Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MELCHIOR WATHELET
föredraget den 7 augusti 2018[1]

Mål C-575/17

Sofina SA,
Rebelco SA,
Sidro SA
mot
Ministre de l'Action et des Comptes publics

(begäran om förhandsavgörande från Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike))

”Begäran om förhandsavgörande – Fri rörlighet för kapital – Källskatt på bruttobeloppet av inhemsk utdelning som lämnas till bolag utan hemvist i landet – Annan beskattning, grundad på nettoresultatet, av utdelning som lämnas till bolag med hemvist i landet”

I. Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 63 och 65 FEUF i förhållande till fransk lagstiftning om innehållande av källskatt, beräknad på bruttobeloppet, på den utdelning som ett bolag med hemvist i landet lämnar till bolag som uppvisar underskott och som inte har hemvist i landet, samtidigt som den utdelning som lämnas till ett bolag som uppvisar underskott och som har hemvist i landet enligt de allmänna reglerna först beskattas, beräknat på nettobeloppet, när bolaget vid en senare tidpunkt eventuellt uppvisar ett positivt resultat.

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Fransk rätt

2. I artikel 38 i den allmänna skattelagen (code général des impôts) (nedan kallad CGI) föreskrivs följande:

”… det skattepliktiga överskottet är det nettoöverskott som fastställts på grundval av ett bolags samtliga transaktioner, oavsett art, däribland avyttring av eventuella tillgångar, såväl under som efter upphörandet av verksamheten”.

3. I artikel 39–1 CGI anges följande:

”Nettoöverskottet fastställs efter avdrag för alla kostnader …”

1 Originalspråk: franska.

4. I artikel 119 bis.2 CGI föreskrivs att på intäkter som avses i artiklarna 108-117 bis CGI, däribland utdelningar, ska källskatt innehållas till den sats som fastställs i artikel 187–1, såvitt utdelningen lämnas till personer som inte har sin skatterättsliga hemvist eller sitt säte i Frankrike.

5. I 187–1 CGI, i den lydelse som var tillämplig på omständigheterna i förevarande fall, fastställs källskattesatsen till 25 procent.

6. I artikel 209–1 CGI, i den lydelse som var tillämplig till och med den 21 september 2011, föreskrevs följande:

”… I händelse av underskott som uppkommit under ett beskattningsår, betraktas detta som en kostnad och dras av från det överskott som uppkommit under beskattningsåret. Om överskottet inte räcker för att dra av hela underskottet får underskottet föras över till följande beskattningsår.”

7. Från och med den 21 september 2011 har artikel 209–1 CGI följande lydelse:

”… I händelse av underskott som uppkommit under ett beskattningsår, betraktas detta som en kostnad och dras av från det överskott som uppkommit under beskattningsåret, dock högst med 1 000 000 euro jämte 60 procent av det skattepliktiga överskott för det räkenskapsåret som överstiger det förstnämnda beloppet. Om överskottet inte räcker för att dra av hela underskottet får underskottet på samma villkor föras över till följande beskattningsår. Detsamma gäller den del av underskottet för vilket avdrag enligt första meningen i detta stycke inte medges.”

B. Skatteavtalet av den 10 mars 1964 mellan Frankrike och Belgien

8. I artikel 15 i skatteavtalet av den 10 mars 1964 mellan Frankrike och Belgien, med senare ändringar, (nedan kallat det fransk-belgiska avtalet) föreskrivs följande:

”1. Utdelning som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.

2. Med förbehåll för punkt 3 får utdelningen emellertid beskattas även i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men skatten får inte överstiga

a) 10 procent av utdelningens bruttobelopp, om mottagaren är ett bolag som ensam äger minst 10 procent av det utbetalande bolagets kapital sedan början av bolagets senaste räkenskapsår som avslutades före utdelningen,

b) 15 procent av utdelningens bruttobelopp i övriga fall.

Denna punkt berör inte beskattningen av bolaget såvitt avser vinst av vilken utdelningen betalas.

…”

III. De faktiska omständigheterna

9. Sofina SA, Rebelco SA och Sidro SA, som har bildats enligt belgisk rätt och har hemvist i Belgien, erhöll mellan åren 2008 och 2011 utdelning från ett flertal franska bolag i vilka de hade ett minoritetsaktieinnehav som inte berättigade dem att utnyttja den ordning för moderbolag som föreskrivs i CGI och i rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt

beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater[2] (nedan kallat moderbolagsdirektivet).

10. Med stöd av artikel 119 bis CGI, jämförd med artikel 15.2 i det fransk-belgiska avtalet, innehölls källskatt på denna utdelning till en skattesats på 15 procent.

11. Eftersom de belgiska bolagen redovisade ett negativt resultat vid utgången av beskattningsåren 2008–2011 begärde de omprövning hos skattemyndigheten och restitution av den innehållna källskatten. Eftersom ett bolag med hemvist i Frankrike som uppvisar underskott i praktiken inte betalar skatt på utdelning av franskt ursprung förrän dess skattepliktiga resultat åter har blivit positivt, behandlades de berörda belgiska bolagen på ett mindre fördelaktigt sätt än motsvarande franska bolag.

12. Efter att skattemyndigheten vid omprövning inte hade funnit skäl att ändra de tidigare besluten väckte de berörda belgiska bolagen talan vid behöriga domstolar, vilka både i första och andra instans ogillade bolagens yrkanden om restitution.

13. Bolagen har därför ingett ett överklagande till Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike).

14. Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) har för det första funnit att källskatt som endast innehålls för bolag som uppvisar underskott och som saknar hemvist i landet, när dessa erhåller utdelning på sina aktier i franska bolag, kan medföra en likviditetsnackdel i förhållande till bolag som uppvisar underskott och som har hemvist i landet, när sistnämnda bolag erhåller utdelning på sina aktier i franska bolag. Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) önskar emellertid få klarhet i om en sådan omständighet i sig utgör en sådan skillnad i behandling som utgör en begränsning enligt artikel 63 FEUF.

15. Om den aktuella lagstiftningen ska anses utgöra en sådan begränsning har Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) för det andra frågat sig huruvida denna begränsning kan motiveras av det mål som eftersträvas med nämnda bestämmelser, nämligen att säkerställa en effektiv skatteuppbörd.

16. För det tredje har Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) anfört att de olika metoder för att beräkna beskattningsunderlaget för utdelning, beroende på om det bolag som erhåller utdelningen har eller inte har hemvist i landet, också kan utgöra en begränsning. När källskatten enligt artikel 119 bis CGI ska beräknas på utdelningens bruttobelopp dras nämligen kostnaderna i samband med erhållandet av utdelningen av från beskattningsunderlaget vid beräkningen av den skatt som ett bolag med hemvist i landet ska betala på utdelningen, medan motsvarande avdrag inte kan göras av ett bolag utan hemvist i landet.

17. Mot denna bakgrund har Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen) beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:

”1. Ska artiklarna 63 och 65 [FEUF] tolkas så, att den likviditetsmässiga nackdel som uppkommer till följd av att källskatt innehålls på utdelning till bolag som uppvisar underskott och inte har hemvist i Frankrike, medan bolag med underskott som har hemvist i Frankrike inte beskattas med avseende på den utdelning som de erhåller förrän under det beskattningsår då de i förekommande fall åter uppvisar ett överskott, i sig utgör en sådan skillnad i behandling som innebär en begränsning av den fria rörligheten för kapital?

2 EUT L 345, 2011, s. 8.

2) Är det, mot bakgrund av de krav som följer av artiklarna 63 och 65 [FEUF], möjligt att anse att den eventuella begränsning av den fria rörligheten för kapital som nämns i den föregående frågan är motiverad med hänvisning till behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd, i och med att bolag utan hemvist i Frankrike inte står under den franska skattemyndighetens kontroll, eller med hänvisning till behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna?

3) För den händelse att det omtvistade innehållandet av källskatt i princip kan godtas med hänsyn till den fria rörligheten för kapital:

   – Utgör de ovannämnda bestämmelserna hinder för innehållande av källskatt på utdelning från ett bolag med hemvist i Frankrike till ett bolag som uppvisar underskott och har hemvist i en annan medlemsstat i fall där det mottagande bolaget sedermera upphör med sin verksamhet utan att på nytt ha uppvisat överskott, när ett mottagande bolag med hemvist i Frankrike som hamnar i samma situation i praktiken inte beskattas med avseende på beloppet för den berörda utdelningen?

   – Ska de ovannämnda bestämmelserna tolkas så, att i fall där beskattningsregler innebär olika behandling av utdelning beroende på huruvida den utbetalas till personer med eller utan hemvist i ett land, ska det göras en jämförelse av den faktiska skattebörda som respektive person åläggs med anknytning till denna utdelning, varvid en begränsning av den fria rörligheten för kapital som beror på att dessa regler hindrar endast personer utan hemvist i landet från att dra av kostnader som har direkt samband med själva erhållandet av utdelningen skulle kunna anses vara motiverad med hänvisning till att den allmänna skattesats till vilken personer med hemvist i landet beskattas avseende ett senare beskattningsår skiljer sig från den skattesats som tillämpas vid innehållande av källskatt på utdelning till personer utan hemvist i landet, när denna skillnad mellan skattesatser kompenserar skillnaden i beskattningsunderlag såvitt avser beloppet för den betalda skatten?”

IV. Förfarandet vid EU-domstolen

18. Begäran om förhandsavgörande inkom till EU-domstolen den 28 september 2017. Skriftliga yttranden har inkommit från Sofina, från den franska, den belgiska, den tyska, den nederländska och den svenska regeringen, från Förenade kungarikets regering samt kommissionen.

19. Förhandling hölls den 25 juni 2018, vid vilken Sofina, den franska, den tyska och den svenska regeringen samt kommissionen yttrade sig muntligen.

V. Bedömning

A. Inledande synpunkter

20. Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor mot bakgrund av den fria rörligheten för kapital och artiklarna 63 och 65 FEUF, eftersom de belgiska bolagen Sofina, Rebelco och Sidro erhöll utdelning till följd av sitt minoritetsaktieinnehav i franska bolag, vilket inte gav dem möjlighet att utöva ett avgörande inflytande över dessa bolag. Mitt resonemang nedan skulle dock vara identiskt om frågorna avsåg etableringsfriheten, eftersom samtliga utbetalningar av utdelningar enbart har skett mellan bolag som är etablerade i medlemsstaterna.

21. I de frågor som den hänskjutande domstolen har ställt framhålls att den skattemässiga behandlingen av utdelning som bolag med hemvist i landet lämnar till andra bolag med hemvist i landet respektive till bolag utan hemvist i landet enligt fransk lagstiftning skiljer sig på följande två sätt:

– Utdelning som lämnas till bolag som uppvisar underskott och som har hemvist i landet beskattas endast om och när deras resultat blir eller åter blir positivt, medan källskatt enligt den franska lagstiftningen ska innehållas på utdelning som bolag med hemvist i landet lämnar till bolag utan hemvist i landet, även om de sistnämnda uppvisar underskott. Det är således möjligt att de förstnämnda bolagen aldrig kommer att beskattas och att de, om de beskattas, under alla omständigheter får en likviditetsfördel, eftersom källskatten på den utdelning som lämnas till bolag utan hemvist i landet utan undantag tas ut, oavsett om det sker under samma beskattningsår eller inte, innan den utdelning som lämnas till bolag med hemvist i landet beskattas. Detta första exempel på skillnad i behandling är föremål för den första och den andra frågan och den tredje frågans första del.

– Beskattningsunderlaget för beräkning av skatt på utdelning skiljer sig åt, eftersom den källskatt som innehålls på utdelningen till bolag utan hemvist i landet beräknas på utdelningens bruttobelopp, medan den källskatt som innehålls på utdelningen till bolag med hemvist i landet beräknas på utdelningens nettobelopp, eftersom avdrag för kostnaderna kan göras från denna utdelning, vilket inte är fallet med utdelning som lämnas till bolag utan hemvist i landet. Denna skillnad i behandling är föremål för den tredje frågans andra del.

22. Jag kommer därför först att behandla den första och den andra frågan samt den tredje frågans första del och sedan resten av den sistnämnda frågan.

B. Den första och den andra frågan och den tredje frågans första del

1. Domstolens rättspraxis avseende beskattning av så kallad utgående utdelning

23. Domstolens praxis omfattar många domar som avhandlar problemet med att utdelning beskattas olika beroende på om det bolag som har hemvist i landet (exempelvis ett dotterbolag) lämnar utdelningen till en aktieägare med hemvist i landet (exempelvis ett moderbolag) respektive till en aktieägare utan hemvist i landet. I det sistnämnda fallet talar man om så kallad utgående utdelning (*outgoing dividends*).

24. Enligt domstolen ”kan en ogynnsam behandling av utdelning till [skattskyldiga personer] utan hemvist i landet, i jämförelse med behandlingen av utdelning till [skattskyldiga personer] med hemvist i landet, avhålla bolag med hemvist i en annan medlemsstat än den första medlemsstaten från att investera där och den utgör följaktligen en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF”.[3]

25. Om en medlemsstat ensidigt eller via avtal föreskriver att inte bara aktieägare med hemvist i landet utan även aktieägare utan hemvist i landet ska erlägga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett bolag med hemvist i landet, är situationen för dessa aktieägare utan hemvist i landet jämförbar med den situation som gäller för aktieägare med hemvist i landet.[4]

3 Dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

4 Se dom av den 12 december 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, punkt 68), dom av den 14 december 2006, Denkavit Internationaal och Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punkt 35), dom av den 8 november 2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punkt 38), dom av den 20 maj 2008, Orange European Smallcap Fund (C-194/06, EU:C:2008:289, punkterna 78 och 79), och dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 44).

26. Eftersom situationen för respektive aktieägare således är jämförbar utgör en nationell lagstiftning ”en diskriminerande åtgärd som är oförenlig med [EUF-] fördraget, när det däri föreskrivs att utdelning som … dotterbolag [med hemvist i landet] lämnar till … moderbolag [utan hemvist i landet] beskattas hårdare än utdelning som lämnas till … moderbolag [med hemvist i landet] …”.[5]

27. Detta gäller i än högre grad om den utdelning som inte lämnar medlemsstaten beskattas senare än den utgående utdelningen eller helt befrias från skatt, medan den utgående utdelningen beskattas.[6]

28. Det är vanligt att den stat i vilken det utdelande bolaget är hemmahörande kräver att källskatt ska innehållas på utgående utdelningar. Denna källskatt, som endast innehålls på utdelningar till i aktieägare utan hemvist i landet, utgör emellertid inte i sig en begränsning av den fria rörligheten för kapital, eftersom det endast rör sig om en skatteuppbördsregel.[7] Vad som är avgörande är skillnaden i skattemässig behandling mellan de två kategorierna av utdelning.

29. Domstolen har i flera mål slagit fast att den fria rörligheten för kapital begränsas när den medlemsstat i vilken det utdelande bolaget är hemmahörande innehåller källskatt på såväl utdelning som lämnar landet som utdelning som inte lämnar landet. Detta var fallet i det mål som avgjordes genom domen av den 20 oktober 2011, kommissionen/Tyskland (C-284/09, EU:C:2011:670), där källskatt innehölls på all utdelning från ett bolag som var etablerat i Tyskland, men endast bolag med hemvist i landet fick ett skattetillgodohavande, som till och med återbetalades om den slutliga inkomstskatten blev lägre än tillgodohavandet, medan källskatten för bolag utan hemvist i landet var definitiv.

30. Detta var även fallet i det mål som avgjordes genom beslutet av den 12 juli 2012, Tate & Lyle Investments (C-384/11, ej publicerat, EU:C:2012:463), där ett bolag med hemvist i landet betalade en avdragsberättigad och återbetalningsbar källskatt på den utdelning som erhölls medan källskatten för ett bolag utan hemvist i landet var definitiv.

31. Vidare var så även fallet i det mål som avgjordes genom domen av den 17 september 2015, Miljoen m.fl. (C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:608), där skattskyldiga personer med hemvist i källstaten kunde få tillbaka den innehållna källskatten eller göra avdrag för denna, medan källskatten för skattskyldiga personer utan hemvist i källstaten utgjorde en definitiv inkomstskatt.

32. Som domstolen slog fast i sin dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286), ska ”[a]rtiklarna 63 FEUF och 65 FEUF [med andra ord] 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 [skattskyldiga personer] med hemvist i en annan medlemsstat, *medan sådan utdelning undantas från skatt när den erhålls av [skattskyldiga personer] med hemvist i förstnämnda stat*”.[8]

5 Dom av den 14 december 2006, Denkavit Internationaal och Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, punkt 39).

6 Se dom av den 8 november 2007, Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punkt 61) och dom av den 18 juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 76).

7 Se dom av den 22 december 2008, Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762, punkterna 38–50), och dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 43).

8 Punkt 55 i domen, min kursivering.

2. Tillämpning av denna rättspraxis på det nationella målet

a) Huruvida den fria rörligheten för kapital begränsas

33. Enligt den franska lagstiftning som är i fråga i det nationella målet beskattas utdelning som lämnas till bolag som uppvisar underskott och som inte har hemvist i landet genom att källskatt innehålls, medan utdelning som lämnas till bolag med hemvist i landet eventuellt inte beskattas alls, och under alla omständigheter eventuellt beskattas först vid en senare tidpunkt genom att inkomstskatt för juridiska personer tas ut det beskattningsår då dessa bolag åter uppvisar överskott.

34. Även om den utdelning som lämnas till bolag som uppvisar underskott och som har hemvist i landet inte formellt är befriad från skatt är det inte säkert att utdelning som lämnas till dessa beskattas. Under alla omständigheter beskattas den först vid en senare tidpunkt och kanske aldrig, eftersom det är möjligt att det bolag med hemvist i landet som erhåller utdelningen aldrig uppnår överskott eller till och med upphör med sin verksamhet. [9]

35. I förevarande mål är beskattningen av den utdelning som lämnas till bolag som uppvisar underskott och som inte har hemvist i landet följaktligen uppenbart mindre fördelaktig, eftersom utdelning som lämnas till bolag med hemvist i landet kanske aldrig kommer att beskattas, och om den beskattas först beskattas vid en senare tidpunkt, vilket ger en likviditetsnackdel för bolag som uppvisar underskott och som inte har hemvist i landet, vilket den hänskjutande domstolen uttryckligen har framhållit i sin första fråga.

36. Sammanfattningsvis anser jag således att en sådan ordning i en medlemsstats lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet begränsar den fria rörligheten för kapital, vilket i princip är förbjudet enligt artikel 63 FEUF.

b) Huruvida situationerna är jämförbara och huruvida begränsningen av den fria rörligheten för kapital kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse

37. Enligt artikel 65.1 a FEUF ska bestämmelserna 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.

38. Som jag påpekat i punkt 26 ovan är domstolens praxis tydlig på denna punkt. När en medlemsstat inte enbart beskattar aktieägare med hemvist i landet utan även aktieägare utan hemvist i landet för utdelning som lämnats av bolag med hemvist i landet är situationen för aktieägare utan hemvist i landet jämförbar med situationen för aktieägare med hemvist i landet.

39. Den skillnad i behandling som den franska lagstiftning som är i fråga i det nationella målet har gett upphov till ”kan således inte motiveras av någon relevant skillnad mellan situationerna”. [10]

9 Domstolen har visserligen slagit fast att även om den utdelning som ett moderbolag erhåller inte påförs någon inkomstskatt för det beskattningsår då utdelningen lämnas ”kan nämnda minskning av moderbolagets underskott [motsvarande den erhållna utdelningen] leda till att det sistnämnda indirekt beskattas för denna utdelning under senare beskattningsår, när det redovisar överskott” (se dom av den 12 februari 2009, Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, punkt 40). Genom att erkänna möjligheten för beskattning ett senare beskattningsår kom domstolen emellertid in på helt annan problematik, nämligen möjligheten för ekonomisk dubbelbeskattning i det fall utdelning som ett bolag utan hemvist i landet lämnar till ett bolag med hemvist i landet beskattades redan i samband med utdelningen (se dom av den 10 februari 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel och Österreichische Salinen, C-436/08 och C-437/08, EU:C:2011:61, punkt 158). En liknande möjlighet har befunnits strida mot moderbolagsdirektivet.

10 Dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 44).

c) Huruvida begränsningen är motiverad

40. Den franska regeringen har anfört två skäl vid domstolen, nämligen behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att säkerställa effektiv skatteuppbörd.

41. Även om 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,[11] erinrar jag för det första om att, såvitt den franska lagstiftning som är i fråga i det nationella målet leder till att utgående utdelning beskattas på ett mindre fördelaktigt sätt än inhemsk utdelning (åtminstone genom att ge upphov till en likvidationsnackdel), den franska regeringen inte har förklarat varför en sådan beskattning är nödvändig för att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, när detta mål kan nås med hjälp av icke-diskriminerande åtgärder, exempelvis innehållande av källskatt på såväl utdelningar som betalas till personer med hemvist i landet som till personer utan hemvist i landet.

42. Eftersom den franska lagstiftning som är i fråga i det nationella målet kan leda till att utdelning som betalas till bolag med hemvist i landet undantas från skatteplikt, erinras vidare om att i och med att en medlemsstat väljer att inte beskatta bolag med hemvist i landet som erhåller inhemsk utdelning, kan den inte åberopa behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna för att motivera beskattningen av bolag utan hemvist i landet som erhåller sådan inkomst.[12]

43. Jag påpekar slutligen att Republiken Frankrike på ett riktigt sätt har utövat sin beskattningsrätt avseende utdelningar till bolag utan hemvist i landet, som dessutom inte kunde välja ett annat nationellt skattesystem, med mer fördelaktiga skatteregler för samma utdelningar.

44. Den franska lagstiftning som är i fråga i det nationella målet kan inte heller motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd, eftersom detta inte kan motivera en beskattning som huvudsakligen träffar personer utan hemvist i landet.[13]

45. Jag föreslår därför att domstolen besvarar den första och den andra frågan samt den tredje frågans första del på följande sätt. Artiklarna 63 och 65 FEUF ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som innebär att källskatt innehålls på utdelning till ett bolag som uppvisar underskott och som inte har hemvist i landet, medan ett jämförbart bolag med hemvist i landet inte betalar skatt på inhemsk utdelning så länge bolaget uppvisar underskott.

C. Den tredje frågans andra del

46. Med den tredje frågans andra del önskar den hänskjutande domstolen – med beaktande av den faktiska skattebörda som personer med hemvist i landet respektive personer utan hemvist i landet åläggs i samband med den utdelning de erhåller – få klarhet i om en begränsning av den fria rörligheten för kapital som följer av nationella bestämmelser som endast undantar personer utan hemvist i landet från möjligheten att göra avdrag för kostnader som har direkt samband med själva erhållandet av utdelningen skulle kunna anses vara motiverad med hänvisning till att den allmänna

11 Se dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 47 och där angiven rättspraxis

12 Se dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 48 och där angiven rättspraxis).

13 Se, analogt, dom av den 10 maj 2012, Santander Asset Management SGIIC m.fl. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 49).

skattesats (33,33 procent) till vilken personer med hemvist i landet beskattas avseende ett senare beskattningsår [14] skiljer sig från den källskattesats (15 procent) som tillämpas vid innehållande av källskatt på utdelning till personer utan hemvist i landet, när denna skillnad mellan skattesatser kompenserar skillnaden i beskattningsunderlag såvitt avser beloppet för den erlagda skatten.

1. Huruvida frågan kan tas upp till prövning

47. Enligt fast praxis ska frågor från en nationell domstol i en medlemsstat avseende tolkningen av unionsrätten presumeras vara relevanta, och kan endast avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen eller giltighetsprövningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-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. [15]

48. Enligt Förenade kungarikets regering är denna fråga hypotetisk, eftersom de belgiska bolagen i det nationella målet inte har tagit upp kostnader som har ett direkt samband med erhållandet av den utdelning som de inte har kunnat dra av vid beräkningen av källskatten. Den tredje frågans andra del saknar således, enligt Förenade kungarikets regering, relevans för den hänskjutande domstolens avgörande av tvisten.

49. Vid förhandlingen anförde Sofina att detta bolag, Rebelco och Sidro faktiskt hade begärt att beskattningsunderlaget skulle minskas med samtliga kostnader för förvaltningen av deras portföljer, det vill säga alla nödvändiga kostnader för att förvärva, behålla och förvalta bolagens aktieposter i de franska bolagen samt med samtliga kostnader som med nödvändighet följer av detta aktieinnehav.

50. Eftersom avdrag yrkats anser jag inte att den tredje frågans andra del saknar relevans.

51. Däremot ankommer det på den hänskjutande domstolen att pröva om de kostnader för vilka avdrag har yrkats är avdragsgilla för bolag med hemvist i landet som erhåller utdelning av inhemskt ursprung, [16] och om kostnaderna har ett *direkt samband* med förvärvandet av den intäkt som är i fråga det nationella målet. [17]

2. Prövning i sak

a) Huruvida den fria rörligheten för kapital begränsas

52. Som kommissionen har konstaterat gjorde den hänskjutande domstolen en riktig bedömning när den fann att nekandet av avdrag för kostnader som har ett direkt samband med erhållandet av utgående utdelningar, samtidigt som ett sådant avdrag är möjligt för utdelningar som erhålls av bolag med hemvist i landet, begränsar den fria rörligheten för kapital. [18] En sådan skillnad i behandling skulle nämligen kunna avhålla bolag med hemvist i andra medlemsstater från att investera i franska bolag.

14 Jag erinrar om att skatteuppbörden kanske aldrig äger rum.

15 Se dom av den 26 februari 2013, Melloni (C-399/11, EU:C:2013:107, punkt 29 och där angiven rättspraxis) och dom av den 16 juni 2015, Gauweiler m.fl. (C-62/14, EU:C:2015:400, punkt 25).

16 Se dom av den 31 mars 2011, Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, punkt 40), dom av den 17 september 2015, Miljoen m.fl. (C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 57), och dom av den 13 juli 2016, Brisal och KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkterna 44 och 45).

17 Se dom av den 22 november 2012, kommissionen/Tyskland (C-600/10, ej publicerad, EU:C:2012:737, punkt 20), dom av den 17 september 2015, Miljoen m.fl. (C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:608, punkterna 58 och 59), och dom av den 13 juli 2016, Brisal och KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 46).

18 Se dom av den 31 mars 2011, Schröder (C-450/09, EU:C:2011:198, punkt 40) och dom av den 17 september 2015, Miljoen m.fl. (C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:608, punkt 57).

b) Huruvida begränsningen är motiverad

1) Huruvida situationerna är jämförbara

53. Det ska påpekas att ”domstolen redan [har] funnit att personer med hemvist i landet respektive personer utan hemvist i landet befinner sig i jämförbara situationer i fråga om kostnader för intäkternas förvärvande med direkt koppling till en verksamhet som genererat skattepliktiga inkomster i en medlemsstat”. [19]

54. Domstolen har i detta avseende slagit fast att om den beskattningsteknik som tillämpas på personer med hemvist i landet medger avdrag för kostnader som har ett direkt samband med erhållandet av utdelningen, ”ska det vara tillåtet även för personer utan hemvist i landet att beakta sådana kostnader”. [20]

55. I detta sammanhang kan en sådan begränsning av den fria rörligheten för kapital ”inte … anses vara motiverad genom att en lägre skattesats tillämpas med avseende på [personer] utan hemvist i landet än med avseende på [personer] med hemvist i landet”. [21] Det är därför inte nödvändigt att jämföra den faktiska skattebörda som personer med hemvist i landet respektive personer utan hemvist i landet åläggs i samband med den utdelning de erhåller, eftersom även om skattesatsen är lägre för personer utan hemvist i landet än för personer med hemvist i landet är det osäkert vilket belopp en person med hemvist i landet har rätt att dra av och ingenting ger vid handen att det vore detsamma med avseende på den skillnad som följer av beskattning av personer med hemvist i landet och personer utan hemvist i landet.

2) Tvingande skäl av allmänintresse

56. Den franska regeringen har gjort gällande att beskattningen av bruttobeloppet av den utdelning som lämnas till ett bolag utan hemvist i landet, utan att detta bolag kan göra avdrag för kostnader som har ett direkt samband med erhållandet av utdelningen (till skillnad från beskattningen av utdelning till ett bolag med hemvist i landet), där nettobeloppet beskattas, motiveras av behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd. [22]

57. Jag erinrar om att även om domstolen har slagit fast att ett sådant mål utgör ett tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en sådan inskränkning av friheten att tillhandahålla tjänster som en medlemsstats skattelagstiftning har gett upphov till, [23] krävs det dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål. [24] Dessa principer kan utan tvekan överföras på förevarande mål som avser fri rörlighet för kapital.

19 Dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 64 och där angiven rättspraxis).

20 Dom av den 2 juni 2016, Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, punkt 65). Se även, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juni 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, punkterna 27 och 28), dom av den 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96, punkt 23), dom av den 8 november 2012, kommissionen/Finland (C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 37), som rör utdelningar, och dom av den 13 juli 2016, Brisal och KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 45).

21 Se dom av den 13 juli 2016, Brisal och KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 33).

22 Denna motivering påminner om den motivering som är kopplad till behovet av att säkra en effektiv skattekontroll, som är ett tvingande skäl av allmänintresse som ofta har varit föremål för domstolens bedömning i mål om den fria rörligheten för kapital. Sedan ikraftträdande av rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, 1977, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) har denna motivering konsekvent avvisats vad gäller överföring av kapital mellan medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 januari 2014, kommissionen/Belgien, C-296/12, EU:C:2014:24, punkterna 42–45, dom av den 6 juni 2013, kommissionen/Belgien C-383/10, EU:C:2013:364, punkterna 50–60). Detsamma gäller nu för rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG (EUT L 64, 2011, s. 1).

23 Se, särskilt, dom av den 3 oktober 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen (C-290/04, EU:C:2006:630, punkterna 35 och 36), och dom av den 13 juli 2016, Brisal och KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 39).

24 Se dom av den 18 oktober 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

58. I förevarande mål har den franska regeringen med hänvisning till punkterna 46 och 47 i domen av den 19 november 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), gjort gällande att den omständigheten att avdraget för kostnader inte har medgetts ska godtas som en inneboende del av systemet med källskatt, eftersom detta både syftar till att förenkla arbetet för källmedlemsstatens skattemyndighet och till att underlätta för den skattskyldiga personen som är bosatt utomlands. Enligt den franska regeringen behöver skattemyndigheten således inte längre uppbära skatten från den utomlands bosatta personen och samtidigt befrias denne från all skyldighet att samarbeta, i den meningen att denne inte behöver sätta sig in i det franska skattesystemet för att kunna lämna in en skattedeklaration till den franska skattemyndigheten för de intäkter som denne har i Frankrike. Den franska regeringen har slutligen gjort gällande att avdrag för kostnader som har samband med erhållandet av utdelningen skulle strida mot det syfte att förenkla förfarandet som ligger bakom systemet med källskatt, eftersom källskatten innehålls hos det bolag som lämnar utdelningen, som inte kan känna till de kostnader som det bolag som saknar hemvist i landet har haft i samband med erhållandet av utdelningen.

59. Enligt min uppfattning kan detta argument inte godtas.

60. Bortsett från den omständigheten att domen av den 19 november 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), avviker från domen av den 18 mars 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), och domen av den 28 februari 2013, Beker och Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), i vilka domstolen slog fast att en nationell lagstiftning som på begäran ger skattskyldiga personer utan hemvist i landet tillgång till ett alternativt skattesystem som är förenligt med unionsrätten inte kan godtas som motivering för en diskriminerande behandling, avsåg det förstnämnda målet en helt annan situation än den som är i fråga i förevarande mål.[25]

61. Det mål som avgjordes genom domen av den 19 november 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), avsåg en svensk lag som syftade till att upphäva en inskränkning för skattskyldiga personer bosatta utomlands som fastställts i domen av den 1 juli 2004, Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403), genom att göra det möjligt för dem att välja att få sina inkomster beskattade antingen enligt systemet med ordinarie inkomstskatt, avsett för personer med hemvist i landet, eller enligt systemet med källskatt, avsett för personer utan hemvist i landet.

62. Efter att ha funnit att det sistnämnda systemet totalt sett är mer fördelaktigt för utomlands bosatta,[26] slog domstolen således fast att ”det inte utgör diskriminering i strid med artikel 21 FEUF att utomlands bosatta skattskyldiga – som får merparten av sina inkomster från källstaten och som har valt systemet med källskatt – vid inkomstbeskattningen inte medges samma avdragsmöjligheter avseende personliga förhållanden som de som medges skattskyldiga bosatta i landet inom ramen för systemet med ordinarie inkomstskatt, då den sammanlagda skattebelastningen för utomlands bosatta skattskyldiga inte är högre än för skattskyldiga bosatta i landet och personer som likställs med dessa och som befinner sig i en jämförbar situation”.[27]

63. Enligt min mening bör den rättspraxis som följer av domen av den 18 mars 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148), och domen av den 28 februari 2013, Beker och Beker (C-168/11, EU:C:2013:117), upprätthållas. Dessutom anser jag att domstolens resonemang i domen av den 19 november 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), kan ifrågasättas, eftersom förekomsten av en diskriminering inte är avhängig den skattskyldiga personens samlade resultat och att ”en skillnad i behandlingen av dessa båda kategorier av skattskyldiga personer [kan] betecknas som diskriminering i den mening som avses i EUF-fördraget, när det inte föreligger någon objektiv skillnad avseende förhållandena som kan motivera en skillnad i behandling i detta avseende mellan nämnda kategorier”.[28]

25 Se dom av den 19 november 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punkterna 37–40).

26 Se dom av den 19 november 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punkt 43).

27 Dom av den 19 november 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, punkt 49).

28 Se dom av den 18 mars 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

64. Den ståndpunkt som domstolen intog i domen av den 19 november 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765), dikterades emellertid förmodligen av en önskan om att inte göra det möjligt för en skattskyldig person som inte har hemvist i landet att plocka russinen ur kakan, det vill säga välja ut de mest fördelaktiga inslagen i två olika skattesystem. När domstolen således grundade sig på den omständigheten att det skattesystem som var tillämpligt på personer som inte hade hemvist i landet totalt sett var mer fördelaktigt än det system som i princip var reserverat för personer som hade hemvist i landet, berodde detta på att den svenska lagstiftningen gjorde det möjligt för skattskyldiga personer utan hemvist i landet att fullt ut omfattas av det skattesystem som är tillämpligt på skattskyldiga personer med hemvist i landet. [29]

65. I den franska lagstiftning som är i fråga i det nationella målet ges emellertid personer utan hemvist i landet inte någon valmöjlighet. När personer utan hemvist i landet yrkar avdrag för de kostnader som har ett direkt samband med erhållandet av utdelningen, vilket personer med hemvist i landet får göra, plockar de följaktligen inte russinen ur kakan, utan önskar endast att behandlas lika.

66. För det fall den franska skattemyndigheten skulle få en ökad administrativ börda om skattskyldiga personer utan hemvist i landet gavs möjlighet att göra avdrag för kostnader som har ett direkt samband med erhållandet av utdelning, gäller dessutom detta i tillämpliga delar även för skattskyldiga personer med hemvist i landet. [30]

67. Såsom domstolen har påpekat i punkt 43 i sin dom av den 13 juli 2016, Brisal och KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549), ankommer det vidare på den skattskyldiga person utan hemvist i landet som erhåller utdelningen ”att bedöma om denne anser att det är lämpligt att avsätta resurser för att upprätta och översätta handlingar som är ägnade att styrka att de kostnader för intäkternas förvärvande som ligger till grund för ansökan om avdrag verkligen föreligger samt deras verkliga belopp”.

68. Även om jag medger att det inte är särskilt effektivt att anmoda det utdelande bolaget att dra av de kostnader som har ett direkt samband med den utomlands bosatta skattskyldiga personens erhållande av utdelningen, har domstolen slutligen redan slagit fast att rätten till avdrag efter innehållande av källskatt även kan ske i form av en återbetalning av en del av den innehållna källskatten. [31]

69. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen besvarar den tredje frågans andra del så, att en begränsning av den fria rörligheten för kapital som följer av en sådan nationell lagstiftning som den i det nationella målet, som endast utesluter personer utan hemvist i landet från möjligheten att göra avdrag för kostnader som har ett direkt samband med erhållandet av utdelning, varken kan motiveras av skillnaden mellan den allmänna skattesats till vilken personer med hemvist i landet beskattas avseende ett senare beskattningsår och den skattesats som tillämpas vid innehållande av källskatt på utdelning till personer utan hemvist i landet, eller av behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd.

29 Se, för ett liknande resonemang, punkterna 40–43 i mitt förslag till avgörande i målet Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:100).

30 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juli 2016, Brisal et KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 41).

31 Se dom av den 13 juli 2016, Brisal och KBC Finance Ireland (C-18/15, EU:C:2016:549, punkt 42).

VI. Förslag till avgörande

70. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna från Conseil d'État (Högsta förvaltningsdomstolen, Frankrike) på följande sätt:

1) Artiklarna 63 och 65 FUEF ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning som innebär att källskatt innehålls på utdelning till ett bolag som uppvisar underskott och som inte har hemvist i landet, medan ett jämförbart bolag med hemvist i landet inte betalar skatt på inhemsk utdelning så länge bolaget uppvisar underskott.

2) En begränsning av den fria rörligheten för kapital som följer av en nationell lagstiftning, som endast undantar bolag utan hemvist i landet från möjligheten att göra avdrag för kostnader som har ett direkt samband med erhållandet av utdelningen, kan varken motiveras av skillnaden mellan den allmänna skattesats till vilken personer med hemvist i landet beskattas avseende ett senare beskattningsår och den skattesats som tillämpas vid innehållande av källskatt på utdelning till personer utan hemvist i landet, eller av behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd.