagstiftning som den i de nationella målen utgör en restriktion för fria kapitalrörelser, erinrar domstolen om att enligt denna lagstiftning beskattas utdelning från ett bolag med hemvist i landet till ett fondföretag utan hemvist i landet – oavsett om detta företag har hemvist i en annan medlemsstat eller i tredjeland – med 25 procent genom innehållande av källskatt, medan sådan utdelning inte beskattas om den lämnas till ett fondföretag med hemvist i landet.

17 En sådan skillnad i skattemässig behandling av utdelning mellan fondföretag beroende på var de har hemvist kan avhålla fondföretag utan hemvist i landet från att investera i bolag med hemvist i Frankrike, men också avhålla investerare med hemvist i Frankrike från att förvärva andelar i fondföretag utan hemvist i landet.

18 Nämda lagstiftning utgör följaktligen en restriktion för fria kapitalrörelser, vilken i princip är otillåten enligt artikel 63 FEUF.

19 Det ska dock prövas huruvida denna restriktion för fria kapitalrörelser kan motiveras med hänsyn till EUF-fördragets bestämmelser.

20 Enligt artikel 65.1 a FEUF ska "[b]estämmelserna i artikel 63 [FEUF] ... inte påverka medlemsstaternas rätt att ... tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort".

21 Denna bestämmelse utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och ska därför tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort, eller i vilken stat de har investerat sitt kapital, automatiskt är förenlig med fördraget (se dom av den 11 september 2008 i mål C-11/07, *Eckelkamp m.fl.*, REG 2008, s. I-6845, punkt 57, av den 22 april 2010 i mål C-510/08, *Mattner*, REU 2010, s. I-3553, punkt 32, och domen i det ovannämnda målet *Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen*, punkt 56).

22 Det i nämnda bestämmelse föreskrivna undantaget begränsas nämligen i sin tur av artikel 65.3 FEUF, där det föreskrivs att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 i denna artikel "inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63".

23 De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 65.1 a FEUF ska således skiljas från diskrimineringar som är förbjudna enligt artikel 65.3 FEUF. Av rättspraxis framgår dock att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i förevarande fall endast kan vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, om den däri föreskrivna skillnaden i behandling rör situationer som inte är objektivt jämförbara eller om skillnaden kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, *Verkooijen*, REG 2000, s. I-4071, punkt 43, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, *Manninen*, REG 2004, s. I-7477, punkt 29, och av den 1 december 2011 i mål C-250/08, *kommissionen mot Belgien*, REU 2011, s. I-12341, punkt 51).

24 För sin bedömning av om situationerna är jämförbara, önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida situationen för andelsägarna ska beaktas tillsammans med situationen för fondföretagen.

25 Den franska regeringen har i detta avseende insisterat på att fondföretagen inte är investerare i eget namn, utan att de utgör en form för kollektiva investeringar som agerar för sina

andelsägares räkning. Eftersom användandet av fondföretag som ett mellanled ska vara skattemässigt neutralt, beskattas inte utdelning som dessa erhåller. Därför ska även andelsägarnas situation beaktas vid fastställandet av om den skillnad i behandling som förbehålls utdelning till fondföretag utan hemvist i landet, i förhållande till den behandling som gäller för utdelning till fondföretag med hemvist i landet, rör situationer som inte är objektivt jämförbara.

26 Denna argumentation kan emellertid inte godtas.

27 Det ankommer visserligen på varje medlemsstat att med iakttagande av unionsrätten organisera sitt system för beskattning av utdelad vinst. När det emellertid i en nationell skattelagstiftning föreskrivs ett kriterium för åtskillnad vid beskattningen av utdelad vinst, ska bedömningen av huruvida situationerna är jämförbara ske med hänsyn till nämnda kriterium (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 2006 i mål C-170/05, *Denkavit International och Denkavit France*, REG 2006, s. I-11949, punkterna 34 och 35, av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, REG 2009, s. I-5145, punkterna 51–54, av den 19 november 2009 i mål C-540/07, *kommissionen mot Italien*, REG 2009, s. I-10983, punkt 43, och av den 20 oktober 2011 i mål C-284/09, *kommissionen mot Tyskland*, REU 2011, s. I-9879, punkt 60).

28 För övrigt ska endast de relevanta åtskillnadskriterier som anges i den aktuella lagstiftningen beaktas vid bedömningen av huruvida den skillnad i behandling som följer av en sådan lagstiftning återspeglar en objektiv skillnad mellan situationerna. Om en medlemsstat väljer att utöva sin beskattningsrätt på utdelning från bolag med hemvist i landet uteslutande på grundval av var de utdelningsmottagande fondföretagen har sitt hemvist, kommer följaktligen den skattemässiga situationen för dem som innehar andelar i dessa fondföretag att sakna betydelse för bedömningen av huruvida nämnda lagstiftning är diskriminerande eller ej.

29 När det gäller den här aktuella skattelagstiftningen konstaterar domstolen att den innehåller ett kriterium för åtskillnad som grundas på var fondföretaget har sitt hemvist, eftersom källskatt på den utdelning som fondföretagen erhåller endast innehålls på utdelning till fondföretag utan hemvist i landet.

30 Den av den franska regeringen åberopade kopplingen mellan den skattefrihet som gäller för utdelning till fondföretag med hemvist i landet och den beskattning som sedermera sker av denna utdelning hos andelsägarna i nämnda fondföretag existerar inte. Den skattefrihet som gäller för fondföretag med hemvist i landet förutsätter nämligen inte att de utdelade inkomsterna beskattas hos andelsägarna.

31 Det ska i detta hänseende påpekas att när det gäller fondföretag som kapitaliserar erhållen utdelning, sker inte någon vidareutdelning som skulle kunna beskattas i ett senare skede hos andelsägarna. Den nationella lagstiftning som är i fråga i det nationella målet innehåller alltså inte något krav på en koppling mellan den skattemässiga behandlingen av inhemsk utdelning till fondföretag som kapitaliserar denna utdelning – oavsett om de har hemvist i landet eller ej – och den skattemässiga situationen för deras andelsägare.

32 Inte heller beträffande fondföretag som delar ut erhållen utdelning tas i den aktuella lagstiftningen några hänsyn till andelsägarnas skattemässiga situation.

33 Det ska i detta hänseende konstateras att den franska regeringen grundat sin argumentation på antagandet att andelsägarna i fondföretag med hemvist i landet själva har skatterättsligt hemvist i Frankrike, medan andelsägarna i fondföretag utan hemvist i landet har sitt skatterättsliga hemvist i den stat där det aktuella fondföretaget också har hemvist. De bilaterala avtal för att undvika dubbelbeskattning som Republiken Frankrike har ingått med aktuell

medlemsstat eller aktuellt tredjeland säkerställer, enligt den franska regeringen, sålunda en liknande skattemässig behandling av andelsägare i fondföretag med hemvist i landet och i fondföretag utan hemvist i landet.

34 Domstolen finner emellertid att detta antagande inte är korrekt, eftersom det är för generellt utformat. Det är nämligen inte ovanligt att en andelsägare i ett fondföretag utan hemvist i Frankrike har sitt skatterättsliga hemvist i Frankrike, eller att en andelsägare i ett fondföretag med hemvist i Frankrike har sitt skatterättsliga hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland.

35 Av den aktuella lagstiftningen framgår emellertid att inhemsk utdelning till ett fondföretag med hemvist i landet som vidareutdelar utdelningen är undantagen från skatt även när Republiken Frankrike inte utövar sin beskattningsrätt med avseende på utdelning som ett sådant fondföretag vidareutdelar, bland annat när den delas ut till andelsägare med skatterättsligt hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland.

36 Inhemsk utdelning till vidareutdelande fondföretag utan hemvist i landet beskattas för övrigt med 25 procent, oberoende av den skattemässiga situationen för andelsägarna.

37 Vad beträffar andelsägare i ett sådant fondföretag, vilka saknar hemvist i landet, gäller visserligen att även om det i vissa bilaterala avtal för att undvika dubbelbeskattning, som ingåtts mellan Republiken Frankrike och den medlemsstaten eller det tredjeland som berörs, föreskrivs att hemviststaten för dessa andelsägare ska beakta källskatt som innehållits i Frankrike, kan detta inte leda till slutsatsen att den här aktuella lagstiftningen medger att den skattemässiga situationen för nämnda andelsägare beaktas. Det är tvärtom hemviststaten för andelsägarna som med stöd av sådana avtal kommer att beakta den skattemässiga behandlingen av utdelningar i Frankrike på fondföretagets nivå.

38 Även om det i likhet med vad den franska regeringen har hävdat existerar en administrativ praxis enligt vilken den som har hemvist i Frankrike och som äger andelar i ett fondföretag utan hemvist i landet i vissa fall har möjlighet att erhålla avräkning för den källskatt som innehållits för fondföretag utan hemvist i landet, gäller likafullt att det i den i det nationella målet aktuella lagstiftningen föreskrivs att inhemsk utdelning till fondföretag utan hemvist i landet ska beskattas med 25 procent uteslutande på grundval av var dessa har sitt hemvist, och således oberoende av den skattemässiga situationen för andelsägarna i dessa fondföretag.

39 Med hänsyn till det åtskillnadskriterium som uppställs i denna lagstiftning, och som uteslutande baseras på var fondföretaget har sitt hemvist, ska bedömningen av huruvida situationerna är jämförbara för fastställandet av om nämnda lagstiftning är diskriminerande eller ej, ske uteslutande på nivån för den fond där investeringen görs.

40 Denna slutsats ändras inte av att domstolen i sin dom av den 20 maj 2008 i mål C-194/06, *Orange European Smallcap Fund* (REG 2008, s. I-3747), avseende det nederländska systemet för beskattning av fondföretag, beaktade de skattebestämmelser som var tillämpliga på andelsägande fysiska personer när den bedömde huruvida de nederländska skattebestämmelserna var förenliga med den fria rörligheten för kapital. Enligt nämnda skattebestämmelser villkorades nämligen undantagandet från skatt för fondföretagen – i motsats till de bestämmelser som är i fråga i de här aktuella nationella målen – av att hela vinsten i dessa företag vidareutdelades till deras andelsägare och detta i syfte att skatten på avkastning på investeringar som passerade dessa fondföretag skulle komma så nära skatten på enskildas direkta placeringar som möjligt (domen i det ovannämnda målet *Orange European Smallcap Fund*, punkterna 8, 33 och 60). I detta sistnämnda mål utgick alltså den nationella lagstiftaren från andelsägarens skattemässiga situation som kriterium för åtskillnad vid den tillämpliga skattemässiga behandlingen.

41 I de här aktuella nationella målen är det däremot inte andelsägarens skattemässiga situation som utgör det i den nationella lagstiftningen uppställda tillämpliga kriteriet för åtskillnad vid beskattningen, utan enbart den omständigheten att fondföretaget har, eller inte har, hemvist i landet.

42 Som den hänskjutande domstolen har påpekat gäller vidare – med avseende på en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i de nationella målen, vars ändamål är att förhindra kedjebeskattningsutdelning från bolag med hemvist i landet – att situationen för ett utdelningsmottagande fondföretag med hemvist i landet är jämförbar med situationen för ett utdelningsmottagande fondföretag utan hemvist i landet (se domarna i de ovannämnda målen *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, punkterna 43 och 44, och kommissionen mot Tyskland, punkt 58).

43 Domstolen avfärdar det argument som den franska regeringen hämtat från dom av den 22 december 2008 i mål C-282/07, *Truck Center* (REG 2008, s. I-10767), punkt 47, och som innebär att skillnaden i behandling mellan fondföretag med respektive utan hemvist i landet endast återspeglar skillnaden mellan situationerna för nämnda företag när det gäller skatteuppbörden. Domstolen erinrar i detta avseende om att den aktuella nationella lagstiftningen i det ovannämnda målet *Truck Center* innehöll en bestämmelse i vilken det såväl för utdelningsmottagande bolag med hemvist i landet som för utdelningsmottagande bolag utan hemvist i landet föreskrevs att vissa inhemska inkomster skulle beskattas. I nämnda lagstiftning föreskrevs endast olika uppbördsmetoder beroende på var det utdelningsmottagande bolaget hade sitt säte, vilka var motiverade på grund av en objektiv skillnad mellan situationerna för bolag med respektive utan hemvist i landet. I de här aktuella nationella målen begränsas emellertid inte den aktuella lagstiftningen till föreskrifter om olika uppbördsmetoder beroende på var mottagaren av inhemska utdelningar har sitt hemvist. I den lagstiftningen föreskrivs tvärtom att dessa utdelningar endast ska beskattas hos fondföretag som saknar hemvist i landet.

44 Skillnaden i behandling mellan fondföretag med hemvist i landet, vilka åtnjuter undantagande från skatt beträffande inhemsk utdelning som de erhåller, och fondföretag som saknar hemvist i landet, på vilkas utdelningsinkomster källskatt innehålls, kan således inte motiveras av någon relevant skillnad mellan situationerna.

45 Det ska vidare undersökas huruvida den restriktion som följer av en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i de nationella målen kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (dom av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA, REG 2007, s. I-8251, punkt 79, samt domarna i de ovannämnda målen Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, punkt 63, och kommissionen mot Belgien, punkt 68).

46 Den franska regeringen har anfört olika grunder för motivering vid domstolen, nämligen behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll samt upprätthållandet av det inre sammanhanget i det skattesystem som är i fråga i de nationella målen. Vad särskilt beträffar grunderna för att motivera restriktioner för kapitalrörelser med tredjeland, har den franska regeringen hämtat stöd dels i uppfattningen att de aktuella bestämmelserna i förevarande speciella sammanhang krävs för att säkerställa en effektiv skattekontroll, dels i artikel 64.1 FEUF.

47 Domstolen erinrar i detta avseende om att skäl avseende behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan godtas, bland annat när syftet med det ifrågavarande systemet är att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium (se dom av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s. I-6373, punkt 54, av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta, REG 2007, s. I-9569, punkt 58, och domarna i de ovannämnda målen Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 66, och kommissionen mot Tyskland, punkt 77).

48 I och med att en medlemsstat väljer att inte beskatta fondföretag med hemvist i landet som erhåller inhemsk utdelning, kan den emellertid inte åberopa behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna för att motivera beskattningen av fondföretag utan hemvist i landet som erhåller sådan inkomst (se domarna i de ovannämnda målen Amurta, punkt 59, Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 67, och kommissionen mot Tyskland, punkt 78).

49 Den nationella lagstiftning som är i fråga i de nationella målen kan inte heller motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll. Som för övrigt den hänskjutande domstolen har påpekat, kan nämligen inte en effektiv skattekontroll motivera en beskattning som uteslutande och specifikt träffar personer utan hemvist i landet.

50 När det gäller argumentet avseende upprätthållandet av det franska skattesystemets inre sammanhang, erinrar domstolen om att den redan slagit fast att behovet av ett sådant upprätthållande kan motivera en lagstiftning som är av sådan art att den inskränker de grundläggande friheterna (se dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 21, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, och av den 23 oktober 2008 i mål C-157/07, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, REG 2008, s. I-8061, punkt 43, samt domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 70).

51 För att ett argument grundat på en sådan motivering ska kunna godtas krävs enligt fast rättspraxis emellertid att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen, i form av ett visst skatteuttag, för denna fördel (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 71 och där angiven rättspraxis), varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen (dom av den 27 november 2008 i mål C-418/07, Papillon, REG 2008, s. I-8947, punkt 44, och domen i det ovannämnda målet Aberdeen Property Fininvest Alpha, punkt 72).

52 Som framgår av punkt 30 i förevarande dom villkoras emellertid inte undantagandet från innehållande av källskatt på utdelningarna av att utdelning som fondföretaget erhåller ska

vidareutdelas av detta eller av att beskattningen av utdelningen hos andelsägarna i nämnda fondföretag kompenserar undantagandet från källskatt.

53 Det existerar alltså inte någon direkt koppling, i den mening som avses i den i punkt 51 i förevarande dom angivna rättspraxisen, mellan undantagandet från innehållande av källskatt på inhemsk utdelning som fondföretag med hemvist i landet erhåller, och beskattningen av nämnda utdelning såsom inkomst för andelsägarna i nämnda fondföretag.

54 Vad slutligen gäller grunderna för att motivera restriktioner för kapitalrörelser med tredjeländer ska det, för det första, påpekas att den franska regeringen nöjt sig med att hävda att – inom ramen för sådana kapitalrörelser och i avsaknad av skatteavtal med bestämmelser om ömsesidigt administrativt bistånd – de omtvistade restriktionerna torde motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skattekontroll. Enligt rättspraxis gäller visserligen att sådana kapitalrörelser ingår i ett annat rättsligt sammanhang än i förhållandena mellan medlemsstaterna (domen i det ovannämnda målet A, punkt 60). Det räcker emellertid i det avseendet att påpeka att den franska regeringen inte anfört några omständigheter som visar varför en effektiv skattekontroll skulle motivera en beskattning som uteslutande och specifikt träffar fondföretag utan hemvist i landet. Eftersom begäran om förhandsavgörande i de olika målen inte avser en tolkning av artikel 64.1 FEUF, saknas det, för det andra, skäl att pröva huruvida restriktionen för kapitalrörelser till eller från tredjeländer till följd av en sådan nationell lagstiftning som den i de nationella målen aktuella skulle kunna motiveras med stöd av denna bestämmelse.

55 Med hänsyn till samtliga ovan redovisade överväganden ska de frågor som ställts besvaras enligt följande. Artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat i vilken det föreskrivs att beskattning i form av innehållande av källskatt ska ske av inhemsk utdelning när den erhålls av fondföretag med hemvist i en annan medlemsstat, medan sådan utdelning undantas från skatt när den erhålls av fondföretag med hemvist i förstnämnda stat.

Förevarande doms verkan i tiden

56 I sitt muntliga anförande har den franska regeringen yrkat att domstolen begränsar domens verkningar i tiden, om den konstaterar att en nationell lagstiftning av den typ som är föremål för prövning i de nationella målen är oförenlig med artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF.

57 Till stöd för sin begäran har nämnda regering påpekat för domstolen att en dom med ett sådant konstaterande skulle få allvarliga ekonomiska följder. Den har vidare gjort gällande att Republiken Frankrike – med hänsyn till hur Europeiska kommissionen och övriga medlemsstater har förhållit sig – har kunnat anse den aktuella lagstiftningen vara förenlig med unionsrätten.

58 I detta sammanhang erinrar domstolen om att det av fast praxis framgår att den tolkning som domstolen gör av en unionsrättslig bestämmelse, vid utövandet av sin behörighet enligt artikel 267 FEUF, klargör och preciserar innebörden och räckvidden av denna bestämmelse, såsom den ska eller borde ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Av detta följer att en sålunda tolkad bestämmelse kan och ska tillämpas av domstolarna även beträffande rättsförhållanden som har uppkommit före meddelandet av den dom i vilken begäran om tolkning prövas, om villkoren för att väcka talan vid behörig domstol om tillämpningen av nämnda bestämmelse är uppfyllda i övrigt (se, bland annat, dom av den 3 oktober 2002 i mål C-347/00, Barreira Pérez, REG 2002, s. I-8191, punkt 44, av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber och Akritidis, REG 2005, s. I-1131, punkt 41, och av den 6 mars 2007 i mål C-292/04, Meilicke m.fl., REG 2007, s. I-1835, punkt 34).

59 Det är således endast i undantagsfall som domstolen, med tillämpning av den allmänna

rättssäkerhetsprincip som ingår i unionens rättsordning, kan se sig föranledd att begränsa berörda personers möjlighet att åberopa en av domstolen tolkad bestämmelse i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som tillkommit i god tro. För att en sådan begränsning ska kunna komma i fråga ska två väsentliga kriterier vara uppfyllda, nämligen att de berörda handlat i god tro och att det föreligger en risk för allvarliga störningar (se, bland annat, dom av den 10 januari 2006 i mål C-402/03, Skov och Bilka, REG 2006, s. I-199, punkt 51, och av den 3 juni 2010 i mål C-2/09, Kalinchev, REU 2010, s. I-4939, punkt 50).

60 Domstolen har närmare bestämt endast använt denna lösning när vissa klart preciserade omständigheter har varit för handen, särskilt då det har förelegat fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet har berott på det stora antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande, och det har framgått att enskilda och nationella myndigheter har förmått att handla på ett sätt som strider mot unionsbestämmelserna på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de unionsrättsliga bestämmelsernas tillämpningsområde, en osäkerhet till vilken andra medlemsstaters eller kommissionens beteenden kan ha bidragit (se, bland annat, dom av den 27 april 2006 i mål C-423/04, Richards, REG 2006, s. I-3585, punkt 42, och domen i det ovannämnda målet Kalinchev, punkt 51).

61 När det gäller den franska regeringens argument avseende den objektiva och betydande osäkerheten beträffande de unionsrättsliga bestämmelsernas räckvidd, har den inte preciserat på vilket sätt kommissionens och övriga medlemsstaters förhållningssätt har bidragit till sådan osäkerhet. En objektiv och betydande osäkerhet beträffande de unionsrättsliga bestämmelsernas räckvidd kan i vilket fall som helst inte göras gällande i de nationella målen. Det framgår nämligen av domstolens fasta praxis, vilken återges i punkt 27 i förevarande dom, att fastställandet av huruvida en sådan lagstiftning som den som är i fråga i de nationella målen är förenlig med artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF kräver att bedömningen av huruvida situationerna är jämförbara sker på den nivå som medlemsstaten själv väljer, i förevarande fall den nivå på vilken fondföretagen befinner sig. Som den hänskjutande domstolen har konstaterat är för övrigt bedömningen av huruvida den aktuella lagstiftningen är förenlig med artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF inte förenad med några särskilda problem, om jämförelsen av situationerna ska ske på fondföretagens nivå.

62 När det gäller den franska regeringens hänvisning till de betydande ekonomiska återverkningarna av förevarande dom, erinrar domstolen om att det är fast praxis att de eventuella ekonomiska följderna för en medlemsstat, av en dom i ett mål om förhandsavgörande, inte i sig motiverar att domens rättsverkningar begränsas i tiden (dom av den 20 september 2001 i mål C-184/99, Grzelczyk, REG 2001, s. I-6193, punkt 52, av den 15 mars 2005 i mål C-209/03, Bidar, REG 2005, s. I-2119, punkt 68, och domen i det ovannämnda målet Kalinchev, punkt 52). I förevarande fall har Republiken Frankrike, som först under förhandlingen yrkat att verkningarna av förevarande dom ska begränsas i tiden, under nämnda förhandling inte presenterat några uppgifter som gör det möjligt för domstolen att bedöma om Republiken Frankrike faktiskt riskerar att drabbas av allvarliga ekonomiska återverkningar.

63 Av detta följer att det saknas anledning att begränsa domens rättsverkningar i tiden.

Rättegångskostnader

64 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målen 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 (tredje avdelningen) följande:

Artiklarna 63 FEUF och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat i vilken det föreskrivs att beskattning i form av innehållande av källskatt ska ske av inhemsk utdelning när den erhålls av företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper med hemvist i en annan medlemsstat, medan sådan utdelning undantas från skatt när den erhålls av företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper med hemvist i förstnämnda stat.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: franska.