DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

12. december 2006 *

I sag C-446/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Det Forenede Kongerige), ved afgørelse af 13. oktober 2004, indgået til Domstolen den 22. oktober 2004, i sagen:

Test Claimants in the FII Group Litigation

mod

Commissioners of Inland Revenue,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, afdelingsformændene P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (refererende dommer), P. Kūris og E. Juhász samt dommerne J.N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, A. Borg Barthet og M. Ilešič,

* Processprog: engelsk.

generaladvokat: L.A. Geelhoed
justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 29. november 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Test Claimants in the FII Group Litigation ved G. Aaronson, QC, samt barristers P. Farmer og D. Cavender, for solicitors S. Whitehead og M. Anderson

— Det Forenede Kongeriges regering, først ved E. O'Neill, derefter ved C. Gibbs, som befuldmægtigede, bistået af G. Barling, QC, samt barristers D. Ewart og S. Stevens

— Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af G. Clohessy, BL, og A. Collins, SC

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 6. april 2006,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 43 EF og 56 EF samt artikel 4, stk. 1, og artikel 6 i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6).

2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem en række selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og Commissioners of Inland Revenue (Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder) om den skattemæssige behandling af udbytte modtaget fra selskaber, der ikke er hjemmehørende i denne medlemsstat.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 havde i sin oprindelige affattelse følgende ordlyd:

»Hvis et moderselskab som selskabsdeltager fra sit datterselskab modtager udbytte, der udloddes ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, kan den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende,

— enten undlade at beskatte dette udbytte

— eller beskatte det, men give selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte, og i givet fald det kildeskattebeløb, der i medfør af undtagelsesbestemmelserne i artikel 5 er opkrævet af den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, dog højst den tilsvarende nationale skat.«

4 I henhold til dette direktivs artikel 6 kan den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, ikke opkræve kildeskat af det udbytte, som dette selskab modtager fra datterselskabet.

5 Artikel 7 i direktiv 90/435 bestemmer.

»For at undgå tvivl fastslås det:

— at udtrykket »kildeskat«, således som det anvendes i dette direktiv, ikke omfatter den forskudsbetaling eller forudbetaling af selskabsskat, der foretages til den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, i forbindelse med udlodning af udbytte til moderselskabet

— at direktivet ikke berører anvendelsen af interne bestemmelser eller bestemmelser i henhold til overenskomster, der har til formål at ophæve eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytter, især bestemmelser om betaling af skattegodtgørelse til udbyttemodtagerne.«

De nationale bestemmelser

6 I henhold til gældende skattelovgivning i Det Forenede Kongerige er overskud, der opnås i et regnskabsår af selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede

Kongerige, samt af selskaber, der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, men som driver erhvervsmæssig virksomhed dér gennem en filial eller et agentur, selskabsskattepligtigt i Det Forenede Kongerige.

7 Siden 1973 har Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland anvendt en skatteordning — såkaldt »delvis godtgørelse« — hvorved en del af den selskabsskat, som et hjemmehørende selskab betaler, i forbindelse med, at selskabet udlodder udbytte, med henblik på at undgå økonomisk dobbeltbeskatning bliver godskrevet selskabets aktionærer. Indtil den 6. april 1999 var ordningen baseret på, at det udloddende selskab på den ene side foretog forskudsbetaling af selskabsskat, og at aktionærer, der modtog udloddet udbytte, på den anden side blev indrømmet en skattegodtgørelse, som for så vidt angår hjemmehørende selskaber, der modtog udbytte, var ledsaget af en fritagelse for selskabsbeskatning af udbytte fra et selskab, som også var hjemmehørende i denne medlemsstat.

Forskudsbetaling af selskabsskat

8 I henhold til section 14 i lov af 1988 om indkomst- og selskabsskat (Income and Corporation Taxes Act 1988, herefter »ICTA«) i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, skal et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som udbetaler udbytte til sine aktionærer, foretage forskudsbetaling af selskabsskat (»advance corporation tax«, herefter »ACT-skat«), som beregnes af det udloddede beløb eller værdien af det udloddede.

9 Et selskab har inden for visse grænser ret til at modregne ACT-skat, som er betalt i forbindelse med en udlodning, der er foretaget i et givet regnskabsår, i den selskabsskat (»mainstream corporation tax«), som selskabet skal betale vedrørende det samme regnskabsår. Hvis den selskabsskat, som et selskab skal betale, ikke udgør

et beløb, der er stort nok til, at ACT-skatten kan modregnes fuldt ud, kan den overskydende ACT-skat overføres, enten til et forudgående eller efterfølgende regnskabsår eller til selskabets datterselskaber, som kan modregne den i den selskabsskat, de selv skal betale. De datterselskaber, som den overskydende ACT-skat kan overføres til, er udelukkende datterselskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige.

10 Koncerner i Det Forenede Kongerige kan også vælge en koncernbeskatningsordning, som gør det muligt for selskaber, der indgår i en koncern, at udskyde betalingen af ACT-skat indtil det tidspunkt, hvor moderselskabet i koncernen foretager en udlodning af udbytte. Denne ordning, som var genstand for dom af 8. marts 2001, Metallgesellschaft m.fl. (forenede sager C-397/98 og C-410/98, Sml. I, s. 1727), er ikke omtvistet i den foreliggende sag.

Situationen for hjemmehørende aktionærer, der modtager udbytte fra hjemmehørende selskaber

11 I henhold til ICTA's section 208 er et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som modtager udbytte fra et selskab, der ligeledes er hjemmehørende i denne medlemsstat, ikke selskabsskattepligtigt af dette udbytte.

12 Endvidere indebærer enhver udlodning fra et hjemmehørende selskab til et andet hjemmehørende selskab, som giver anledning til, at der skal betales ATC, i medfør af ICTA's section 231(1), at det sidstnævnte selskab får en skattegodtgørelse, der svarer til den ATC, som det førstnævnte selskab har betalt. I henhold til ICTA's section 238(1) udgør det modtagne udbytte og skattegodtgørelsen tilsammen »fritaget investeringsindkomst« (»franked investment income« eller »FII«) for det udbyttemodtagende selskab.

13 Et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som har modtaget udbytte fra et andet hjemmehørende selskab ved en udlodning, som har givet ret til en skattegodtgørelse, kan overtage den ACT-skat, som dette andet selskab har betalt, og trække den fra den ACT-skat, som det selv skal betale, når det foretager en udlodning af udbytte til sine egne aktionærer, således at dette selskab alene skal betale den overskydende ACT-skat.

14 I henhold til ICTA's Schedule F er en fysisk person, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, indkomstskattepligtig af udbytte modtaget fra et selskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat. Den pågældende har imidlertid ret til en skattegodtgørelse svarende til den ACT-skat, som selskabet har betalt. Denne skattegodtgørelse kan trækkes fra den indkomstskat, som den pågældende skal betale af udbyttet, eller den kan udbetales kontant, hvis godtgørelsen overstiger den skat, som den pågældende skal betale.

Situationen for hjemmehørende aktionærer, der modtager udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber

15 Såfremt et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, modtager udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende uden for Det Forenede Kongerige, er det selskabsskattepligtigt af dette udbytte.

16 I sådanne tilfælde har det selskab, som har modtaget udbyttet, ikke ret til en skattegodtgørelse, og det modtagne udbytte bliver ikke betragtet som fritaget investeringsindkomst. Derimod får selskabet i overensstemmelse med ICTA's section 788 og 790 en lempelse for den skat, som det udloddende selskab har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende, enten i medfør af gældende lovgivning i Det Forenede Kongerige eller i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Det Forenede Kongerige og denne anden stat.

17 I henhold til national lovgivning kan kildeskat, som er opkrævet af udbytte udloddet af et ikke-hjemmehørende selskab, således modregnes i den selskabsskat, som det hjemmehørende selskab, der modtager udbyttet, skal betale. Hvis det hjemmehørende udbyttemodtagende selskab direkte eller indirekte kontrollerer eller er datterselskab af et selskab, som direkte eller indirekte kontrollerer mindst 10% af stemmerettighederne i det udloddende selskab, bliver der givet en lempelse svarende til den underliggende udenlandske selskabsskat, som er betalt af det overskud, på grundlag af hvilket der er udbetalt udbytte. Der kan kun gives en lempelse for denne udenlandske skat op til det beløb, som i Det Forenede Kongerige skal betales i selskabsskat af den pågældende indkomst.

18 Tilsvarende bestemmelser gælder i medfør af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Det Forenede Kongerige har indgået.

19 Når et hjemmehørende selskab selv udlodder udbytte til sine egne aktionærer, skal det betale ACT-skat.

20 Med hensyn til muligheden for at modregne ACT-skat betalt i anledning af en sådan udlodning i den selskabsskat, som det hjemmehørende selskab skal betale, vil den omstændighed, at et sådant hjemmehørende selskab modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, kunne føre til overskydende ACT-skat af to grunde.

21 For det første giver et ikke-hjemmehørende selskabs udlodning af udbytte, som anført i denne doms præmis 16, ikke anledning til nogen skattegodtgørelse, som kan trækkes fra den ACT-skat, som det hjemmehørende selskab skal betale, når det udlodder udbytte til sine egne aktionærer.

22 For det andet forholder det sig således, at når et hjemmehørende selskab får en lempelse for den skat, som det ikke-hjemmehørende selskab har betalt i udlandet, reducerer modregningen af denne skat i den selskabsskat, som det hjemmehørende selskab skal betale, det beløb, i hvilket det kan modregne ACT-skat.

FID-udbytteordningen

23 Fra den 1. juli 1994 har et hjemmehørende selskab, der har modtaget udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, kunnet beslutte, at udbytte, som det udlodder til sine egne aktionærer, skal betragtes som »udbytte på grundlag af udenlandsk indkomst« (»foreign income dividend«, herefter »FID-udbytte«), hvoraf der skal betales ACT-skat, men som giver dette selskab mulighed for, hvis FID-udbyttet når samme niveau som det modtagne udbytte af udenlandsk oprindelse, at kræve indbetalt overskydende ACT-skat tilbagebetalt.

24 Mens ACT-skat skal betales inden for 14 dage efter det kvartal, hvor udbyttet er blevet udbetalt, kan overskydende ACT-skat først tilbagebetales på det tidspunkt, hvor det hjemmehørende selskab skal betale selskabsskat, dvs. ni måneder efter regnskabsårets afslutning.

25 Såfremt udbytte, der er kvalificeret som FID-udbytte, udbetales til en aktionær, der er en fysisk person, har denne ikke længere ret til en skattegodtgørelse, men anses ved indkomstbeskatningen for at have oppebåret en indkomst, som er blevet beskattet med den laveste skattesats. Skattefritagne aktionærer, som f.eks. pensionsfonde i Det Forenede Kongerige, som får udbetalt FID-udbytte, har heller ikke længere ret til en skattegodtgørelse.

26 ACT-systemet, herunder FID-udbyttesystemet (herefter »FID-udbytteordningen«), blev afskaffet med virkning for udlodninger af udbytte foretaget den 6. april 1999 eller derefter.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

27 Tvisten i hovedsagen er en tvist af typen »group litigation« vedrørende fritaget investeringsindkomst (»Franked Investment Income Group Litigation«), som består af en række sager anlagt for High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division af selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som besidder kapitalandele i selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat eller i et tredjeland.

28 De sager, som den forelæggende ret har valgt som prøvesager med henblik på denne præjudicielle forelæggelse, er en række sager anlagt af selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som indgår i British American Tobacco-koncernen (BAT, herefter »sagsøgerne i hovedsagen«). Moderselskabet i koncernen ejede, direkte eller indirekte, 100% af kapitalen i andre selskaber, som for deres vedkommende ejede 100% af kapitalen i selskaber med hjemsted i medlemsstater i Den Europæiske Union og Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde samt i tredjelande.

29 Disse sager vedrører for det første udbytte udbetalt af disse ikke-hjemmehørende selskaber til sagsøgerne i hovedsagen i perioden fra og med det regnskabsår, der udløb den 30. september 1973, og ifølge forelæggelseskendelsen i det mindste indtil datoen for kendelsen, for det andet udbytte udbetalt af moderselskabet i BAT-koncernen til dets aktionærer i perioden fra og med samme regnskabsår og frem til den 31. marts 1999, for det tredje betalinger af ACT-skat foretaget af sagsøgerne i hovedsagen i perioden fra og med det nævnte regnskabsår og frem til den 14. april 1999, og for det fjerde FID-udbytte udbetalt i perioden mellem den 30. september 1994 og den 30. september 1997.

30 Sagsøgerne i hovedsagen har nedlagt påstand om tilbagebetaling og/eller erstatning for de tab, de er blevet påført som følge af anvendelsen for deres vedkommende af gældende lovgivning i Det Forenede Kongerige vedrørende navnlig:

— selskabsskat, som er betalt af modtaget udbytte af udenlandsk oprindelse, og skattelempelser og -godtgørelser, som er blevet anvendt på denne skat, og som, hvis denne beskatning ikke havde fundet sted, ville kunne være blevet udnyttet eller overført med henblik på at blive trukket fra anden beskatning

— ACT-skat betalt af de beløb, som er blevet udloddet til deres aktionærer på grundlag af udbytte af udenlandsk oprindelse, for så vidt som der var tale om overskydende ACT-skat

— i sidstnævnte tilfælde fratagelse af rådigheden over de pågældende beløb mellem datoen for betalingen af ACT-skat og det tidspunkt, hvor ACT-skatten blev modregnet i selskabsskatten, og

— for så vidt angår udlodning af udbytte kvalificeret som FID-udbytte fratagelse af rådigheden over beløb indbetalt som ACT-skat mellem datoen for betaling af ATC og tidspunktet for tilbagebetaling heraf samt de yderligere beløb, som sagsøgerne i hovedsagen angiveligt har måttet betale deres aktionærer som kompensation for den manglende skattegodtgørelse for deres vedkommende.

31 På denne baggrund har High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 43 EF eller 56 EF til hinder for, at en medlemsstat opretholder og anvender bestemmelser, hvorefter udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat (herefter »det hjemmehørende selskab«), modtager fra andre hjemmehørende selskaber, er fritaget for selskabsskat, og hvorefter der skal betales selskabsskat af udbytte, som det

hjemmehørende selskab modtager fra selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater (herefter »ikke-hjemmehørende selskaber«) (med dobbeltbeskatningslempelse for eventuel kildeskat, som betales af udbyttet, og — på visse betingelser — for den underliggende skat, som de ikke-hjemmehørende selskaber har betalt af deres overskud i det land, hvor de er hjemmehørende)?

2) Såfremt en medlemsstat har en ordning, hvorefter der under visse omstændigheder skal ske forskudsbetaling af selskabsskat [...] af et hjemmehørende selskabs udbetaling af udbytte til sine aktionærer, og hvorefter der gives skattegodtgørelse for dette udbytte til aktionærer, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, er artikel 43 EF eller 56 EF eller artikel 4, stk. 1, eller artikel 6 i [direktiv 90/435] da til hinder for, at medlemsstaten opretholder og anvender bestemmelser, hvorefter det hjemmehørende selskab kan udbetale udbytte til sine aktionærer uden at skulle betale ACT-skat, i det omfang det har modtaget udbytter fra selskaber, der er hjemmehørende i medlemsstaten (enten direkte eller indirekte gennem andre hjemmehørende selskaber), men ikke kan udbetale udbytte til sine aktionærer uden at skulle betale ACT-skat, såfremt der er tale om udbytter modtaget fra ikke-hjemmehørende selskaber?

3) Er de i det andet spørgsmål nævnte bestemmelser i fællesskabsretten til hinder for, at en medlemsstat opretholder og anvender bestemmelser, hvorefter ACT-skatten kan modregnes i det udbyttebetalende selskabs og andre hjemmehørende koncernselskabers selskabsskattetilsvar i samme medlemsstat af deres overskud:

a) men hvorefter der ikke er mulighed for nogen form for modregning af ACT-skatten eller tilsvarende lempelse (som f.eks. tilbagebetaling af ACT-skat) vedrørende overskud, som koncernselskaber, der ikke er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat, har indtjent i denne eller andre medlemsstater, og/eller

b) hvorefter en eventuel dobbeltbeskatningslempelse, der tilkommer et selskab, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, reducerer det selskabsskattetilsvar, hvori ACT-skattetilsvaret kan modregnes?

4) Såfremt der i medlemsstaten findes bestemmelser om, at hjemmehørende selskaber under visse omstændigheder kan vælge at få tilbagebetalt ACT-skat betalt af udlodninger til deres aktionærer, i det omfang de hjemmehørende selskaber modtager udlodninger fra ikke-hjemmehørende selskaber (hvorved i denne sammenhæng også forstås selskaber, der er hjemmehørende i tredjelande), er artikel 43 EF eller 56 EF eller artikel 4, stk. 1, eller artikel 6 i [direktiv 90/435] da til hinder for, at disse bestemmelser:

a) forpligter de hjemmehørende selskaber til at betale ACT-skat og efterfølgende kræve denne tilbagebetalt, og

b) ikke giver de hjemmehørende selskabers aktionærer ret til en skattegodtgørelse som den, de ville have modtaget for et udbytte fra et hjemmehørende selskab, som ikke selv havde modtaget udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber?

5) Såfremt en medlemsstat har vedtaget de i det første og andet spørgsmål omhandlede bestemmelser inden den 31. december 1993, og efter denne dato har vedtaget de yderligere bestemmelser, der er nævnt i det fjerde spørgsmål, og hvis sidstnævnte bestemmelser udgør en restriktion, der er forbudt efter artikel 56 EF, skal denne da anses for at være en ny restriktion, som ikke allerede fandtes den 31. december 1993?

6) Såfremt en eller flere af de i første til femte spørgsmål omhandlede bestemmelser er i strid med de deri nævnte fællesskabsbestemmelser, og såfremt det hjemmehørende selskab eller andre selskaber i samme koncern fremsætter følgende krav i forbindelse med de relevante overtrædelser:

a) et krav om tilbagebetaling af selskabsskat, der er opkrævet uretmæssigt under de i det første spørgsmål omhandlede omstændigheder

b) et krav om genvinding (eller godtgørelse af tabet) af fradrag i den selskabsskat, der er opkrævet uretmæssigt under de i det første spørgsmål omhandlede omstændigheder

c) et krav om tilbagebetaling (eller godtgørelse) af ACT-skat, der ikke har kunnet modregnes i selskabets selskabsskattetilsvar eller på anden måde fradrages, og som ikke ville være betalt (eller der ville være sket fradrag for), hvis reglerne ikke havde været overtrådt

d) et krav om erstatning for det tab, der — når ACT-skatten er blevet modregnet i selskabsskatten — følger af den manglende rådighed over de betalte beløb fra datoen for betalingen af ACT-skatten til denne modregning

e) et krav om tilbagebetaling af selskabsskat, som selskabet eller et andet koncernselskab har betalt, i tilfælde hvor et af disse selskaber har måttet svare selskabsskat efter at have givet afkald på andre fradrag for at kunne fradrage sin ACT-skat i selskabsskattetilsvaret (idet fradragsgrænserne for ACT-skat fører til resterende selskabsskat)

f) et krav om erstatning for det tab, der, fordi selskabsskatten er betalt tidligere, end hvad der ellers ville være tilfældet, følger af den manglende rådighed over de betalte beløb, eller for fradrag, som selskabet efterfølgende har mistet under omstændigheder som omhandlet i litra e)

g) et krav fremsat af det hjemmehørende selskab om betaling af (eller godtgørelse for) overskydende ACT-skat, som dette selskab har overdraget til et andet selskab i koncernen, og som ikke var fradraget, da dette selskab blev solgt, fissioneret eller likvideret

h) et krav om erstatning for det tab, der — når ACT-skatten er betalt, men efterfølgende krævet tilbage i medfør af de i det fjerde spørgsmål omhandlede bestemmelser — følger af den manglende rådighed over de betalte beløb fra datoen for betalingen af ACT-skatten til datoen for tilbagebetalingen

i) et krav om godtgørelse, hvor det hjemmehørende selskab har valgt at kræve ACT-skat tilbagebetalt i medfør af de i det fjerde spørgsmål omhandlede bestemmelser og som kompensation til aktionærerne for, at de ikke kunne opnå en skattegodtgørelse, har forhøjet udbyttet

skal hvert enkelt af disse krav da betragtes som

— et krav om tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævede beløb, der opstår som følge af og i tillæg til overtrædelsen af de ovennævnte fællesskabsbestemmelser, eller

— et krav om godtgørelse eller erstatning, således at de betingelser, der er fastsat i [dom af 5. marts 1996, forenede sager C-46/93 og C-48/93, Brasserie du Pêcheur og Factortame, Sml. I, s. 1029] skal være opfyldt, eller

— et krav om betaling af et beløb svarende til en fordel, der uretmæssigt er blevet nægtet?

7) Såfremt en del af det sjette spørgsmål besvares med, at kravet er et krav om betaling af et beløb svarende til en fordel, der uretmæssigt er blevet nægtet,

a) opstår et sådant krav da som en konsekvens af og som supplement til den ret, som følger af de ovennævnte fællesskabsbestemmelser, eller

b) skal de erstatningsbetingelser, der er fastsat i [Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen], være opfyldt, eller

c) skal andre betingelser være opfyldt?

8) Har det betydning for besvarelsen af det sjette og syvende spørgsmål, om de i det sjette spørgsmål opregnede krav efter national ret fremsættes som krav om tilbagebetaling eller fremsættes eller skal fremsættes som erstatningskrav?

9) Hvilke retningslinjer, om nogen, finder EF-Domstolen det passende at give i den foreliggende sag for, hvilke omstændigheder den nationale ret bør tage hensyn til ved vurderingen af, om der foreligger en tilstrækkeligt kvalificeret overtrædelse i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i [Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen], særligt med hensyn til, om overtrædelsen var undskyldelig i betragtning af udviklingstrinnet for retspraksis vedrørende fortolkningen af de relevante fællesskabsbestemmelser, og for afgørelsen af spørgsmålet, om der i et konkret tilfælde foreligger en »direkte årsagsforbindelse« i denne doms forstand?«

32 Den forelæggende ret har anført, at det i relation til tredjelande fremgår af artikel 57, stk. 1, EF, at en restriktion for kapitalens frie bevægelighed, der eksisterede den 31. december 1993, ikke kan anses for at være i strid med artikel 56 EF. Den finder, at eftersom de tre første spørgsmål vedrører bestemmelser, som var gældende forud for denne dato, er de begrænset til at angå interne forhold inden for Det Europæiske Fællesskab. Da det fjerde og det femte spørgsmål vedrører bestemmelser, der var gældende efter denne dato, vedrører de, for så vidt angår anvendelsen af artikel 56 EF, såvel interne forhold inden for Fællesskabet som forhold med relation til tredjelande.

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

33 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 43 EF og 56 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et selskab, der ligeledes er hjemmehørende i denne stat (herefter »udbytte af indenlandsk oprindelse«), er

fritaget for selskabsskat, mens udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et selskab, der ikke er hjemmehørende i denne medlemsstat (herefter »udbytte af udenlandsk oprindelse«), er selskabsskattepligtigt, idet der i sidstnævnte tilfælde dog gives en lempelse for al kildeskat, som opkræves i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, samt, hvis det hjemmehørende udbyttemodtagende selskab, direkte eller indirekte, besidder mindst 10% af stemmerettighederne i det udloddende selskab, en lempelse for den selskabsskat, som det udloddende selskab har betalt af det overskud, som ligger til grund for det udloddede udbytte.

34 Ifølge sagsøgerne i hovedsagen er en sådan national lovgivning i strid med artikel 43 EF og 56 EF, dels fordi den vil kunne afholde hjemmehørende selskaber fra at etablere datterselskaber eller investere i selskaber i andre medlemsstater, dels fordi den hverken kan begrundes med en forskel mellem situationen med hensyn til udbytte af udenlandsk oprindelse og situationen med hensyn til udbytte af indenlandsk oprindelse, eller med formålet om at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem.

35 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 (jf. bl.a. dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 32, dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 37, og dom af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 28).

36 I denne henseende bemærkes, at en national lovgivning, hvorefter der skal betales skat af udbytte, som modtages af et hjemmehørende selskab, og ikke blot beskatningsgrundlaget, men også muligheden for at trække skat, som er betalt i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, fra denne skat, afhænger af udbyttets — indenlandske eller udenlandske — oprindelse og af, hvor stor en andel det udbyttemodtagende selskab besidder af kapitalen i det udloddende selskab, kan henhøre såvel under artikel 43 EF om etableringsfriheden som under artikel 56 EF om kapitalens frie bevægelighed.

37 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at de sager, der er udvalgt som prøvesager i forbindelse med den for den forelæggende ret verserende tvist, vedrører selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som har modtaget udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber, som de kontrollerer 100%. Eftersom der er tale om en kapitalbesiddelse, der giver dem en sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet, at de kan træffe afgørelse om dets drift, er det EF-traktatens bestemmelser om etableringsfrihed, der finder anvendelse (dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 21 og 22, af 21.11.2002, sag C-436/00, X og Y, Sml. I, s. 10829, præmis 37 og 66-68, og af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 31).

38 Som generaladvokaten har anført i punkt 33 i forslaget til afgørelse, er der ikke forelagt Domstolen oplysninger om karakteren af de kapitalandele, som de øvrige selskaber, der er parter i den nævnte tvist, besidder. Det kan derfor ikke udelukkes, at tvisten også angår virkningerne af den i hovedsagen omhandlede lovgivning på situationen for hjemmehørende selskaber, der har modtaget udbytte på grundlag af besiddelse af en kapitalandel, der ikke giver dem en sådan indflydelse på beslutningerne i det udloddende selskab, at de kan træffe afgørelse om dets drift. Derfor skal denne lovgivning også gennemgås på grundlag af traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed.

Om etableringsfriheden

39 Hvad for det første angår situationen for sagsøgerne i hovedsagen skal der henvises til, at 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 etableringsmedlemsstatens lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere, i henhold til artikel 48 EF omfatter 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 (jf. bl.a. dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 35, og af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 30, samt dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 41).

40 For så vidt angår selskaber bemærkes, at deres hjemsted, jf. artikel 48 EF, ligesom det er tilfældet med hensyn til fysiske personers nationalitet, tjener til at fastlægge deres tilknytning til en medlemsstats retssystem. Hvis man anerkendte, at etableringsmedlemsstaten frit kunne gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville artikel 43 EF blive indholdsløs (jf. i denne retning dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 18, og af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017, præmis 13, samt dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 42, og Marks & Spencer-dommen, præmis 37). Etableringsfriheden skal således sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, idet den forbyder enhver forskelsbehandling på grundlag af selskabers hjemsted (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 14, og Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 35).

41 Hvad angår hovedsagen skal det fastslås, at der i national lovgivning er fastsat en forskellig skattemæssig behandling af en situation, hvor et hjemmehørende selskab modtager udbytte fra et andet selskab, i hvilket det, direkte eller indirekte, besidder mindst 10% af stemmerettighederne, afhængigt af om udbyttet hidrører fra et selskab, som også er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, eller et selskab, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat. I det førstnævnte tilfælde er udbyttet nemlig fritaget for selskabsskat, mens det i det sidstnævnte tilfælde er selskabsskattepligtigt, men giver ret til en lempelse for al kildeskat, som er opkrævet i forbindelse med udlodningen af udbyttet i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, samt for den selskabsskat, som det udloddende selskab har betalt af det overskud, som lå til grund for udlodningen.

42 Ifølge sagsøgerne i hovedsagen medfører den omstændighed, at der i henhold til gældende lovgivning i Det Forenede Kongerige for så vidt angår et hjemmehørende selskab, der modtager udloddet udbytte, anvendes en fritagelsesordning, når der er tale om udbytte af indenlandsk oprindelse, og en modregningsordning, når der er tale om udbytte af udenlandsk oprindelse, at sidstnævnte form for udbytte bliver genstand for en mindre fordelagtig skattemæssig behandling end den førstnævnte.

43 Det skal indledningsvis bemærkes, at en medlemsstat, der ønsker at undgå eller lempe kædebeskatning af overskud, der udloddes, kan vælge mellem flere ordninger. For en aktionær, der modtager udbytte, fører disse ordninger ikke nødvendigvis til samme resultat. Således betaler en aktionær, der modtager udbytte, inden for en fritagelsesordning principielt ikke skat af det modtagne udbytte — uafhængigt af, hvilken skattesats der for det udloddende selskabs vedkommende gælder for det underliggende overskud, og hvilket beløb dette selskab faktisk har betalt i skat heraf. Derimod kan aktionæren inden for en modregningsordning som den i hovedsagen omhandlede kun foretage modregning i den skat, der skal betales af det modtagne udbytte, af det beløb, som det udloddende selskab faktisk har betalt i skat af det overskud, der ligger til grund for udlodningen, og dette beløb kan kun modregnes op til det beløb, som aktionæren skal betale i skat.

44 Hvad angår udbytte, som udloddes til et moderselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, af et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, i hvilket moderselskabet mindst besidder en kapitalandel på 25%, overlader artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 udtrykkeligt medlemsstaterne valget mellem en fritagelsesordning og en modregningsordning. Det er nemlig fastsat i denne bestemmelse, at hvis et sådant moderselskab fra sit datterselskab modtager udbytte, der udloddes ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, kan den stat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, enten undlade at beskatte dette overskud eller beskatte det, men herved give selskabet tilladelse til fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette overskud, og i givet fald det kildeskattebeløb, der i medfør af undtagelsesbestemmelserne i artikel 5 er opkrævet af den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, dog højst den tilsvarende nationale skat.

45 Medlemsstaterne skal dog, når de indretter deres skattesystem, og navnlig når de indfører en mekanisme med henblik på at undgå eller lempe kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning, overholde de krav, der følger af fællesskabsretten, og i særdeleshed de krav, som er fastsat i traktatens bestemmelser om fri bevægelighed.

46 Det fremgår således af retspraksis, at uanset hvilken mekanisme der anvendes for at undgå eller lempe kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning, er den frie bevægelighed, som er sikret ved traktaten, til hinder for, at en medlemsstat behandler udbytte af udenlandsk oprindelse mindre fordelagtigt end udbytte af indenlandsk oprindelse, medmindre den forskellige behandling vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller den er begrundet i tvingende almene hensyn (jf. i denne retning dom af 15.7.2004, sag C-315/02, Lenz, Sml. I, s. 7063, præmis 20-49, og af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 20-55). Endvidere har Domstolen for så vidt angår de muligheder, som medlemsstaterne har i medfør af direktiv 90/435, udtalt, at de kun kan udnyttes under overholdelse af traktatens grundlæggende bestemmelser, navnlig bestemmelserne om etableringsfriheden (Keller Holding-dommen, præmis 45).

47 Hvad angår spørgsmålet, om en medlemsstat kan lade udbytte af indenlandsk oprindelse være omfattet af en fritagelsesordning, samtidig med at den anvender en modregningsordning på udbytte af udenlandsk oprindelse, bemærkes, at det tilkommer den enkelte medlemsstat, under overholdelse af fællesskabsretten, at indrette sin ordning for beskatning af udloddet udbytte, herunder at fastsætte beskatningsgrundlaget og den skattesats, der skal finde anvendelse, for så vidt som udbyttet er skattepligtigt i denne medlemsstat, hos det udloddende selskab og/eller hos den aktionær, der modtager udbyttet.

48 Fællesskabsretten forbyder således principielt ikke en medlemsstat at undgå kædebeskatning af udbytte, som modtages af et hjemmehørende selskab, ved at

anvende regler, hvorefter udbyttet er fritaget for beskatning, hvis det udbetales af et hjemmehørende selskab, og samtidig undgå kædebeskatning af udbytte ved hjælp af en modregningsordning, hvis det udbetales af et ikke-hjemmehørende selskab.

49 For at anvendelsen af en modregningsordning i en sådan situation er forenelig med fællesskabsretten, må, for det første, udbyttet af udenlandsk oprindelse ikke beskattes i den pågældende medlemsstat med en sats, der er højere end den sats, der anvendes på udbytte af indenlandsk oprindelse.

50 Dernæst skal den pågældende medlemsstat undgå kædebeskatning af udbytte af udenlandsk oprindelse ved at modregne den skat, som det ikke-hjemmehørende udloddende selskab har betalt, i det beløb, som det hjemmehørende selskab, der modtager udbytte, skal betale i skat, op til det beløb, som denne skat udgør.

51 Hvis det overskud, der ligger til grund for udbyttet af udenlandsk oprindelse, er undergivet en skat i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, som er lavere end den skat, som opkræves af den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, skal den sidstnævnte medlemsstat således give en samlet skattegodtgørelse svarende til den skat, som det udloddende selskab har betalt i den medlemsstat, hvor det er hjemmehørende.

52 Hvis derimod dette udbytte er undergivet en skat i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, som er højere end den skat, som opkræves af den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, er den sidstnævnte medlemsstat kun forpligtet til at give en skattegodtgørelse op til det beløb, som det udbyttemodtagende selskab skal betale i selskabsskat. Den er ikke forpligtet til at dække differencen, dvs. det beløb, der er betalt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, som overstiger det beløb, der skal betales i skat i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende.

53 I denne forbindelse kan den omstændighed, at en modregningsordning i forhold til en fritagelsesordning pålægger de skattepligtige personer en ekstra administrativ byrde, idet det skal godtgøres, hvor stort et beløb der faktisk er blevet betalt i skat i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, ikke i sig selv anses for at udgøre en forskelsbehandling, som er i strid med etableringsfriheden, eftersom særlige administrative byrder for hjemmehørende selskaber, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, er en naturlig konsekvens af, at der anvendes et skattegodtgørelsessystem.

54 Sagsøgerne i hovedsagen har ikke desto mindre anført, at i tilfælde, hvor der sker udlodning af udbytte af indenlandsk oprindelse, er dette udbytte i medfør af gældende lovgivning i Det Forenede Kongerige fritaget for selskabsskat hos det modtagende selskab, uafhængigt af det udloddende selskabs skattetilsvar, dvs. uanset om det udloddende selskab på grund af lempelser ikke skal betale skat eller betaler en selskabsskat, der ligger under den nominelle sats, der finder anvendelse i Det Forenede Kongerige.

55 Dette er ikke blevet bestridt af Det Forenede Kongeriges regering, som imidlertid har gjort gældende, at der kun anvendes forskellige beskatningsniveauer for det udloddende selskab og det selskab, der modtager udbytte, under ganske særlige omstændigheder, som ikke foreligger i hovedsagens tilfælde.

56 I denne henseende påhviler det den forelæggende ret at efterprøve, om skattesatsen faktisk er den samme, og om der kun er tale om forskellige beskatningsniveauer i visse tilfælde, på grund af en ændring af beskatningsgrundlaget som følge af visse ekstraordinære lempelser.

57 Det følger heraf, at for så vidt angår den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning er den omstændighed, at der anvendes en fritagelsesordning på udbytte af indenlandsk oprindelse og en modregningsordning på udbytte af udenlandsk

oprindelse, ikke i strid med princippet om den frie etableringsret, som er fastslået i artikel 43 EF, for så vidt som den skattesats, der anvendes på udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke er højere end den skattesats, der anvendes på udbytte af indenlandsk oprindelse, og skattegodtgørelsen mindst svarer til det beløb, der er betalt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, op til et maksimum på det beløb, som beskatningen i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, udgør.

Om kapitalens frie bevægelighed

58 Hvad dernæst angår hjemmehørende selskaber, der har modtaget udbytte fra et selskab, i hvilket de besidder mindst 10% af stemmerettighederne, uden at dette giver dem en sådan indflydelse på beslutningerne i det udloddende selskab, at de kan træffe afgørelse om dets drift, skal det fastslås, at disse selskaber i Det Forenede Kongerige ligeledes er undergivet på den ene side — når de modtager udbytte af indenlandsk oprindelse — en fritagelsesordning, og på den anden side — med hensyn til udbytte af udenlandsk oprindelse — en modregningsordning.

59 Ifølge sagsøgerne i hovedsagen er der tale om en forskelsbehandling, som afholder selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, fra at investere i selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, og som, i mangel af en objektiv begrundelse, udgør en tilsidesættelse af artikel 56 EF om kapitalens frie bevægelighed.

60 Det er i denne henseende tilstrækkeligt at fremhæve, som anført i denne doms præmis 47-56, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede ikke medfører nogen forskelsbehandling af selskaber, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse. Konklusionen i denne doms præmis 57 gælder også med hensyn til traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed.

61 Hvad endelig angår hjemmehørende selskaber, der har modtaget udbytte fra selskaber, i hvilke de besidder mindre end 10% af stemmerettighederne, følger det af den i hovedsagen omhandlede lovgivning, at udbytte af indenlandsk oprindelse er fritaget for selskabsskat, mens udbytte af udenlandsk oprindelse er selskabsskattepligtigt og kun giver ret til lempelse for kildeskat, som måtte være opkrævet af samme udbytte i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende.

62 I denne henseende bemærkes for det første, at for så vidt angår en beskatningsregel, hvormed det tilsigtes at undgå eller lempe beskatningen af udloddet udbytte, er situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, sammenlignelig med situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, eftersom det opnåede overskud i begge tilfælde principielt vil kunne blive genstand for kædebeskatning.

63 Mens fritagelsesordningen for så vidt angår et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et andet hjemmehørende selskab, eliminerer risikoen for kædebeskatning af det udloddede overskud, gælder dette imidlertid ikke med hensyn til overskud, der udloddes af ikke-hjemmehørende selskaber. Hvis den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, i det sidstnævnte tilfælde giver en lempelse for kildeskat, som er opkrævet i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, bevirker en sådan lempelse udelukkende, at det undgås, at der sker juridisk dobbeltbeskatning for det udbyttemodtagende selskabs vedkommende. Denne lempelse forhindrer derimod ikke kædebeskatning, som finder sted, ved at det udloddede overskud først beskattes med den selskabsskat, som det udloddende selskab skal betale i den stat, hvor det er hjemmehørende, og dernæst med den selskabsskat, som det selskab, der modtager udbytte, skal betale.

64 En sådan forskellig behandling bevirker, at selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, afholdes fra at investere i selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat. Desuden har den en restriktiv virkning for selskaber med hjemsted i andre medlemsstater, idet den udgør en hindring for, at de kan rejse kapital i Det Forenede Kongerige. I det omfang kapitalindkomst af udenlandsk oprindelse i skattemæssig henseende behandles mindre fordelagtigt end udbytte, der udloddes af

selskaber med hjemsted i Det Forenede Kongerige, er aktier i selskaber med hjemsted i andre medlemsstater mindre attraktive for investorer, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, end aktier i selskaber, der har hjemsted i denne medlemsstat (jf. Verkooijen-dommen, præmis 34 og 35, Lenz-dommen, præmis 20 og 21, og Manninen-dommen, præmis 22 og 23).

65 Det følger heraf, at den forskellige behandling af udbytte, som hjemmehørende selskaber modtager fra ikke-hjemmehørende selskaber, i hvilke de besidder mindre end 10% af stemmerettighederne, som følger af en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, udgør en restriktion for kapitalens frie bevægelighed, som principielt er forbudt i medfør af artikel 56 EF.

66 Ifølge Det Forenede Kongeriges regering er det legitimt og forholdsmæssigt kun at give disse hjemmehørende selskaber en lempelse for selskabsskat op til det beløb, som måtte være opkrævet i kildeskat af udbyttet. Der er nemlig praktiske hindringer for at give et selskab, der kun besidder en kapitalandel på mindre end 10% i det udloddende selskab, en skattegodtgørelse, der svarer til den skat, som det udloddende selskab faktisk har betalt. I modsætning til en skattegodtgørelse for kildeskat vil en sådan skattegodtgørelse kun kunne gives efter lange og komplicerede undersøgelser. Af denne grund er det legitimt at fastsætte en mindstegrænse på grundlag af størrelsen af den kapitalandel, som besiddes. Den grænse på 10%, som Det Forenede Kongerige har fastsat, er i øvrigt mere liberal end den mindstegrænse på 25%, som er anvendt i den modeloverenskomst, som er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) og i direktiv 90/435 i dets oprindelige affattelse.

67 Ganske vist tilkommer det principielt medlemsstaterne, når de indfører mekanismer, hvormed det tilsigtes at undgå eller lempe kædebeskatning af udloddet udbytte, at fastlægge den kategori af skattepligtige, der kan udnytte disse mekanismer, og med henblik herpå indføre mindstegrænser baseret på den kapitalandel, som disse skattepligtige besidder i de pågældende udloddende selskaber. Det er udelukkende for så vidt angår selskaber i medlemsstaterne, der besidder en kapitalandel på mindst 25% i et selskab i en anden medlemsstat, at det i medfør af artikel 4, sammenholdt med artikel 3, i direktiv 90/435 i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for

de faktiske omstændigheder i hovedsagen, pålægges medlemsstaterne, hvis de ikke fritager udbytte, som et hjemmehørende moderselskab modtager fra et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, for beskatning, at tillade moderselskabet fra det beløb, det skal betale i skat, at trække ikke blot kildeskat, som er opkrævet af den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, men tillige den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte.

68 Selv om artikel 4 i direktiv 90/435 for så vidt angår besiddelse af kapitalandele, som ikke er omfattet af direktiv 90/435, således ikke er til hinder for, at en medlemsstat beskatter udbytte, der udbetales af et ikke-hjemmehørende selskab til et hjemmehørende selskab, uden at give det sidstnævnte selskab nogen form for lempelse for selskabsskat, som det førstnævnte selskab har betalt i den medlemsstat, hvor det er hjemmehørende, kan en medlemsstat imidlertid kun udnytte denne beføjelse, for så vidt som udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et andet hjemmehørende selskab, i medfør af den nationale lovgivning også beskattes hos det selskab, der modtager udbyttet, uden at dette selskab kan få nogen lempelse for den selskabsskat, som det udloddende selskab har betalt.

69 Den omstændighed, at det for så vidt angår besiddelse af sådanne kapitalandele tilkommer en medlemsstat at fastlægge, om og i hvilket omfang kædebeskatning af udloddet udbytte skal undgås, betyder nemlig ikke, at medlemsstaten dermed kan anvende en ordning, hvor udbytte af udenlandsk oprindelse og udbytte af indenlandsk oprindelse ikke behandles lige.

70 Desuden kan eventuelle vanskeligheder med hensyn til at fastslå den skat, der faktisk er blevet betalt i en anden medlemsstat, uanset at en medlemsstat under alle omstændigheder kan vælge mellem forskellige mulige ordninger med henblik på at undgå eller lempe kædebeskatning af udloddet overskud, ikke begrunde en hindring for kapitalens frie bevægelighed som den, der følger af den i hovedsagen omhandlede lovgivning (jf. i denne retning dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229, præmis 29, og Manninen-dommen, præmis 54).

71 Heraf følger, at en skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede er i strid med princippet om kapitalens frie bevægelighed, som er fastsat i artikel 56 EF.

72 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 43 EF og 56 EF skal fortolkes således, at anvender en medlemsstat en ordning til undgåelse eller lempelse af kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der udbetales til hjemmehørende af hjemmehørende selskaber, skal udbytte, der udbetales til hjemmehørende af ikke-hjemmehørende selskaber, behandles på tilsvarende måde.

73 Artikel 43 EF og 56 EF er ikke til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et andet hjemmehørende selskab, er fritaget for selskabsskat, mens udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et ikke-hjemmehørende selskab, i hvilket det hjemmehørende selskab besidder mindst 10% af stemmerettighederne, selskabsbeskattes, samtidig med at der i sidstnævnte tilfælde ydes en skattegodtgørelse for den skat, som det udloddende selskab faktisk har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende, for så vidt som den skattesats, der gælder for udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke er højere end den skattesats, der gælder for udbytte af indenlandsk oprindelse, og skattegodtgørelsen mindst svarer til det beløb, der er betalt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, op til et maksimum på det beløb, som beskatningen i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, udgør.

74 Artikel 56 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et andet hjemmehørende selskab, er fritaget for selskabsskat, mens udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et ikke-hjemmehørende selskab, i hvilket det besidder mindre end 10% af stemmerettighederne, selskabsbeskattes, uden at det hjemmehørende selskab ydes en skattegodtgørelse for den skat, som det udloddende selskab faktisk har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende.

Om det andet spørgsmål

75 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 43 EF og 56 EF og/eller artikel 4, stk. 1, og artikel 6 i direktiv 90/435 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som, idet der ydes et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et andet hjemmehørende selskab, en skattegodtgørelse for den ACT-skat, som sidstnævnte selskab har betalt ved udlodningen, gør det muligt for det førstnævnte selskab at udbetale udbytte til sine egne aktionærer, uden at det skal betale ACT-skat, mens et hjemmehørende selskab, som har modtaget udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, i et sådant tilfælde skal betale den fulde ACT-skat.

76 Det skal indledningsvis bemærkes, at for så vidt angår udlodning af overskud til selskaber i en medlemsstat fra datterselskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater, finder direktiv 90/435 i henhold til dets artikel 3, stk. 1, i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, anvendelse på moderselskaber, som besidder mindst 25% af selskabskapitalen i deres datterselskaber. Som anført i denne doms præmis 38, kan det, eftersom de kapitalandele, som besiddes af de øvrige selskaber, der er parter i den for den forelæggende ret verserende tvist, ikke er præciseret i forelæggelseskendelsen, ikke udelukkes, at tvisten også vedrører kapitalandele, som på grund af deres omfang ikke er omfattet af dette direktivs materielle anvendelsesområde.

77 For så vidt som prøvesagerne for den nationale ret omfatter udbetalinger af udbytte, som går tilbage til det regnskabsår, der udløb den 31. december 1973, vedrører de, i det mindste delvist, forhold, som falder uden for det temporale anvendelsesområde for direktiv 90/435.

78 Med henblik på at besvare det andet præjudicielle spørgsmål skal det derfor først undersøges, hvorvidt en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er forenelig med traktatens bestemmelser.

Om traktatens bestemmelser om etableringsfrihed og kapitalens frie bevægelighed

79 I medfør af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning får et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et andet hjemmehørende selskab, en skattegodtgørelse svarende til den ACT-skat, som dette andet hjemmehørende selskab har betalt, således at det ved udbetaling af udbytte til dets egne aktionærer kan foretage modregning i den ACT-skat, som skal betales i denne anledning, af den ACT-skat, som det andet selskab allerede har betalt. Derimod får et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke en sådan skattegodtgørelse, og i forbindelse med udlodning til dets egne aktionærer skal det derfor betale den fulde ACT-skat.

80 Eftersom denne lovgivning finder anvendelse på udlodning af udbytte til selskaber, som er aktionærer, uafhængigt af hvor stor en kapitalandel, de besidder, kan den henhøre under såvel artikel 43 EF om etableringsfriheden som artikel 56 EF om kapitalens frie bevægelighed.

81 For så vidt angår besiddelse af en kapitalandel, som giver selskabsdeltageren en sådan indflydelse på beslutningerne i det udloddende selskab, at denne kan træffe afgørelse om dets drift, er det traktatens bestemmelser om etableringsfriheden, der finder anvendelse. Henset til de foreliggende omstændigheder i prøvesagerne skal den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning først gennemgås i relation til artikel 43 EF (jf. denne doms præmis 37).

82 Som anført af sagsøgerne i hovedsagen, indebærer en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, at et hjemmehørende selskab, som har modtaget udbytte af udenlandsk oprindelse og udlodder et tilsvarende beløb i udbytte til sine egne aktionærer, skal betale fuld ACT-skat, mens et hjemmehørende selskab, som har modtaget udbytte af indenlandsk oprindelse og foretaget en udlodning af udbytte til

sine egne aktionærer af samme størrelse som det modtagne udbytte, kompenseres for den ACT-skat, der skal betales, ved at der ydes en skattegodtgørelse, således at et sådant selskab ikke længere skal betale ACT-skat.

83 For et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et andet hjemmehørende selskab, sikrer denne ordning, at der, når det selskab, der har modtaget udbytte, selv udlodder overskud til sine egne aktionærer, kun betales ACT-skat én gang. Den fritagelse for ACT-skat, som det selskab, der har modtaget udbytte, dermed er berettiget til, stemmer overens med den fritagelse for selskabsbeskatning, som det er berettiget til med hensyn til udbytte modtaget fra et andet hjemmehørende selskab.

84 Det må fastslås, at det ikke at skulle betale ACT-skat udgør en likviditetsfordel, for så vidt som det pågældende selskab fortsat kan råde over beløb, det ellers skulle have betalt som ACT-skat, indtil selskabsskatten forfalder til betaling (dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 44).

85 Ifølge Det Forenede Kongeriges regering udgør denne forskellige behandling ikke en forskelsbehandling, som er forbudt i medfør af fællesskabsretten, eftersom den ikke bygger på en sondring mellem udbytte af indenlandsk oprindelse og udbytte af udenlandsk oprindelse, men på en sondring mellem udbytte, hvoraf der er blevet betalt ACT-skat, og udbytte, hvoraf der ikke blevet betalt ACT-skat. Den skattegodtgørelse, der ydes et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et andet hjemmehørende selskab, har til formål at undgå økonomisk dobbeltbeskatning for så vidt angår ACT-skat. Da der i tilfælde, hvor et selskab modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, ikke er blevet betalt nogen ACT-skat af det sidstnævnte selskab, er der ikke nogen risiko for økonomisk dobbeltbeskatning for så vidt angår ACT-skat.

86 Den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning lader ganske vist størrelsen af den ACT-skat, som et hjemmehørende selskab skal betale ved en udlodning af udbytte til dets egne aktionærer, være afhængig af, om dette selskab har modtaget

udbytte fra et selskab, der allerede har betalt ACT-skat, men ikke desto mindre fører denne metode i praksis til, at et selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, behandles mindre fordelagtigt end et selskab, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse. Ved en efterfølgende udlodning af udbytte er det førstnævnte selskab nemlig forpligtet til at betale den fulde ACT-skat, mens det sidstnævnte selskab kun skal betale ACT-skat i det omfang, udlodningen til dets egne aktionærer er større end den udlodning, som selskabet selv har modtaget.

87 I modsætning til, hvad Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, befinder et selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, sig imidlertid, i relation til formålet med den i hovedsagen omhandlede lovgivning om at undgå kædebeskatning, i en situation, der er sammenlignelig med situationen for et selskab, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, selv om kun det sidstnævnte selskab modtager udbytte, hvoraf der er betalt ACT-skat.

88 Som generaladvokaten har anført i punkt 65-68 i sit forslag til afgørelse, er den ACT-skat, som et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, skal betale, ikke andet end en forskudsbetaling af selskabsskat, selv om den opkræves i forbindelse med en udlodning af udbytte og beregnes af dette udbytte. ACT-skat, som betales i anledning af en udlodning af udbytte, kan principielt modregnes i den selskabsskat, som et selskab skal betale af sit overskud vedrørende det pågældende regnskabsår. Som Domstolen bemærkede, da den tog stilling til den koncernbeskatningsordning, som var fastsat i henhold til den samme skattelovgivning, som var gældende i Det Forenede Kongerige, betales den del af selskabsskatten, som et hjemmehørende selskab i medfør af en sådan ordning ikke skal betale forskudsvis, når det udbetaler udbytte til sit moderselskab, principielt på det tidspunkt, hvor den selskabsskat, som det førstnævnte selskab skal betale, forfalder til betaling (jf. dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 53).

89 For så vidt angår selskaber, som på grund af, at de har hjemsted uden for Det Forenede Kongerige, ikke skal betale ACT-skat, når de udlodder udbytte til et hjemmehørende selskab, må det imidlertid fastslås, at disse også er selskabsskattepligtige i den stat, hvor de er hjemmehørende.

90 På denne baggrund kan den omstændighed, at et ikke-hjemmehørende selskab ikke har skullet betale ACT-skat i forbindelse med, at det har foretaget en udlodning af udbytte til et hjemmehørende selskab, ikke påberåbes som grundlag for at nægte det sidstnævnte selskab adgang til at reducere den ACT-skat, som det skal betale i forbindelse med en efterfølgende udlodning af udbytte. At et sådant ikke-hjemmehørende selskab ikke skal betale ACT-skat, er en følge af, at det er selskabsskattepligtigt, ikke i Det Forenede Kongerige, men i den stat, hvor det er hjemmehørende. Det kan imidlertid ikke kræves af et selskab, at det foretager forskudsbetaling af en skat, som det ikke på noget tidspunkt vil blive pligtigt at betale (jf. i denne retning dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 55 og 56).

91 Eftersom både hjemmehørende selskaber, der udlodder udbytte til andre hjemmehørende selskaber, og ikke-hjemmehørende selskaber, der foretager en sådan udlodning, er selskabsskattepligtige i den stat, hvor de er hjemmehørende, kan en national foranstaltning, som alene har til formål at undgå kædebeskatning af udloddet udbytte i tilfælde, hvor selskaber modtager udbytte fra andre hjemmehørende selskaber, hvorimod selskaber, der modtager udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber, påføres et likviditetstab, ikke forklares med en relevant forskel mellem disse situationer.

92 Det kan ikke hævdes, som Det Forenede Kongeriges regering har gjort, at der reelt ikke er tale om en ulige behandling, fordi et selskab, der er hjemmehørende uden for Det Forenede Kongerige, og som har foretaget en udlodning af udbytte uden at skulle betale ACT-skat, er i stand til at udlodde større beløb til sine aktionærer. Et sådant argument ser nemlig bort fra den omstændighed, at et sådant selskab også, i den stat, hvor det er hjemmehørende, er selskabsskattepligtigt efter de regler og satser, som er gældende dér.

93 Den forskellige behandling kan heller ikke begrundes med hensynet til at bevare sammenhængen i skattesystemet i Det Forenede Kongerige på grund af, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den indrømmede skattefordel, nemlig den skattegodtgørelse, der ydes et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et andet hjemmehørende selskab, og det modsvarende skattetilsvar, nemlig den

ACT-skat, som sidstnævnte selskab har betalt i anledning af udlodningen. Kravet om en sådan direkte sammenhæng burde nemlig netop føre til at give den samme skattefordel til selskaber, der modtager udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber, eftersom de sidstnævnte selskaber også, i de stater, hvor de er hjemmehørende, skal betale selskabsskat af det udloddede udbytte.

94 Det følger heraf, at artikel 43 EF er til hinder for en national foranstaltning, hvorefter et hjemmehørende selskab, der har modtaget udbytte fra et andet hjemmehørende selskab, kan trække den ACT-skat, som det sidstnævnte selskab har betalt, fra det beløb, som det førstnævnte selskab skal betale i ACT-skat, hvorimod der i tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, ikke kan foretages et sådant fradrag af den selskabsskat, som det sidstnævnte selskab betaler i den stat, hvor det er hjemmehørende.

95 Eftersom det ikke kan udelukkes, at den tvist, der verserer for den forelæggende ret, også vedrører hjemmehørende selskaber, der har modtaget udbytte på grundlag af besiddelse af en kapitalandel, som ikke giver dem en sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet, at de kan træffe afgørelse om dets drift, skal foranstaltningen også gennemgås i relation til artikel 56 EF om kapitalens frie bevægelighed.

96 I denne forbindelse erindres om, at hjemmehørende selskaber, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, udsættes for en forskellig behandling, nemlig et likviditetstab, som ikke kan forklares med en relevant forskel mellem de pågældende situationer.

97 En sådan forskellig behandling bevirker, at selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, afholdes fra at investere i selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat, og den har også en restriktiv virkning for selskaber med hjemsted i andre medlemsstater, idet den udgør en hindring for, at de kan rejse kapital i den førstnævnte medlemsstat.

98 Da de hensyn, som Det Forenede Kongeriges regering har påberåbt sig for at begrunde denne hindring for kapitalens frie bevægelighed, er de samme som dem, der allerede er blevet forkastet i forbindelse med gennemgangen af den i hovedsagen omhandlede nationale foranstaltning i relation til etableringsfriheden, må det konkluderes, at artikel 56 EF skal fortolkes således, at den ligeledes er til hinder for en sådan foranstaltning.

Om direktiv 90/435

99 Ifølge sagsøgerne i hovedsagen er de nationale skatteregler, som det andet præjudicielle spørgsmål vedrører, tillige i strid med artikel 4, stk. 1, og artikel 6 i direktiv 90/435.

100 Dels foreligger der en tilsidesættelse af dette direktivs artikel 4, stk. 1, for så vidt som et hjemmehørende moderselskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, i modsætning til et hjemmehørende moderselskab, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, i forbindelse med en udlodning til sine egne aktionærer skal betale fuld ACT-skat uden i medfør heraf at få en lempelse for den udenlandske selskabsskat, som datterselskabet har betalt af det udloddede udbytte.

101 Dels udgør den ACT-skat, som skal betales af udbytte af udenlandsk oprindelse, en kildeskat, som er forbudt i medfør af artikel 6 i direktiv 90/435, og som heller ikke er tilladt i medfør af dette direktivs artikel 7.

102 I denne henseende erindres for det første om, at en medlemsstat, som ikke fritager udbytte, som et hjemmehørende moderselskab modtager fra et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, for beskatning, i henhold til artikel 4,

stk. 1, i direktiv 90/435 skal tillade selskabet fra skattebeløbet at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte, og i givet fald det kildeskattebeløb, der er opkrævet af den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, dog højst den tilsvarende nationale skat.

103 Som det bl.a. fremgår af tredje betragtning til dette direktiv, har det til formål at fjerne enhver forskelsbehandling af samarbejdet mellem selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til samarbejdet mellem selskaber fra samme medlemsstat og dermed lette sammenslutning af selskaber på fællesskabsplan (dom af 17.10.1996, forenede sager C-283/94, C-291/94 og C-292/94, Denkavit m.fl., Sml. I, s. 5063, præmis 22, og af 4.10.2001, sag C-294/99, Athinaïki Zythopoiïa, Sml. I, s. 6797, præmis 25).

104 Hvad angår forpligtelsen for medlemsstaterne i medfør af artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 til at foretage modregning i den skat, som et hjemmehørende moderselskab skal betale af udloddet udbytte, af den skat, som et ikke-hjemmehørende datterselskab har betalt i den medlemsstat, hvor det er hjemmehørende, kan formålet med denne bestemmelse, nemlig at undgå kædebeskatning af udloddet overskud, kun opnås, hvis den førstnævnte medlemsstats skattesystem sikrer det pågældende moderselskab, at den skat, som dets datterselskab har betalt i udlandet af det udloddede overskud, vil blive modregnet fuldt ud i den selskabsskat, som skal betales i denne medlemsstat.

105 I modsætning til hvad sagsøgerne i hovedsagen hævder, indebærer denne bestemmelse imidlertid ikke en forpligtelse for en medlemsstat, der anvender en ordning med forskudsbetaling af et hjemmehørende moderselskabs skattetilsvar, når dette selskab selv udlodder udbytte, som det har modtaget fra et ikke-hjemmehørende datterselskab, til at sikre, at det beløb, der skal betales forskudsvis, under alle omstændigheder fastsættes under hensyn til den selskabsskat, som datterselskabet har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende.

106 For det andet bemærkes, at de omhandlede nationale foranstaltninger, i modsætning til hvad sagsøgerne i hovedsagen hævder, ikke er omfattet af forbuddet i henhold til artikel 6 i direktiv 90/453 mod, at medlemsstaterne opkræver nogen form for kildeskat af det udbytte, som et hjemmehørende moderselskab modtager fra et ikke-hjemmehørende datterselskab.

107 I denne forbindelse skal der henvises til, at udtrykket »kildeskat« i direktivets kontekst ikke er begrænset til bestemte, nærmere præciserede nationale beskatningsformer, og at det tilkommer Domstolen at kvalificere afgifter, gebyrer mv. i relation til fællesskabsretten efter deres objektive kendetegn, uden hensyn til, hvorledes de er betegnet i national ret (jf. bl.a. Athinaïki Zythopoiïa-dommen, præmis 26 og 27, og dom af 25.9.2003, sag C-58/01, Océ van der Grinten, Sml. I, s. 9809, præmis 46).

108 Hvad angår forbuddet i henhold til artikel 5 i direktiv 90/435 mod, at medlemsstaterne opkræver kildeskat af udbytte udloddet af et hjemmehørende datterselskab til dets moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, har Domstolen allerede fastslået, at enhver form for beskatning af indtægter opnået i den medlemsstat, hvor udbyttet udloddes, og hvor den udløsende faktor er udbetalingen af udbytte eller enhver anden form for afkast af værdipapirer, er kildeskat, når beregningsgrundlaget for denne skat er afkastet af disse, og når den skattepligtige er indehaveren af værdipapirerne (dom af 8.6.2000, sag C-375/98, Epson Europe, Sml. I, s. 4243, præmis 23, Athinaïki Zythopoiïa-dommen, præmis 28 og 29, samt Océ van der Grinten-dommen, præmis 47).

109 Udtrykket »kildeskat« skal fortolkes på samme måde, når det gælder artikel 6 i direktiv 90/435. Dermed er enhver form for beskatning af udbytte, som et moderselskab modtager fra et datterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, og hvor den udløsende faktor er udbetalingen af udbytte eller enhver anden form for afkast af værdipapirer, når beregningsgrundlaget for denne skat er afkastet af disse, og den skattepligtige er indehaveren af værdipapirerne, en »kildeskat« i denne artikels forstand.

110 Som det Forenede Kongeriges regering har fremhævet, skal et hjemmehørende selskab betale ACT-skat, når det udlodder udbytte til sine egne aktionærer. Den udløsende faktor for den ACT-skat, som et selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, skal betale, er dermed ikke selskabets modtagelse af udbytte, men dets udlodning af udbytte til sine egne aktionærer.

111 Heraf følger, at ACT-skat, som et selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, skal betale i forbindelse med en efterfølgende udlodning af udbytte, ikke er omfattet af forbuddet i artikel 6 i direktiv 90/435 mod at opkræve kildeskat.

112 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 43 EF og 56 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et andet hjemmehørende selskab, kan trække den selskabsskat, som det sidstnævnte selskab har betalt forskudsvis, fra den selskabsskat, som det førstnævnte selskab skal betale forskudsvis, hvorimod der i tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, ikke kan foretages et sådant fradrag af den tilsvarende selskabsskat af det udloddede overskud, som det sidstnævnte selskab har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende.

Om det tredje spørgsmål

113 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 43 EF og 56 EF og/eller artikel 4, stk. 1, og artikel 6 i direktiv 90/435 skal fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter

— enhver lempelse, der gives et hjemmehørende selskab, som har modtaget udbytte af udenlandsk oprindelse, for den skat, der er betalt i udlandet, reducerer det selskabsskattetilsvar, hvori selskabet kan modregne den ACT-skat, som skal betales, og

— et hjemmehørende selskab ikke kan overføre den ACT-skat, som er betalt og ikke kan modregnes i den selskabsskat, der skal betales for det pågældende skatteår eller forudgående eller efterfølgende skatteår, til ikke-hjemmehørende datterselskaber, med henblik på at disse kan modregne den i den selskabsskat, som de skal betale.

114 Dette spørgsmål angår visse problemer for et hjemmehørende selskab, der har ikke-hjemmehørende datterselskaber, og/eller modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, med hensyn til modregning i selskabsskatten af den ACT-skat, som dette hjemmehørende selskab skal betale ved en udbytteudlodning til sine egne aktionærer.

115 Indledningsvis bemærkes, at med hensyn til spørgsmålets andet led har forhandlingerne for Domstolen været begrænset til den omstændighed, at et hjemmehørende selskab ikke kan overføre overskydende ACT-skat til ikke-hjemmehørende datterselskaber med henblik på, at disse kan modregne den i den selskabsskat, som de skal betale i Det Forenede Kongerige vedrørende den virksomhed, der er udøvet i denne medlemsstat.

116 Af de grunde, der er anført i denne doms præmis 76-78, skal det med henblik på at besvare det rejste spørgsmål først undersøges, om den i hovedsagen omhandlede lovgivning er i strid med traktatens bestemmelser.

117 Det bemærkes, at de nationale foranstaltninger, der er omhandlet i det tredje præjudicielle spørgsmål, kan være omfattet af såvel artikel 43 EF om etableringsfriheden som af artikel 56 EF om kapitalens frie bevægelighed. Hvad angår lempelser, som gives et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, for den skat, der er betalt i udlandet, fremgår det af gennemgangen af

den nationale lovgivning i forbindelse med besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål, at der er tale om forskellige lempelser, afhængigt af størrelsen af den kapitalandel, som disse selskaber besidder.

118 Hvad angår det andet aspekt af den omhandlede nationale lovgivning, som er nævnt i det tredje præjudicielle spørgsmål, er det snarere omfattet af artikel 43 EF end af artikel 56 EF, for så vidt som det kun vedrører koncerner.

119 Sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, at den omhandlede lovgivning er i strid med artikel 43 EF og 56 EF, for så vidt som den begrænser mulighederne for et selskab, der oppebærer indtægter fra udlandet og/eller tilhører en koncern, der omfatter ikke-hjemmehørende selskaber, for at reducere den ACT-skat, som overstiger den selskabsskat, der skal betales i Det Forenede Kongerige. Denne lovgivning giver anledning til en åbenbart forskellig behandling med hensyn til modregning og overførsel af ACT-skat, som er til ulempe for hjemmehørende selskaber, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse og/eller har ikke-hjemmehørende datterselskaber. Sådanne forskelle er ifølge sagsøgerne i hovedsagen hverken relevante eller nødvendige, henset til formålet om at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte.

120 Det bemærkes, at enhver lempelse af den selskabsskat, som påhviler et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, for udenlandsk skat — hvad enten denne skat svarer til en kildeskat, der er opkrævet af dette udbytte, eller til selskabsskat betalt af det ikke-hjemmehørende selskab af dets underliggende overskud — nødvendigvis reducerer det beløb, som det hjemmehørende selskab skal betale i selskabsskat, og hvori dette samme hjemmehørende selskab kan modregne ACT-skat, der er betalt ved en efterfølgende udlodning af udbytte til dets egne aktionærer.

121 Herved bemærkes, at hvad angår ACT-skat, som et selskab, der modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, skal betale ved en udlodning til sine egne aktionærer, fremgår det af det ovenfor anførte, at artikel 43 EF og 56 EF under alle

omstændigheder er til hinder for enhver forskelsbehandling i forbindelse med ACT-beskatning mellem selskaber, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, og selskaber, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse (jf. denne doms præmis 112).

122 Det kan ganske vist ikke udelukkes, at et selskab, der modtager betydelige udbytter af udenlandsk oprindelse, selv hvis der ikke foreligger en sådan forskelsbehandling, kan betale et beløb i ACT-skat, der overstiger dets selskabsskattetilsvar, og som således kan give anledning til overskydende ACT-skat. En sådan situation følger imidlertid direkte af anvendelsen af en national regel, der har til formål at undgå eller lempe beskatningen af overskud, der udloddes i form af udbytte.

123 Inden for rammerne af en mekanisme, der er indført for at undgå eller lempe kædebeskatning af udloddet overskud, kan en sådan regel kun anses for at være i strid med traktatens bestemmelser om fri bevægelighed, hvis den behandler udbytte fra udenlandske selskaber mindre fordelagtigt end udbytte, der udbetales af hjemmehørende selskaber, selv om der er tale om objektivt sammenlignelige situationer, og en sådan forskelsbehandling ikke er begrundet i tvingende almene hensyn.

124 Det fremgår ikke af sagens akter, at den omstændighed, at den lempelse, der indrømmes for skat, der er betalt i udlandet, for så vidt angår selskaber, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, reducerer den selskabsskat, der skal betales i Det Forenede Kongerige, i sig selv udgør en mindre fordelagtig behandling af dette udbytte i forhold til udbytte af indenlandsk oprindelse. Som Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, kan en sådan overskydende ACT-skat også forekomme for et selskab, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, når den ACT-skat, selskabet har betalt, er større end dets selskabsskattetilsvar, bl.a. når et sådant selskab er berettiget til fritagelser eller lempelser, der har reduceret dets selskabsskattetilsvar.

125 Den omstændighed, at et selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, og som er berettiget til en lempelse for udenlandsk skat, får reduceret den selskabsskat, hvori overskydende ACT-skat kan modregnes, indebærer kun en forskelsbehandling mellem et sådant selskab og et selskab, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, hvis det førstnævnte selskab reelt ikke har de samme muligheder som det sidstnævnte selskab for at modregne overskydende ACT-skat i selskabskattetilsvaret.

126 Det fremgår ikke af den forelæggende rets fremstilling af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, at et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, i denne henseende behandles anderledes end et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse.

127 Heraf følger, at traktatens bestemmelser om etableringsfriheden ikke er til hinder for en national foranstaltning, hvorefter enhver lempelse, der gives et hjemmehørende selskab, der har modtaget udbytte af udenlandsk oprindelse, for den skat, der er betalt i udlandet, reducerer den selskabsskat, hvori selskabet kan modregne ACT-skat.

128 Da en sådan foranstaltning ikke indebærer en forskelsbehandling af selskaber, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, gælder konklusionen i den foregående præmis også med hensyn til traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed.

129 Hvad angår det andet aspekt af den nationale lovgivning, som der er henvist til i det tredje præjudicielle spørgsmål, bemærkes, som anført af den forelæggende ret, at mens et hjemmehørende selskab kan overføre ACT-skat, som ikke har kunnet modregnes i selskabsskatten for et givet regnskabsår eller forudgående eller efterfølgende regnskabsår, til sine hjemmehørende datterselskaber, der således kan

modregne den i den selskabsskat, de skal betale, er det derimod umuligt for et sådant selskab at overføre den overskydende ACT-skat til koncernforbundne ikke-hjemmehørende selskaber, med henblik på at disse kan modregne den i den selskabsskat, som de skal betale i Det Forenede Kongerige.

130 Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at et hjemmehørende selskab ikke kan påberåbe sig den omstændighed, at dets ikke-hjemmehørende datterselskaber ikke kan modregne overskydende ACT-skat i den selskabsskat, som disse skal betale, da det hjemmehørende selskab ikke selv stilles ufordelagtigt af denne grund.

131 Det bemærkes imidlertid, at bestemmelserne om etableringsfriheden er til hinder for, at en medlemsstat lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (jf. bl.a. dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 21, Marks & Spencer-dommen, præmis 31, og dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 42).

132 Muligheden i henhold til den omhandlede nationale lovgivning for, at en koncern kan overføre et givet skattebeløb, som et selskab i koncernen ikke kan modregne i den selskabsskat, det skal betale i Det Forenede Kongerige, til et andet selskab i koncernen med henblik på, at dette kan modregne det i den selskabsskat, som dette selskab skal betale i den samme medlemsstat, udgør en skattefordel for de pågældende selskaber. Den omstændighed, at ikke-hjemmehørende selskaber i koncernen er udelukket fra en sådan fordel, kan hindre de hjemmehørende selskaber i koncernen i at udøve deres etableringsfrihed, idet de afholdes fra at oprette datterselskaber i andre medlemsstater (jf. i denne retning med hensyn til en koncernlempelse for underskud i ikke-hjemmehørende datterselskaber, Marks & Spencer-dommen, præmis 32 og 33).

133 Som sagsøgerne i hovedsagen og Kommissionen for de Europæiske Fællesskaber har gjort gældende, udgør den omstændighed, at et hjemmehørende selskab ikke kan overføre overskydende ACT-skat til ikke-hjemmehørende datterselskaber, der er selskabsskattepligtige i Det Forenede Kongerige, således en begrænsning af etableringsfriheden. Hverken i forelæggelseskendelsen eller i Det Forenede Kongeriges regerings indlæg er der fremført noget som helst legitimt formål, der er foreneligt med traktaten, og som ville kunne begrunde en sådan begrænsning.

134 Det følger af det ovenstående, at artikel 43 EF er til hinder for en national foranstaltning, hvorefter et hjemmehørende selskab ikke kan overføre overskydende ACT-skat til sine ikke-hjemmehørende datterselskaber, selv om disse er selskabsskattepligtige i den pågældende medlemsstat.

135 Endelig har sagsøgerne i hovedsagen gjort gældende, at for så vidt som disse aspekter af den nationale lovgivning medfører, at et hjemmehørende moderselskab skal betale overskydende ACT-skat, er de tillige i strid med artikel 4, stk. 1, og artikel 6 i direktiv 90/435.

136 Som det fremgår af denne doms præmis 106-111, henhører de relevante aspekter af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning ikke under dette direktivs artikel 6.

137 Hvad angår artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435, er det tilstrækkeligt at bemærke, at selv om denne bestemmelse forpligter en medlemsstat til at sikre et moderselskab, der modtager udbytte fra et datterselskab med hjemsted i en anden medlemsstat, at den skat, som datterselskabet har betalt i udlandet af det udloddede overskud, bliver modregnet fuldt ud i den selskabsskat, som moderselskabet skal betale i den førstnævnte medlemsstat (jf. denne doms præmis 104), følger der ikke heraf nogen forpligtelse for denne stat til i et sådant tilfælde at sørge for, at den lempelse, som dette moderselskab har fået for den udenlandske skat, ikke reducerer det beløb,

hvori det kan modregne den del af selskabsskatten, som er betalt forskudsvis i anledning af en udlodning af udbytte til dets egne aktionærer, eller til at udstrække moderselskabets mulighed for at overføre den skat, som det har betalt forskudsvis og ikke kan modregne i sit skattetilsvar, til ikke-hjemmehørende datterselskaber, som er selskabsskattepligtige i den samme stat.

138 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 43 EF og 56 EF ikke er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter enhver lempelse, som gives et hjemmehørende selskab, der har modtaget udbytte af udenlandsk oprindelse, for skat, der er betalt i udlandet, reducerer den selskabsskat, i hvilken det kan modregne forskudsvist betalt selskabsskat.

139 Artikel 43 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter et hjemmehørende selskab kan overføre forskudsvist betalt selskabsskat, som ikke kan modregnes i den selskabsskat, som dette selskab skal betale for det pågældende regnskabsår eller forudgående eller efterfølgende regnskabsår, til hjemmehørende datterselskaber, med henblik på, at disse datterselskaber kan modregne den i den selskabsskat, de skal betale, hvorimod et hjemmehørende selskab ikke kan overføre sådan skat til ikke-hjemmehørende datterselskaber, som er skattepligtige i denne medlemsstat af det overskud, de har opnået dér.

Om det fjerde spørgsmål

140 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 43 EF og 56 EF samt artikel 4, stk. 1, og artikel 6 i direktiv 90/435 er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som giver hjemmehørende selskaber, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, mulighed for at vælge en ordning, hvorefter de kan få tilbagebetalt ACT-skat,

som er betalt i forbindelse med en efterfølgende udlodning til deres egne aktionærer, men dels forpligter disse selskaber til at betale ACT-skat og efterfølgende kræve denne tilbagebetalt, dels ikke giver deres aktionærer ret til en skattegodtgørelse som den, de ville have fået, hvis de hjemmehørende selskaber havde foretaget en udlodning på grundlag af udbytte af indenlandsk oprindelse.

141 Hvad angår bestemmelserne i direktiv 90/435 kan det uden videre udelukkes, at disse kan finde anvendelse på den problemstilling, som den forelæggende ret har beskrevet. For det første regulerer dette direktivs artikel 4, stk. 1, således som det er præciseret i denne doms artikel 137, ikke, under hvilke betingelser der kan pålægges en forpligtelse til at foretage forskudsbetaling af selskabsskat. Da bestemmelsen indeholder regler til undgåelse af kædebeskatning af overskud, der udloddes til et hjemmehørende moderselskab af et ikke-hjemmehørende datterselskab, finder den ikke anvendelse på aktionærer, der er fysiske personer. For det andet udgør ACT-skat ikke en kildeskat som omhandlet i direktivets artikel 6 (jf. denne doms præmis 111).

142 Hvad angår traktatens bestemmelser om fri bevægelighed bemærkes, at da den omhandlede lovgivning finder anvendelse på udlodning af udbytte til selskaber, uafhængigt af hvor stor en kapitalandel, de besidder, kan den henhøre under såvel artikel 43 EF om etableringsfriheden som artikel 56 EF om kapitalens frie bevægelighed.

143 Henset til de foreliggende omstændigheder i hovedsagen (jf. denne doms præmis 37), skal den omhandlede nationale lovgivning først gennemgås i relation til artikel 43 EF.

144 Som generaladvokaten har anført i punkt 94 i forslaget til afgørelse, ønsker den forelæggende ret med dette spørgsmål oplyst, om den FID-udbytteordning, som blev indført i Det Forenede Kongerige fra den 1. juli 1994, er lovlig. Hjemmehørende

selskaber, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, kan i henhold til denne ordning få tilbagebetalt overskydende ACT-skat, dvs. den ACT-skat, der ikke kan modregnes i det beløb, der skal betales i selskabsskat.

145 Det skal imidlertid fastslås, at den skattemæssige behandling af hjemmehørende selskaber, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, og som vælger FID-udbytteordningen, i to henseender er mindre fordelagtig end den skattemæssige behandling af hjemmehørende selskaber, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse.

146 Hvad for det første angår muligheden for tilbagebetaling af overskydende ACT-skat følger det af forelæggelsesafgørelsen, at mens ACT-skat skal betales inden for 14 dage efter det kvartal, hvor det pågældende selskab har udbetalt udbytte til sine aktionærer, kan overskydende ACT-skat først tilbagebetales på det tidspunkt, hvor selskabet skal betale selskabsskat, dvs. ni måneder efter regnskabsårets afslutning. Alt efter hvornår selskabet har udbetalt udbyttet, skal det således vente mellem otte en halv og sytten en halv måned for at få den betalte ACT-skat tilbagebetalt.

147 Hjemmehørende selskaber, der vælger en sådan ordning, fordi de modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, udsætter sig dermed, således som sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, for et likviditetstab, som hjemmehørende selskaber, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, ikke bliver udsat for. I sidstnævnte tilfælde forholder det sig nemlig således, at det hjemmehørende udbyttemodtagende selskab, eftersom det udloddende hjemmehørende selskab allerede har betalt ACT-skat af det udloddede overskud, får en skattegodtgørelse, hvilket gør det muligt for det sidstnævnte selskab at udlodde et udbytte af samme størrelse til sine egne aktionærer uden at skulle betale ACT-skat.

148 For det andet har en aktionær, der modtager udbytte ved en udlodning fra et hjemmehørende selskab på grundlag af udbytte af udenlandsk oprindelse, der er

kvalificeret som FID-udbytte, ikke ret til en skattegodtgørelse, men anses for at have oppebåret en indkomst, som er blevet beskattet med den laveste skattesats for det pågældende skatteår. Da en sådan aktionær ikke får nogen skattegodtgørelse, har den pågældende ikke ret til nogen tilbagebetaling, hvis denne ikke er indkomstskattepligtig, eller hvis den indkomstskat, der skal betales, er lavere end skatten af udbyttet med den laveste skattesats.

149 Som sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, medfører dette, at et selskab, der har valgt FID-udbytteordningen, forhøjer sine udlodninger, hvis det vil sikre aktionærerne et afkast, der svarer til det, der følger af en udlodning af udbytte af indenlandsk oprindelse.

150 Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at denne forskellige behandling ikke indebærer nogen begrænsning af etableringsfriheden.

151 Hvad angår forpligtelsen for et selskab, der har valgt FID-udbytteordningen, til at betale ACT-skat og afvente senere tilbagebetaling, har denne regering gentaget sin argumentation, hvorefter situationen for et selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke kan sammenlignes med situationen for et selskab, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, eftersom forpligtelsen for det første selskab til at betale ACT-skat ved en efterfølgende udlodning af udbytte skyldes den omstændighed, at det i modsætning til det sidstnævnte selskab modtager udbytte, hvoraf der ikke er blevet betalt ACT-skat. Når et selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse og vælger FID-udbytteordningen, på denne anden baggrund får ret til tilbagebetaling af den betalte ACT-skat, kan denne behandling ifølge Det Forenede Kongeriges regering på ingen måde udgøre en forskelsbehandling.

152 Eftersom overskud, der udloddes af et selskab, er selskabsskattepligtigt i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende, indebærer en ordning med forskudsbetaling af det udbyttemodtagende selskabs selskabsskattetilsvar, hvorefter det skattepligtige beløb fastsættes under hensyn til den skat, som et udloddende hjemmehørende

selskab har betalt af det udloddede overskud, men ikke den skat, der er betalt i udlandet af et udloddende ikke-hjemmehørende selskab, som anført i denne doms præmis 87-91, at et selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, behandles mindre fordelagtigt efter denne ordning end et selskab, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, selv om det førstnævnte selskab befinder sig i en situation, som er sammenlignelig med situationen for det sidstnævnte selskab.

153 Selv om situationen for det førstnævnte selskab ganske vist forbedres af den omstændighed, at den skat, der er betalt forskudsvis og ikke kan modregnes i selskabsskattetilsvaret, kan tilbagebetales, befinder et sådant selskab sig i en mindre fordelagtig situation end et selskab, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, idet det påføres et likviditetstab.

154 En sådan forskellig behandling, som gør erhvervelse af en kapitalandel i et ikke-hjemmehørende selskab mindre attraktiv end besiddelse af en kapitalandel i et hjemmehørende selskab, udgør i mangel af en objektiv begrundelse en tilsidesættelse af etableringsfriheden.

155 I modsætning til hvad Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, kan det likviditetstab, som de selskaber, der har valgt FID-udbytteordningen, udsættes for, ikke begrundes med praktiske hensyn forbundet med den omstændighed, at det ved beskatningen af udbyttet kræver en vis tid for en medlemsstat at tage hensyn til alle de skatter, det udloddede overskud er blevet pålagt, være sig i den samme medlemsstat eller i udlandet.

156 En medlemsstat skal ganske vist have en vis periode til rådighed for ved fastsættelsen af den endelige selskabsskat at kunne tage hensyn til samtlige skatter, som det udloddende selskab allerede er blevet pålagt. Dette kan imidlertid ikke begrunde, at en medlemsstat ved fastsættelsen af det beløb, som et udloddende hjemmehørende selskab skal betale i ACT-skat, for så vidt angår udbytte af indenlandsk oprindelse

kan tage hensyn til den ACT-skat, som er betalt af et hjemmehørende selskab, fra hvilket det udloddende hjemmehørende selskab selv har modtaget udbytte — på et tidspunkt hvor det endelige beløb, som dette andet hjemmehørende selskab skal betale i selskabsskat, end ikke har kunnet fastslås — mens medlemsstaten for så vidt angår udbytte af udenlandsk oprindelse fastsætter det beløb, der skal betales i ACT-skat, uden nogen mulighed for, at det hjemmehørende selskab, der udlodder udbytte til sine egne aktionærer, kan modregne den skat, der er blevet pålagt det overskud, som et ikke-hjemmehørende selskab har udloddet til dette selskab, i dette beløb.

157 Hvis det viser sig, at der inden for rammerne af en ordning med forskudsbetaling af selskabsskat af praktiske årsager kun kan tages hensyn til den skat, der er betalt af det udloddede, for så vidt angår udbytte af indenlandsk oprindelse, påhviler det den pågældende medlemsstat at ændre sin ordning for beskatning af hjemmehørende selskaber med henblik på at fjerne denne ulige behandling.

158 Hvad angår den omstændighed, at der ikke i henhold til FID-udbytteordningen skal gives aktionæren en skattegodtgørelse, har Det Forenede Kongeriges regering anført, at en sådan skattegodtgørelse kun indrømmes en udbyttemodtagende aktionær i tilfælde af økonomisk dobbeltbeskatning af det udloddede overskud, som skal undgås eller lempes. Det vil der ikke være tale om i forbindelse med FID-udbytteordningen, eftersom der for det første ikke er betalt nogen ACT-skat af udbytte af udenlandsk oprindelse, og den ACT-skat, som et hjemmehørende selskab, der modtager dette udbytte, skal betale ved udlodningen til sine aktionærer, for det andet efterfølgende bliver tilbagebetalt.

159 Denne argumentation støtter sig imidlertid også på den urigtige forudsætning, hvorefter der kun er risiko for økonomisk dobbeltbeskatning for så vidt angår udbytte fra et hjemmehørende selskab, der er undergivet forpligtelsen til at betale ACT-skat af sine udlodninger af udbytte, mens denne risiko i realiteten også foreligger for så vidt angår udbytte, der udbetales af et ikke-hjemmehørende selskab, hvis overskud også, i den medlemsstat, hvor selskabet er hjemmehørende, pålægges selskabsskat efter den sats og de regler, der finder anvendelse dér.

160 Det Forenede Kongeriges regering kan derfor ikke rejse tvivl om den mindre fordelagtige karakter af den skattemæssige behandling af udbytte, der modtages fra et ikke-hjemmehørende selskab, ved at hævde, at et sådant selskab kan udbetale et større udbytte til sine aktionærer, fordi det ikke skal betale ACT-skat.

161 Argumentet om, at den forskellige behandling inden for rammerne af FID-udbytteordningen af udlodning af udbytte af udenlandsk oprindelse ikke udgør en begrænsning for etableringsfriheden, eftersom ordningen er valgfri, må også forkastes.

162 En national ordning, der begrænser den frie bevægelighed, er, som sagsøgerne i hovedsagen har anført, stadig lige uforenelig med fællesskabsretten, uanset at anvendelsen af den er fakultativ.

163 Hvad endelig angår Det Forenede Kongeriges regerings argument om, at de pågældende begrænsninger er begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i Det Forenede Kongeriges skattesystem, skal det bemærkes, at dette argument blot henviser til den samme argumentation, som allerede er blevet forkastet i forbindelse med gennemgangen af det andet spørgsmål (jf. denne doms præmis 93).

164 Det følger af det ovenfor anførte, at artikel 43 EF er til hinder for de kendetegn ved FID-udbytteordningen, som den forelæggende ret har henvist til i sit fjerde spørgsmål.

165 For så vidt som dette spørgsmål ifølge den forelæggende ret også vedrører tilfælde, der angår selskaber, der har hjemsted i tredjelande, og som derfor ikke er omfattet af artikel 43 EF om etableringsfriheden, samt af den grund, der er anført i denne doms præmis 38, opstår spørgsmålet, om nationale foranstaltninger som de i hovedsagen omhandlede også er i strid med artikel 56 om kapitalens frie bevægelighed.

166 Herved bemærkes, at den forskellige behandling, som udbytte af udenlandsk oprindelse er genstand for, når det modtages af et hjemmehørende selskab, der vælger FID-udbytteordningen (jf. denne doms præmis 145-149), bevirker, at et sådant selskab afholdes fra at investere i et selskab med hjemsted i en anden medlemsstat og desuden har en restriktiv virkning for selskaber med hjemsted i andre medlemsstater, idet den udgør en hindring for, at de kan rejse kapital i Det Forenede Kongerige.

167 For at en sådan forskellig behandling er forenelig med traktatens bestemmelser om kapitalens frie bevægelighed, er det en forudsætning, at den vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er begrundet i tvingende almene hensyn.

168 Da Det Forenede Kongeriges regering i denne sammenhæng har henvist til de samme bemærkninger som dem, den har fremsat i relation til artikel 43 EF, skal det blot bemærkes, at denne forskellige behandling af de grunde, der er anført i denne doms præmis 150-163, vedrører situationer, der er objektivt sammenlignelige, og udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, med hensyn til hvilken det ikke er blevet godtgjort, at den er begrundet.

169 Det eneste argument, som denne regering specifikt har påberåbt sig med hensyn til kapitalens frie bevægelighed, vedrører den omstændighed, at i en situation, der omfatter udloddende selskaber med hjemsted i tredjelande, kan kontrollen med hensyn til den skat, der er betalt af disse selskaber i den stat, hvor de er hjemmehørende, vise sig at være vanskeligere end i en rent fællesskabsintern sammenhæng.

170 Ganske vist kan en medlemsstats beskatning af erhvervsaktiviteter inden for Fællesskabet med grænseoverskridende aspekter, på grund af graden af retlig integration mellem Den Europæiske Unions medlemsstater, og navnlig på grund af eksistensen af fællesskabslovgivning om samarbejde mellem de nationale skattemyndigheder som Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15), ikke altid sammenlignes med beskatningen af erhvervsaktiviteter, der vedrører relationer mellem medlemsstaterne og tredjelande.

171 Det kan desuden, som fremhævet af generaladvokaten i punkt 121 i forslaget til afgørelse, ikke udelukkes, at en medlemsstat kan godtgøre, at en restriktion for kapitalbevægelser til eller fra tredjelande er begrundet i et bestemt forhold, som ikke ville kunne udgøre en gyldig begrundelse for en restriktion for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes.

172 Hvad angår den omhandlede nationale lovgivning har Det Forenede Kongeriges regering imidlertid blot påberåbt sig vanskelighederne med kontrollen af den skat, der er blevet betalt i udlandet, for at forklare den periode, der løber mellem tidspunktet for betalingen af ACT-skat og tidspunktet for tilbagebetalingen heraf. Som anført i denne doms præmis 156, kan et sådant forhold imidlertid ikke begrunde en lovgivning, hvorefter et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, slet ikke kan modregne den skat, der er blevet pålagt det udloddede overskud i udlandet, i den selskabsskat, som skal betales forskudsvis, mens denne forskudsskat for så vidt angår udbytte af indenlandsk oprindelse automatisk fratrækkes skat, som det udloddende hjemmehørende selskab har betalt, også selv om den blot er betalt forskudsvis.

173 Det fjerde spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 43 EF og 56 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter hjemmehørende selskaber, som til deres aktionærer udlodder udbytte, der hidrører fra udbytte af indenlandsk oprindelse, som de har modtaget, fritages for forskudsbetaling af selskabsskat,

mens hjemmehørende selskaber, som til deres aktionærer udlodder udbytte, der hidrører fra udbytte af udenlandsk oprindelse, som de har modtaget, har mulighed for at vælge en ordning, hvorefter de kan få den selskabsskat, de har betalt forskudsvis, tilbagebetalt, men herved dels forpligter disse selskaber til at betale denne forskudsskat og efterfølgende kræve denne tilbagebetalt, dels ikke giver deres aktionærer ret til en skattegodtgørelse, mens de ville have fået en sådan ved en udlodning foretaget af et hjemmehørende selskab på grundlag af udbytte af indenlandsk oprindelse.

Om det femte spørgsmål

174 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret, henset til, at de nationale foranstaltninger, der er omhandlet i det første og det andet spørgsmål, blev vedtaget før den 31. december 1993, nærmere bestemt oplyst, om de foranstaltninger, der er nævnt i det fjerde spørgsmål, som blev vedtaget efter denne dato, men som ændrer de nævnte nationale foranstaltninger, for så vidt som de også udgør restriktioner for de frie kapitalbevægelser, der i princippet er forbudt i henhold til artikel 56 EF, er tilladte som værende restriktioner, der eksisterede den 31. december 1993, jf. artikel 57, stk. 1, EF.

175 Ifølge sidstnævnte bestemmelse berører bestemmelserne i artikel 56 ikke anvendelsen over for tredjelande af restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterede i henhold til national lovgivning eller fællesskabslovgivning med hensyn til sådanne kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder.

176 Det må derfor afgøres, om de nationale foranstaltninger, der er nævnt i det fjerde spørgsmål, er omfattet af artikel 57, stk. 1, EF som restriktioner for kapitalbevægelser, der vedrører direkte investeringer, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder.

177 Hvad nærmere bestemt angår begrebet »direkte investeringer« bemærkes, at det ikke er defineret i traktaten.

178 Dette begreb er i fællesskabsretten imidlertid defineret i den nomenklatur for kapitalbevægelser, der er indeholdt i bilag I til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (denne artikel blev ophævet ved Amsterdam-traktaten) (EFT L 178, s. 5), og som omfatter 13 kategorier af kapitalbevægelser.

179 Det følger af fast retspraksis, at eftersom artikel 56 EF i det væsentlige gentager indholdet af artikel 1 i direktiv 88/361, og uanset at direktivet er udstedt på grundlag af EØF-traktatens artikel 69 og artikel 70, stk. 1 (EØF-traktatens artikel 67-73 blev erstattet af EF-traktatens artikel 73 B — 73 G, nu artikel 56 EF — 60 EF), bevarer nomenklaturen den vejledende værdi for definitionen af begrebet kapitalbevægelser, som den havde, før bestemmelserne trådte i kraft, idet den i nomenklaturen indeholdte liste, som anført i indledningen i bilaget, ikke er udtømmende (jf. bl.a. dom af 16.3.1999, sag C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I, s. 1661, præmis 21, og af 23.2.2006, sag C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 39).

180 Nomenklaturen må anses for at have en sådan vejledende værdi i forbindelse med fortolkning af begrebet direkte investeringer. I den første rubrik i nomenklaturen er under overskriften »Direkte investeringer« nævnt etablering eller udvidelse af filialer

eller nye virksomheder, som udelukkende tilhører investoren, og fuldstændig overtagelse af bestående virksomheder, erhvervelse af kapitalinteresser i nye eller bestående virksomheder med henblik på etablering eller opretholdelse af varige økonomiske forbindelser, langfristede lån med henblik på etablering eller opretholdelse af varige økonomiske forbindelser samt reinvestering af udbyttet med henblik på opretholdelse af varige økonomiske forbindelser.

181 Som det følger af denne opregning og af de forklarende bemærkninger hertil, vedrører begrebet direkte investeringer investeringer af enhver art foretaget af fysiske eller juridiske personer, som har til formål at etablere eller opretholde varige og direkte forbindelser mellem investoren og den virksomhed, for hvilken disse midler er bestemt med henblik på udøvelse af erhvervsvirksomhed.

182 Hvad angår erhvervelse af kapitalinteresser i nye eller bestående virksomheder forudsætter formålet om etablering eller opretholdelse af varige økonomiske forbindelser, således som det fremgår af de forklarende bemærkninger, at de aktier, der indehaves af aktionæren, enten i henhold til de for aktieselskaber gældende nationale lovbestemmelser eller af andre grunde giver denne mulighed for faktisk deltagelse i selskabets drift eller i kontrollen hermed.

183 I modsætning til hvad sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, omfatter restriktioner for kapitalens frie bevægelighed, som vedrører direkte investeringer eller etablering som omhandlet i artikel 57, stk. 1, EF, ikke blot nationale foranstaltninger, der ved deres anvendelse på kapitalbevægelser til eller fra tredjelande begrænser investeringer eller etablering, men også nationale foranstaltninger, der begrænser udbyttebetalinger, der følger heraf.

184 Det følger af retspraksis, at enhver mindre fordelagtig behandling af udbytte af udenlandsk oprindelse i forhold til udbytte af indenlandsk oprindelse må anses for

en restriktion for kapitalens frie bevægelighed, for så vidt som den kan gøre det mindre attraktivt at erhverve kapitalinteresser i selskaber med hjemsted i andre medlemsstater (jf. Verkooijen-dommen, præmis 35, Lenz-dommen, præmis 21, og Manninen-dommen, præmis 23).

185 Heraf følger, at en restriktion for de frie kapitalbevægelser i form af en mindre fordelagtig skattemæssig behandling af udbytte af udenlandsk oprindelse, er omfattet af artikel 57, stk. 1, EF, for så vidt som den vedrører kapitalinteresser, der erhverves med henblik på etablering eller opretholdelse af varige og direkte økonomiske forbindelser mellem aktionæren og det pågældende selskab, og giver aktionæren mulighed for faktisk deltagelse i selskabets drift eller i kontrollen hermed.

186 Hvis dette ikke er tilfældet, vil en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der er forbudt efter artikel 56 EF, ikke kunne anvendes, heller ikke i relationer til tredjelande.

187 Det følger derimod af artikel 57, stk. 1, EF, at en medlemsstat i forhold til tredjelande kan anvende restriktioner for kapitalens frie bevægelighed, der er omfattet af denne bestemmelses materielle anvendelsesområde, selv om de er i strid med princippet om kapitalens frie bevægelighed som omhandlet i artikel 56 EF, forudsat at de allerede eksisterede den 31. december 1993.

188 Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at hvis Domstolen skulle anse artikel 56 EF for at være til hinder for den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning på området for beskatning af udbytte af udenlandsk oprindelse, ville dette ikke blot være tilfældet for de foranstaltninger, der er omhandlet i første til tredje præjudicielle spørgsmål, som blev vedtaget før den 31. december 1993, men også for FID-udbytteordningen, der trådte i kraft den 1. juli 1994, for så vidt som denne ordning i forhold til de eksisterende foranstaltninger ikke indførte nye restriktioner, men derimod blot begrænsede visse restriktive virkninger af den eksisterende lovgivning.

189 Indledningsvis skal begrebet »restriktioner, der eksisterer« den 31. december 1993, i artikel 57, stk. 1, EF afklares.

190 Som sagsøgerne i hovedsagen, Det Forenede Kongeriges regering og Kommissionen har anført, skal der tages udgangspunkt i dom af 1. juni 1999, Konle (sag C-302/97, Sml. I, s. 3099), hvor Domstolen skulle fortolke begrebet »gældende lovgivning«, som var indeholdt i en undtagelsesbestemmelse i akten vedrørende vilkårene for Republikken Østrigs, Republikken Finlands og Kongeriget Sveriges tiltrædelse og tilpasningerne af de traktater, der danner grundlag for Den Europæiske Union (EFT 1994 C 241, s. 21, og EFT 1995 L 1, s. 1), hvorefter Republikken Østrig midlertidigt kunne opretholde sin gældende lovgivning om sekundærboliger.

191 Selv om det i princippet tilkommer den nationale ret at fastlægge indholdet af den lovgivning, der er gældende på en dato, som er fastsat i en fællesskabsretsakt, fastslog Domstolen i denne dom, at det tilkommer Domstolen at levere bidrag til fortolkning af det fællesskabsbegreb, der udgør basis for anvendelsen af en fællesskabsretlig undtagelsesordning på national lovgivning, der er »gældende« på en given dato (jf. i denne retning Konle-dommen, præmis 27).

192 Som Domstolen fastslog i samme dom, falder en national foranstaltning, der er vedtaget efter en således fastsat dato, ikke allerede af denne grund automatisk uden for den undtagelsesordning, der er indført ved den pågældende fællesskabsretsakt. En bestemmelse, der i det væsentlige er identisk med den tidligere lovgivning, eller som alene lemper eller fjerner en hindring i den tidligere lovgivning for udøvelsen af rettigheder og friheder efter fællesskabsretten, er omfattet af undtagelsen. Derimod kan en lovgivning, som hviler på andre principper end den tidligere lovgivning, og som indfører nye procedurer, ikke betragtes som lovgivning, der var gældende på den dato, der er angivet i den pågældende fællesskabsretsakt (jf. Konle-dommen, præmis 52 og 53).

193 Hvad herefter angår forholdet mellem FID-udbytteordningen og den nationale lovgivning, der eksisterede på området for beskatning af udbytte af udenlandsk oprindelse, fremgår det, som anført af den forelæggende ret, at denne ordning har til formål at begrænse de restriktive virkninger af den eksisterende lovgivning for hjemmehørende selskaber, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, navnlig ved at give disse selskaber mulighed for at opnå tilbagebetaling af overskydende ACT-skat, der har skullet betales ved en udlodning af udbytte til deres egne aktionærer.

194 Det påhviler imidlertid den nationale ret at fastslå, om den omstændighed, at aktionærer, der modtager udbytte, der kvalificeres som FID-udbytte, ikke indrømmes en skattegodtgørelse, således som sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, må anses for en ny restriktion. Selv om det, at der indrømmes en aktionær, der modtager udbytte, en skattegodtgørelse i det nationale skattesystem, hvori FID-udbytteordningen indgår, modsvarer det udloddende selskabs betaling af ACT-skat af denne udlodning, kan det ikke udledes af den beskrivelse af den nationale skattelovgivning, der er givet i forelæggelsesafgørelsen, at den omstændighed, at et selskab, der har valgt FID-udbytteordningen, har ret til tilbagebetaling af den overskydende ACT-skat, der er betalt, ifølge principperne i den nationale lovgivning, der eksisterede den 31. december 1993, begrunder, at selskabets aktionærer ikke indrømmes en skattegodtgørelse.

195 Under alle omstændigheder kan FID-udbytteordningen, i modsætning til hvad Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, ikke anses for en eksisterende restriktion alene af den grund, at de pågældende selskaber, fordi den er fakultativ, altid kan blive omfattet af det tidligere vedtagne system, med de heraf følgende restriktive virkninger. En ordning, der hindrer den frie bevægelighed, er, således som det er anført i denne doms præmis 162, stadig lige uforenelig med fællesskabsretten, uanset at dens anvendelse er fakultativ.

196 Det femte spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 57, stk. 1, EF skal fortolkes således, at når en medlemsstat før den 31. december 1993 har vedtaget en lovgivning, der indeholder restriktioner for de frie kapitalbevægelser til eller fra

tredjelande, der er forbudt ved artikel 56 EF, og efter denne dato vedtager foranstaltninger, der, selv om de også udgør en restriktion for disse bevægelser, i det væsentlige er identiske med den tidligere lovgivning eller alene lemper eller fjerner en hindring i den tidligere lovgivning for udøvelsen af rettigheder og friheder efter fællesskabsretten, er artikel 56 EF ikke til hinder for sidstnævnte foranstaltningers anvendelse i relation til tredjelande, når de anvendes på kapitalbevægelser, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder. Herved kan erhvervelse af kapitalandele, der ikke sker med henblik på etablering eller opretholdelse af varige og direkte økonomiske forbindelser mellem aktionæren og dette selskab, og som ikke giver aktionæren mulighed for faktisk deltagelse i selskabets drift eller i kontrollen hermed, ikke anses for direkte investeringer.

Om sjette til niende spørgsmål

197 Med sjette til niende spørgsmål, der skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret, for det tilfælde at de nationale foranstaltninger, der er omhandlet i de foregående spørgsmål, er uforenelige med fællesskabsretten, nærmere bestemt oplyst, om krav som dem, der er fremsat af sagsøgerne i hovedsagen med henblik på at råde bod på en sådan uforenelighed, skal anses for krav om tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævede beløb eller af fordele, der er uretmæssigt er blevet nægtet, eller derimod for erstatningskrav. I sidstnævnte tilfælde ønsker retten oplyst, om de betingelser, der er fastsat i Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen, skal være opfyldt, og om der i den forbindelse skal tages hensyn til den form, hvori sådanne krav i medfør af national ret skal fremsættes.

198 Hvad angår anvendelsen af betingelserne for, at en medlemsstat kan tilpligtes at erstatte det tab, der er forvoldt borgere på grund af en tilsidesættelse af fællesskabsretten, ønsker den forelæggende ret oplyst, om Domstolen kan give retningslinjer angående betingelsen om en tilstrækkelig kvalificeret overtrædelse af fællesskabsretten, samt betingelsen om årsagsforbindelse mellem overtrædelsen af den forpligtelse, der påhviler medlemsstaten, og de skadelidtes tab.

199 Sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, at alle de krav, der er beskrevet i det sjette spørgsmål, henhører under kategorien tilbagebetalingskrav, både for så vidt som de angår tilbagebetaling af overskydende skat, der er opkrævet med urette, eller det tab, der følger af den manglende rådighed over de beløb, der er gjort til genstand for en forudbetaling af skat, og for så vidt som de angår genvinding af skattelempelser eller tilbagebetaling af de beløb, hvormed de pågældende hjemmehørende selskaber har måttet forhøje det som FID-udbytte kvalificerede udbytte, med henblik på at kompensere for deres aktionærers tab af skattegodtgørelsen. Selv hvis det efter fællesskabsretten var tilladt, at der i henhold til national ret kun kunne anlægges erstatningssøgsmål, ville dette søgsmål under alle omstændigheder være af en anden type end det søgsmål, der er omhandlet i Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen.

200 Det Forenede Kongeriges regering har derimod gjort gældende, at alle de former for afhjælpning, sagsøgerne i hovedsagen har søgt at opnå, udgør erstatningskrav, der er undergivet betingelserne i Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen. Den måde, hvorpå kravene er fremsat i henhold til national ret, har ingen betydning for, hvordan de skal kvalificeres i henhold til fællesskabsretten.

201 Herved bemærkes, at det ikke tilkommer Domstolen at foretage en retlig kvalifikation af søgsmål, sagsøgerne i hovedsagerne har anlagt ved den forelæggende ret. Det må i det konkrete tilfælde påhvile disse nærmere at præcisere søgsmålenes karakter og grundlag (søgsmål med påstand om tilbagebetaling eller med påstand om erstatning) under den forelæggende rets kontrol (jf. dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 81).

202 Det følger af fast retspraksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med fællesskabsrettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved fællesskabsrettens bestemmelser efter den fortolkning, som Domstolen har givet af disse (jf. bl.a. dom af 9.11.1983, sag 199/82, San Giorgio, Sml. s. 3595, præmis 12, og dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 84). Medlemsstaten er således som udgangspunkt forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten (dom af 14.1.1997, forenede sager C-192/95 — C-218/95, Comateb m.fl., Sml. I, s. 165, præmis 20, og dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 84).

203 Når der ikke findes fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagesøgning af nationale afgifter, der er opkrævet med urette, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsretten medfører for borgerne, men disse regler må dog ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. bl.a. domme af 16.12.1976, sag 33/76, Rewe, Sml. s. 1989, præmis 5, og sag 45/76, Comet, Sml. s. 2043, præmis 13 og 16, og senere dom af 15.9.1998, sag C-231/96, Edis, Sml. I, s. 4951, præmis 19 og 34, og af 9.2.1999, sag C-343/96, Dilexport, Sml. I, s. 579, præmis 25, samt dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., præmis 85).

204 Domstolen har desuden i præmis 96 i dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl. fastslået, at i tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab eller dets moderselskab har lidt et finansielt tab til fordel for en medlemsstats myndigheder som følge af en betaling af selskabsskat i form af en forskudsskat, som det hjemmehørende selskab har været forpligtet til at foretage i forbindelse med udbetaling af udbytte til sit ikke-hjemmehørende moderselskab, men som et hjemmehørende selskab, der har udbetalt udbytte til et moderselskab, som også er hjemmehørende i denne medlemsstat, er fritaget for, kræver traktatens bestemmelser om fri bevægelighed, at de hjemmehørende selskaber og de ikke-hjemmehørende moderselskaber har en effektiv søgsmålsadgang med henblik på at opnå tilbagebetaling eller erstatning af dette tab.

205 Det følger af denne retspraksis, at i tilfælde, hvor en medlemsstat har opkrævet skatter i strid med fællesskabsrettens regler, har borgerne ikke blot ret til tilbagebetaling af den skat, der er opkrævet med urette, men også af beløb, der er betalt til denne stat eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne skat. Domstolen har således i præmis 87 og 88 i dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl. fastslået, at dette også omfatter det tab, der følger af, at pengebeløb ikke har været til rådighed som følge af skatteopkrævningen i form af forskudsskat.

206 For så vidt som de nationale regler om skattelempelser har hindret, at en skat som ACT-skat, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten, er blevet genvundet af den skattepligtige person, der har betalt den, har denne person ret til tilbagebetaling af denne skat.

207 I modsætning til hvad sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, kan imidlertid hverken de lempelser, som den skattepligtige person har givet afkald på for fuldt ud at kunne modregne en skat som ACT-skat, der er opkrævet med urette, i anden skat, der skulle betales, eller det tab, som de hjemmehørende selskaber, der har valgt FID-udbytteordningen, har lidt, fordi de har været nødt til at forhøje det beløb, de udbetalte i udbytte, for at kompensere deres aktionærer for tabet af skattegodtgørelse, kompenseres på grundlag af fællesskabsretten ved et søgsmål med påstand om tilbagebetaling af den skat, der er opkrævet med urette, eller af de beløb, der er betalt til den pågældende medlemsstat eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne skat. Sådanne afkald på skattelempelser eller forhøjelser af udbyttebeløb beror på beslutninger truffet af disse selskaber og udgør ikke i sig selv en uundgåelig konsekvens af, at Det Forenede Kongerige nægter de nævnte aktionærer en behandling svarende til behandlingen af aktionærer, der modtager udbytte ved en udlodning på grundlag af udbytte af indenlandsk oprindelse.

208 På denne baggrund påhviler det den nationale ret at fastslå, om afkaldene på skattelempelser eller forhøjelserne af udbyttet for de pågældende selskaber udgør finansielle tab, der er lidt som følge af en tilsidesættelse af fællesskabsretten, der kan tilregnes den pågældende medlemsstat.

209 Uden at det dermed er udelukket, at staten kan ifalde ansvar efter mindre restriktive betingelser i henhold til national ret, har Domstolen fastslået, at der gælder tre betingelser for, at en medlemsstat kan tilpligtes at erstatte det tab, der er forvoldt borgere på grund af tilsidesættelser af fællesskabsretten, der kan tilregnes medlemsstaten, nemlig at den bestemmelse, der er tilsidesat, har til formål at tillægge borgerne rettigheder, at tilsidesættelsen er tilstrækkelig kvalificeret, og at der er en direkte årsagsforbindelse mellem tilsidesættelsen af den forpligtelse, som påhviler staten, og de skadelidtes tab (Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen, præmis 51 og 66, og dom af 30.9.2003, sag C-224/01, Köbler, Sml. I, s. 10239, præmis 51 og 57).

210 Det er i princippet de nationale retsinstanser, der skal anvende betingelserne for, at medlemsstaterne ifalder ansvar for tab, som borgerne er blevet påført på grund af tilsidesættelser af fællesskabsretten (Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen, præmis 58, og Köbler-dommen, præmis 100), i overensstemmelse med de anvisninger, som Domstolen har givet herfor (Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen, præmis 55-57, dom af 26.3.1996, sag C-392/93, British Telecommunications, Sml. I, s. 1631, præmis 41, dommen i sagen Denkavit m.fl., præmis 49, og Konle-dommen, præmis 58).

211 Det er i tvisten i hovedsagen åbenbart, at den første betingelse er opfyldt for så vidt angår artikel 43 EF og 56 EF. Disse bestemmelser tillægger nemlig borgerne rettigheder (jf. henholdsvis Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen, præmis 23 og 54, og dom af 14.12.1995, forenede sager C-163/94, C-165/94 og C-250/94, Sanz de Lera m.fl., Sml. I, s. 4821, præmis 43).

212 Hvad angår den anden betingelse skal der dels henvises til, at en overtrædelse af fællesskabsretten er tilstrækkeligt kvalificeret, såfremt en medlemsstat under udøvelsen af sin kompetence til at udstede generelle retsakter åbenbart og groft har overskredet grænserne for sine beføjelser (jf. Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen, præmis 55, British Telecommunications-dommen, præmis 42, og dom af 4.7.2000, sag C-424/97, Haim, Sml. I, s. 5123, præmis 38). Dels skal

der henvises til, at såfremt medlemsstaten på det tidspunkt, hvor den begik overtrædelsen, kun havde et stærkt begrænset eller intet skøn, kan selve den omstændighed, at der er begået en overtrædelse af fællesskabsretten, være tilstrækkelig til at bevise, at der foreligger en tilstrækkelig kvalificeret krænkelse (jf. dom af 23.5.1996, sag C-5/94, Hedley Lomas, Sml. I, s. 2553, præmis 28, og Haim-dommen, præmis 38).

213 Med henblik på at afgøre, om der foreligger en tilstrækkelig kvalificeret tilsidesættelse, skal der tages hensyn til alle de relevante momenter, der er blevet forelagt den nationale ret. Der skal bl.a. lægges vægt på, hvor klar og præcis den tilsidesatte bestemmelse er, om overtrædelsen er begået, eller tabet er forvoldt forsætligt eller uagtsomt, om en eventuel retsvildfarelse er undskyldelig eller uundskyldelig, og den omstændighed, at en fællesskabsinstitutions holdning kan have været medvirkende til vedtagelsen eller opretholdelsen af nationale foranstaltninger eller praksis i strid med fællesskabsretten (jf. Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen, præmis 56, og Haim-dommen, præmis 42 og 43).

214 En overtrædelse af fællesskabsretten er under alle omstændigheder åbenbart kvalificeret, når den har varet ved til trods for, at der er afsagt en dom, der fastslår traktatbruddet, eller en dom i en præjudiciel sag, eller der foreligger en fast praksis ved Domstolen på det pågældende område, hvoraf det fremgår, at den omtvistede adfærd har karakter af en overtrædelse (Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen, præmis 57).

215 I den foreliggende sag skal den nationale ret med henblik på at vurdere, om en tilsidesættelse af artikel 43 EF, der er begået af den pågældende medlemsstat, var tilstrækkelig kvalificeret, tage hensyn til den omstændighed, at de konsekvenser, der på et område som direkte beskatning følger af den frie bevægelighed, der er sikret ved traktaten, kun gradvist er blevet klarlagt, bl.a. ved de principper, Domstolen har udviklet siden dommen af 28. januar 1986 i sagen Kommissionen mod Frankrig. På området for beskatning af udbytte, som hjemmehørende selskaber modtager fra ikke-hjemmehørende selskaber, fik Domstolen desuden først i Verkooijen-dommen, Lenz-dommen og Manninen-dommen lejlighed til at afklare, hvilke krav der følger af den frie bevægelighed, der er sikret ved traktaten, navnlig med hensyn til kapitalens frie bevægelighed.

216 Ud over i de tilfælde, der er omfattet af direktiv 90/435, foreskrev fællesskabsretten nemlig ikke udtrykkeligt en forpligtelse for en medlemsstat til at sikre, at udbytte, der udbetales til hjemmehørende personer af hjemmehørende selskaber, og udbytte, der betales af ikke-hjemmehørende selskaber, behandles lige i relation til mekanismer til undgåelse eller lempelse af kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning. Heraf følger, at den problematik, der er rejst i den foreliggende præjudicielle anmodning, indtil Verkooijen-dommen, Lenz-dommen og Manninen-dommen endnu ikke som sådan var blevet behandlet i Domstolens praksis.

217 Det er i lyset af ovenstående, at den nationale ret skal vurdere de faktorer, der er nævnt i denne doms præmis 213, særligt hvor klare og præcise de tilsidesatte bestemmelser er, samt om eventuelle retsvildfarelser er undskyldelige eller uundskyldelige.

218 Hvad angår den tredje betingelse, dvs. kravet om at der er en direkte årsagsforbindelse mellem tilsidesættelsen af den forpligtelse, som påhviler staten, og de skadelidtes tab, tilkommer det den forelæggende ret at undersøge, om det påståede tab er en tilstrækkeligt direkte følge af tilsidesættelsen af fællesskabsretten til, at staten er erstatningspligtig (jf. i denne retning, på området for Fællesskabets erstatningsansvar uden for kontraktsforhold, dom af 4.10.1979, forenede sager 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 og 45/79, Dumortier frères m.fl. mod Rådet, Sml. s. 3091, præmis 21).

219 Med det forbehold, at selve retten til erstatning følger direkte af fællesskabsretten, når disse betingelser er opfyldt, skal staten erstatte det forvoldte tab efter nationale erstatningsregler, idet betingelserne i de nationale lovgivninger for erstatning af tab dog ikke må være mindre fordelagtige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål efter national ret, og ikke må være udformet således, at de i praksis gør det umuligt eller urimeligt vanskeligt at opnå erstatning (dom af 19.11.1991, forenede sager C-6/90 og C-9/90, Francovich m.fl., Sml. I, s. 5357, præmis 41-43, Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen, præmis 67, og Köbler-dommen, præmis 58).

220 Sjette til niende spørgsmål skal derfor besvares med, at når der ingen fællesskabsretlige bestemmelser findes på området, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsrettens direkte virkning medfører for borgerne, herunder kvalifikationen af de krav, der fremsættes af de skadelidte ved de nationale retsinstanser. Disse retsinstanser er imidlertid forpligtet til at sikre, at borgerne har en effektiv søgsmålsadgang, således at de kan opnå tilbagebetaling af den skat, der er opkrævet med urette, og af beløb, der er betalt til den pågældende medlemsstat eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne skat. Hvad angår andre tab, som en person har lidt som følge af en tilsidesættelse af fællesskabsretten, der kan tilregnes en medlemsstat, er medlemsstaten, under de betingelser, der fremgår af præmis 51 i Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen, forpligtet til at erstatte det tab, der er forvoldt borgere, uden at dette udelukker, at staten i henhold til national ret kan ifalde ansvar efter mindre restriktive betingelser.

Om anmodningen om, at denne doms tidsmæssige virkning begrænses

221 Under retsmødet anmodede Det Forenede Kongerige Domstolen om, i tilfælde af, at den fortolker fællesskabsretten således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, at begrænse dommens tidsmæssige virkning således, at begrænsningen også omfatter retssager, der er anlagt før datoen for dommens afsigelse.

222 Til støtte for anmodningen har denne regering dels fremhævet, at den nationale lovgivnings forenelighed med fællesskabsretten på intet tidspunkt er blevet anfægtet, siden den blev vedtaget i 1973, dels de alvorlige økonomiske konsekvenser for Det Forenede Kongerige, anslået 4,7 mia. GBP (7 mia. EUR), af de krav, som er fremsat for den forelæggende ret.

223 Sagsøgerne i hovedsagen har bestridt størrelsen af beløbet, idet det efter deres opfattelse snarere ligger mellem 100 mio. og 2 mia. GBP. De har endvidere fremhævet, at selv om den omhandlede nationale lovgivning ganske vist aldrig tidligere er blevet anfægtet for de nationale retter ud fra spørgsmålet om dens forenelighed med artikel 43 EF og 56 EF, har dens virkninger på grænseoverskridende aktiviteter ikke desto mindre været genstand for adskillige retssager.

224 I denne henseende er det tilstrækkeligt at fastslå, at Det Forenede Kongeriges regering har angivet et beløb, som dækker samtlige krav, der er fremsat af sagsøgerne i hovedsagen, således som de fremgår af de præjudicielle spørgsmål, og derved lagt den antagelse til grund, som ikke er blevet bekræftet, at Domstolens svar på samtlige spørgsmål ville falde ud til fordel for sagsøgerne i hovedsagen.

225 På denne baggrund er det ufornødent at begrænse denne doms tidsmæssige virkning.

Sagens omkostninger

226 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 (Store Afdeling) for ret:

1) **Artikel 43 EF og 56 EF skal fortolkes således, at anvender en medlemsstat en ordning til undgåelse eller lempelse af kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der udbetales til hjemmehørende af hjemmehørende selskaber, skal udbytte, der udbetales til hjemmehørende af ikke-hjemmehørende selskaber, behandles på tilsvarende måde.**

Artikel 43 EF og 56 EF er ikke til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et andet hjemmehørende selskab, er fritaget for selskabsskat, mens udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et ikke-hjemmehørende selskab, i hvilket det hjemmehørende selskab besidder mindst 10% af stemmerettighederne, selskabsbeskattes, samtidig med at der i sidstnævnte tilfælde ydes en skattegodtgørelse for den skat, som det udloddende selskab faktisk har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende, for så vidt som den skattesats, der gælder for udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke er højere end den skattesats, der gælder for udbytte af indenlandsk oprindelse, og skattegodtgørelsen mindst svarer til det beløb, der er betalt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, op til et maksimum på det beløb, som beskatningen i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, udgør.

Artikel 56 er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et andet hjemmehørende selskab, er fritaget for selskabsskat, mens udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et ikke-hjemmehørende selskab, i hvilket det besidder mindre end 10% af stemmerettighederne, selskabsbeskattes, uden at det hjemmehørende selskab ydes en skattegodtgørelse for den skat, som det udloddende selskab faktisk har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende.

2) **Artikel 43 EF og 56 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et andet hjemmehørende selskab, kan trække den selskabsskat, som det sidstnævnte selskab har betalt forskudsvis, fra den selskabsskat, som det førstnævnte selskab skal betale forskudsvis, hvorimod der i tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, ikke kan foretages et sådant fradrag af den tilsvarende selskabsskat af det udloddede overskud, som det sidstnævnte selskab har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende.**

3) **Artikel 43 EF og 56 EF ikke er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter enhver lempelse, som gives et hjemmehørende selskab, der har modtaget udbytte af udenlandsk oprindelse, for skat, der er betalt i udlandet, reducerer den selskabsskat, i hvilken det kan modregne forskudsvist betalt selskabsskat.**

Artikel 43 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter et hjemmehørende selskab kan overføre forskudsvist betalt selskabsskat, som ikke kan modregnes i den selskabsskat, som dette selskab skal betale for det pågældende regnskabsår eller forudgående eller efterfølgende regnskabsår, til hjemmehørende datterselskaber, med henblik på at disse datterselskaber kan modregne den i den selskabsskat, de skal betale, hvorimod et hjemmehørende selskab ikke kan overføre sådan skat til ikke-hjemmehørende datterselskaber, som er skattepligtige i denne medlemsstat af det overskud, de har opnået dér.

4) **Artikel 43 EF og 56 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter hjemmehørende selskaber, som til deres aktionærer udlodder udbytte, der hidrører fra udbytte af indenlandsk oprindelse, som de har modtaget, fritages for forskudsbetaling af selskabsskat, mens hjemmehørende selskaber, som til deres aktionærer udlodder udbytte, der hidrører**

fra udbytte af udenlandsk oprindelse, som de har modtaget, har mulighed for at vælge en ordning, hvorefter de kan få den selskabsskat, de har betalt forskudsvis, tilbagebetalt, men herved dels forpligter disse selskaber til at betale denne forskudsskat og efterfølgende kræve denne tilbagebetalt, dels ikke giver deres aktionærer ret til en skattegodtgørelse, mens de ville have fået en sådan ved en udlodning foretaget af et hjemmehørende selskab på grundlag af udbytte af indenlandsk oprindelse.

5) **Artikel 57, stk. 1, EF skal fortolkes således, at når en medlemsstat før den 31. december 1993 har vedtaget en lovgivning, der indeholder restriktioner for de frie kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, der er forbudt ved artikel 56 EF, og efter denne dato vedtager foranstaltninger, der, selv om de også udgør en restriktion for disse bevægelser, i det væsentlige er identiske med den tidligere lovgivning eller alene lemper eller fjerner en hindring i den tidligere lovgivning for udøvelsen af rettigheder og friheder efter fællesskabsretten, er artikel 56 EF ikke til hinder for sidstnævnte foranstaltningers anvendelse i relation til tredjelande, når de anvendes på kapitalbevægelser, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder. Herved kan erhvervelse af kapitalandele, der ikke sker med henblik på etablering eller opretholdelse af varige og direkte økonomiske forbindelser mellem aktionæren og dette selskab, og som ikke giver aktionæren mulighed for faktisk deltagelse i selskabets drift eller i kontrollen hermed, ikke anses for direkte investeringer.**

6) **Når der ingen fællesskabsretlige bestemmelser findes på området, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsrettens direkte virkning medfører for borgerne, herunder kvalifikationen af de krav, der fremsættes af de skadelidte ved de nationale retsinstanser. Disse retsinstanser er imidlertid forpligtet til at sikre, at borgerne har en effektiv søgsmålsadgang, således at de kan opnå tilbagebetaling af den skat, der er opkrævet med urette, og af beløb, der er betalt til den pågældende**

medlemsstat eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne skat. Hvad angår andre tab, som en person har lidt som følge af en tilsidesættelse af fællesskabsretten, der kan tilregnes en medlemsstat, er medlemsstaten, under de betingelser, der fremgår af præmis 51 i dom af 5. marts 1996, Brasserie du Pêcheur og Factortame-dommen (forenede sager C-46/93 og C-48/93), forpligtet til at erstatte det tab, der er forvoldt borgere, uden at dette udelukker, at staten i henhold til national ret kan ifalde ansvar efter mindre restriktive betingelser.

Underskrifter