

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
ANTONIO TIZZANO
fremsat den 23. januar 2003 ¹

1. Ved kendelse af 12. februar 2001 har formanden for Special Commissioners for the special purposes of the Income Tax Act, London (herefter »Special Commissioner«) forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (herefter »direktiv 90/435« eller »direktivet«) ². Special Commissioner ønsker nærmere bestemt oplyst, om den indeholdelse på 5%, som er fastsat i artikel 10, stk. 3, litra a), i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland og Kongeriget Nederlandene til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og kapitalvinding, indgået i Haag den 7. november 1980, som senere ændret ved London-protokollen af 12. juli 1983 (herefter »doubeltbeskatningsoverenskomsten«, eller »DBO«), er forenelig med direktivet.

I — Retsforskrifter

A — Fællesskabsbestemmelser

2. Direktiv 90/435 indfører en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, der omfatter minimumsregler for koordinering af de nationale skattesystemer. Som det fremgår af de tre første betragtninger til direktivet, er formålet med ordningen at sikre skattemæssig neutralitet for grænseoverskridende transaktioner med hensyn til udlodning af overskud for dermed at undgå, at samarbejdet mellem selskaber i forskellige medlemsstater behandles mindre fordelagtigt end samarbejdet mellem selskaber i samme medlemsstat.

1 — Originalsprog: italiensk.

2 — EFT L 225, s. 6.

3. I direktivets artikel 1 bestemmes:

»1. Hver medlemsstat anvender dette direktiv:

— på overskud, som selskaber i denne medlemsstat modtager som udbytte fra deres datterselskaber i andre medlemsstater

— på overskud, som selskaber i denne medlemsstat udlodder til selskaber i andre medlemsstater, som de er datterselskaber af.«

4. Direktivets artikel 5, stk. 1, er affattet som følger:

»Det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat, i det mindste når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25%.«

5. Det fastslås i direktivets artikel 7:

»— 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, og især ikke bestemmelser om betaling af skattegodtgørelse til udbyttmodtagerne«.

B — *National lovgivning*

6. De nationale bestemmelser, som er udførligt beskrevet i bilag til forelæggelseskendelsen, er temmelig komplicerede. I den foreliggende sag er det tilstrækkeligt at beskrive dem i hovedtræk.

7. Det fremgår af den nationale rets forelæggelseskendelse, at et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, eller som drev virksomhed gennem en filial eller et agentur, i henhold til de nationale bestemmelser, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder, og særligt i henhold til Income and Corporation Taxes Act 1998 (herefter »ICTA«), skulle svare selskabsskat (»corporation tax«) — dvs. en skat af det overskud, et selskab opnåede, i en regnskabsperiode på 12 måneder.

8. Det fremgår endvidere af forelæggelseskendelsen, at en virksomhed, som var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som foretog udlodning af udbyttet i henhold til dagældende lov, var forpligtet til at foretage en kvartalsvis forskudsbetaling af selskabsskatten (Advanced Corporation Tax, herefter »ACT«) på baggrund af et foreløbigt beregningsgrundlag, som svarede til det beløb, der i det forrige kvartal var blevet udloddet. De forskudsbetalinger af selskabsskatten, som var foretaget på baggrund af udlodning i et bestemt regnskabsår, blev modregnet i den selskabsskat, som selskabet skulle betale for det indeværende regnskabsår og overført til det efterfølgende regnskabsår, såfremt det fremgik af de endelige beregninger af selskabsskatten, ud fra virksomhedens fortløbende, at der ikke skulle betales selskabsskat.

9. I henhold til disse bestemmelser havde et selskab, som var hjemmehørende i Det

Forenede Kongerige eller en fysisk person, der var skattepligtig her, og som modtog en udlodning fra et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, ret til en skattegodtgørelse, der svarede til det ACT-beløb, som det udloddende selskab havde betalt. Det selskab, som modtog udlodningen, modregnede denne godtgørelse i den corporation tax, selskabet skulle betale, hvorimod den udlodning, som det modtog, ikke blev medtaget i beregningsgrundlaget for corporation tax. Når modtageren af godtgørelsen var en fysisk person, var denne forpligtet til at betale indkomstskat for det modtagne udbytte, men vedkommende havde ret til at kræve, at skattegodtgørelsen blev modregnet i den indkomstskat, han skulle svare af sin indkomst.

10. Af forelæggelseskendelsen fremgår det, at et selskab, som ikke var hjemmehørende i De Forenede Kongerige, og som ikke drev virksomhed i Det Forenede Kongerige gennem en filial eller et agentur i henhold til ICTA, ikke skulle svare selskabsskat. Sådanne selskaber skulle derimod svare selskabsskat i Det Forenede Kongerige af det overskud, som var indtjent dér — såsom udbetaling af udbytte modtaget fra et selskab, der også var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige. Selskabet ville ikke kunne nyde godt af en skattegodtgørelse i tilfælde, hvor det modtog udbytte fra et selskab, som var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, medmindre dette var bestemt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

C — *Dobbeltbeskatningsoverenskomsten*

11. Den foreliggende sag vedrører overenskomsten af 7. november 1980 mellem Det Forenede Kongerige og Kongeriget Nederlandene.

12. DBO's artikel 10, stk. 3, litra a), nr. ii), bestemmer:

»I tilfælde, hvor [et selskab] hjemmehørende i Nederlandene har ret til en skattegodtgørelse i forbindelse med udbytte i henhold til artikel 10, stk. 3, litra c), kan der også pålignes skat i Det Forenede Kongerige, og i overensstemmelse med lovgivningen i Det Forenede Kongerige — dog ikke med en skattesats på over 5% — af udbyttebeløbet eller udbyttets værdi sammenlagt med skattegodtgørelsen.«

13. DBO's artikel 10, stk. 3, litra c), er affattet således:

»[...] et selskab, som er hjemmehørende i Nederlandene, og som modtager udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, har, [...] ret til en skattegodtgørelse svarende til halvdelen af

den skattegodtgørelse, som en fysisk person, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, ville have ret til, hvis den pågældende havde modtaget udbyttet, samt ret til udbetaling af den del af skattegodtgørelsen, der overstiger dets skatte-tilsvar i Det Forenede Kongerige [...]«.

14. Endelig bestemmer DBO's artikel 22, stk. 2, litra c):

»[...] Nederlandene indrømmer et fradrag i den således beregnede nederlandske skat for de indkomstbestanddele, som i henhold til [artikel 10, stk. 3] i denne overenskomst, kan beskattes i Det Forenede Kongerige, i det omfang bestanddelene indgår i det beskatningsgrundlag, der er omhandlet i litra a). Fradragbeløbet svarer til den skat, der er betalt i Det Forenede Kongerige af disse indkomstbestanddele, men overstiger ikke det nedsættelsesbeløb, der ville blive indrømmet, hvis de således medregnede indkomstbestanddele var de eneste indkomstbestanddele, der var fritaget for nederlandsk beskatning i henhold til bestemmelserne i nederlandsk lovgivning til undgåelse af dobbeltbeskatning«.

II — Sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

15. Selskabet Océ van der Grinten NV (herefter »Océ NV« eller blot »Océ«) er

hjemmehørende i Nederlandene. Det er moderselskab for bl.a. Océ UK Limited (herefter »Océ UK«), som er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige.

Commissioner fandt, at den i den foreliggende sag omtvistede beslutning vedrørte fortolkningen af visse af direktivets bestemmelser, forelagde man Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

16. I 1992 og 1993 udloddede Océ UK udbytte til sit moderselskab på i alt ca. 13 mio. GBP og indbetalte samtidig forskud på corporation tax for udlodningen til de engelske skattemyndigheder. Inland Revenue Commissioners besluttede i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 10, stk. 3, litra c), at indrømme Océ NV en skattegodtgørelse på ca. 2,174 mio. GBP på baggrund af det forskud på corporation tax, som Océ UK havde betalt. Det blev samtidig i henhold til DBO's artikel 10, stk. 3, litra a), besluttet, at Océ NV skulle pålægges at betale en skat på 5% af udbyttebeløbet sammenlagt med skattegodtgørelsen (761 000 GBP). Den skattegodtgørelse, som Océ NV således modtog i medfør af DBO's artikel 10, stk. 3, — skattegodtgørelsen fratrukket 5%-indeholdelsen — svarede således til ca. 1 400 000 GBP.

17. Eftersom Océ NV fandt, at den indeholdelse på 5%, som var foretaget i medfør af DBO's artikel 10, stk. 3, litra a), var i strid med artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435, idet den udgjorde en kildeskat af det udbytte, som datterselskabet havde udloddet, anlagde Océ NV sag til prøvelse af Inland Revenue Commissioners' beslutning ved Special Commissioner. Da Special

»1) Er den indeholdelse på 5%, som er fastsat i overenskomstens artikel 10, stk. 3, litra a), nr. ii), under de omstændigheder, der er beskrevet i forelæggelseskendelsen, en kildeskat af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435?

2) Hvis 5%-indeholdelsen er en sådan kildeskat, kan den da fortsat foretages i medfør af direktivets artikel 7, andet led?

3) Hvis 5%-indeholdelsen kun kan opretholdes i medfør af direktivets artikel 7, andet led, er artikel 7, andet led, da ugyldig på grund af manglende begrundelse eller undladelse af at indhente udtalelse fra Det Økonomiske og Sociale Udvalg og Europa-Parlamentet, således at Det Forenede Kongerige ikke i medfør af direktivbestemmelsen har ret til at opretholde 5%-indeholdelsen?»

18. Under sagen ved Domstolen er der ud over parterne i hovedsagen indgivet indlæg af Det Forenede Kongeriges regering, den italienske regering, Kommissionen og Rådet.

kildeskat i direktivets forstand. Jeg er nemlig enig med alle de parter, der har indgivet indlæg i sagen, i, at denne kvalificering er den eneste, der er forenelig med Domstolens praksis.

III — De præjudicielle spørgsmål

A — *Det første spørgsmål*

19. For så vidt angår det første spørgsmål mener jeg, at der med hensyn til den, i henhold til DBO's artikel 10, stk. 3, litra a), pålignede skat på 5%, skal sondres mellem tilfælde, hvor den pålignes udbytte, og tilfælde, hvor den pålignes skattegodtgørelsen.

1) Skatteindeholdelsen på 5% af udbyttet

20. Jeg skal med det samme bemærke, at jeg anser den omhandlede skat i tilfælde, hvor den pålignes udbyttet, for værende en

21. I tidligere sager, hvor Domstolen har haft til opgave at fortolke direktivets artikel 5, stk. 1, har Domstolen fastslået, at »kildeskat« i henhold til denne bestemmelse er enhver form for beskatning af afkast, som opkræves i den medlemsstat, hvor udbyttet udloddes, og »hvor den udløsende faktor er udbetalingen af afkast eller enhver anden form for udbytte af værdipapirer«, hvis »beregningsgrundlaget for denne skat er udbyttet af disse værdipapirer, og den skattepligtige er indehaveren af værdipapirerne«³ uden hensyn til, hvorledes skatten er betegnet i national ret⁴.

22. »Kildeskat« skal inden for rammerne af direktivet forstås som enhver skat, som pålignes direkte for udbytte i det land, hvori det udloddes, hvilket indebærer en formindskelse af værdien for indehaveren af kapitalandelen. Det følger heraf, at forbuddet mod kildeskat i artikel 5, stk. 1, også omfatter beskatning, som i den foreliggende sag, af udbytte, som det neder-

3 — Dom af 8.6.2000, sag C-375/98, Epson Europe, Sml. I, s. 4243, præmis 23. Se også dom af 4.10.2001, sag C-294/99, Athinaiki Zythopoiia, Sml. I, s. 6797, præmis 28 og 29.

4 — Athinaiki Zythopoiia-dommen, præmis 27.

landske moderselskab modtager, hvorved den indkomst, som dette selskab oppebærer, som følge af sin andel i det i Det Forenede Kongerige oprettede datterselskab, formindskes.

hørende i en anden stat, idet man i denne anden stat, i mangel af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke ved indkomstbeskatningen af moderselskabet tager hensyn til den kildeskat, som allerede er pålagt i den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, hvorfor samme indkomst beskattes to gange.

23. Ovenstående synspunkt er for øvrigt i fuld overensstemmelse med direktivets formål og i særdeleshed med artikel 5, stk. 1. Som bekendt, og som det faktisk også fremgår af de tre første betragtninger til direktivet, er dets formål skattemæssig neutralitet mellem medlemsstaterne for så vidt angår forholdene mellem moder- og datterselskaber i forskellige medlemsstater.

25. Jeg er således af den opfattelse, at den skat på 5%, som følger af DBO's artikel 10, stk. 3, litra a), udgør kildeskat i henhold til direktivets artikel 5, stk. 1, for så vidt angår den del af kildeskatten, der pålignes udbyttet.

2) Skatteindeholdelsen på 5% af skattegodtgørelsen

24. Som Domstolen har fastslået i Athinaiki Zythopoiia-dommen⁵, er kildeskat i princippet et neutralt skattemæssigt instrument i tilfælde, hvor moderselskabet er hjemmehørende i den medlemsstat, hvori kildeskatten opkræves, hvilket vil sige i den stat, hvor datterselskabet også er hjemmehørende, idet skattemyndighederne ved indkomstbeskatningen af moderselskabet vil tage højde for den allerede opkrævede kildeskat. Denne beskatning medfører derimod en »økonomisk« dobbeltbeskatning, når det selskab, som modtager det således nedsatte udbytte, er hjemme-

26. Jeg mener derimod ikke, at den ovennævnte skat udgør kildeskat, for så vidt den pålignes den indkomstskattegodtgørelse, som de britiske skattemyndigheder har indrømmet det nederlandske moderselskab.

27. Océ finder derimod, at en skattegodtgørelse, som pålignes i tilfælde af udlodning af udbytte, er en formuefordel, som svarer til det »overskud« (i direktivets danske version »udbytte«), som opnås på baggrund af en selskabsandel, hvorfor

⁵ — Athinaiki Zythopoiia-dommen, præmis 7.

beskatningen i henhold til direktivets artikel 5, stk. 1, er forbudt. Domstolen har nemlig i sin praksis fastslået, at »det udbytte, som et selskab udlodder« i henhold til denne bestemmelse er alle typer af indkomst og kapitalvinding⁶. En skattemæssig fordel som den omhandlede bør derfor også være omfattet af dette begreb. Desuden stemmer et vidt udbyttebegreb, der også omfatter skattegodtgørelse og udbytte, som bliver udbetalt i kontanter, overens med det begreb, som er omhandlet i artikel 10 i modeloverenskomsten af 1977 om indkomst- og formuebeskatning, som Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) har udarbejdet, og som ligger til grund for dobbeltbeskatningsoverenskomsten, og hvor det i den officielle kommentar præciseres, at begrebet udbytte også kan udstrækkes til at omfatte ethvert udbytte, som kan udbetales i kontanter ud over den årlige udlodning af udbytte, der besluttet på generalforsamlingen.

28. Jeg mener derimod ikke, at denne fortolkning er forenelig med det omhandlede direktivs opbygning og formål, og i særdeleshed ikke med artikel 5, stk. 1.

29. Som jeg tidligere har fremhævet, er formålet med denne bestemmelse at ophæve

eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, som udloddes fra et datterselskab til moderselskabet, eftersom dobbeltbeskatningen kan hindre grænseoverskridende selskabsdannelser i Fællesskabet. Det er således på sin plads at rejse det spørgsmål, om den omhandlede beskatning af moderselskabets skattegodtgørelse, set i lyset af Domstolens kriterier i Epson Europe-dommen, i den foreliggende sag udgør skat, der er pålignet for udlodning af udbytte fra datterselskabet i den stat, hvor dette er hjemmehørende, og således udgør en kildeskat, hvilket indebærer, at en efterfølgende indkomstbeskatning af moderselskabet i den stat, hvor dette er hjemmehørende, kan føre til økonomisk dobbeltbeskatning.

30. Efter min mening forholder det sig imidlertid ikke sådan, idet skattegodtgørelsen, på grund sine kendetegn og sin funktion, for det første ikke kan anses for at være udbytte udloddet fra datterselskabet til moderselskabet. For det andet kan den delvise nedsættelse af den omhandlede skattegodtgørelse på 5% ikke under nogen omstændigheder afstedkomme økonomisk dobbeltbeskatning af det udbytte, som er tilvejebragt af datterselskabet og modtaget af moderselskabet.

31. For så vidt angår det først punkt skal jeg bemærke, at den skattegodtgørelse, som de britiske skattemyndigheder har indrømmet moderselskabet, der er modtager af udlodningen, på baggrund af den ACT-skat, som datterselskabet har betalt, langt fra er et resultat af moderselskabets andel i

⁶ — Ifølge sagsøgeren i hovedsagen er dette i overensstemmelse med Domstolens dom i Epson Europe-sagen, — som nævnt i punkt 23 — og generaladvokat Cosmas' forslag til afgørelse i samme sag, punkt 48.

datterselskabet, men snarere en økonomisk bonus, som indgår i det britiske system for indkomstbeskatning af selskaber. Skattegodtgørelsen består således i det væsentligste af en intern udligning mellem den skattepligtige og skattemyndighederne, som i et tilfælde, der er omfattet af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, bliver en økonomisk bonus fra de britiske skattemyndigheder til det nederlandske moderselskab for at mindske den skattemæssige belastning, der følger af indkomstbeskatningen i Nederlandene på baggrund af modtagelsen af udbyttet.

32. Dette indebærer, at denne skattemæssige bonus ikke er et »udbytte af værdipapirerne« fra datterselskabet, men derimod et skattemæssigt instrument, der ikke giver indehaverne af værdipapirerne noget »nyt« afkast. Skattegodtgørelsen har udelukkende til formål i et vist omfang at undgå de negative virkninger, som indkomstbeskatningen kan have for udbyttet af kapitalandelen i det selskab, som har udstedt værdipapirerne.

33. Jeg vil nu komme ind på det andet punkt — nemlig vurderingen af virkningerne af beskatningen af den skattemæssige bonus. For at kunne fastslå, hvorvidt sådanne virkninger strider mod forbuddet mod kildeskat i henhold til direktivet, skal jeg først og fremmest gøre opmærksom på, at formålet med forbuddet er at forhindre, at udbyttet bliver beskattet i den stat, hvor det udbetales, idet det under alle omstændigheder forhøjer den skat, som modtageren af udbyttet skal betale i den stat, hvor han er hjemmehørende (se

punkt 24 ovenfor). Formålet med forbuddet er med andre ord at sikre den skattemæssige neutralitet for så vidt angår grænseoverskridende udbetaling af udbytter.

34. Beskatningen i Det Forenede Kongerige af den bonus, som de britiske skattemyndigheder har betalt til moderselskabet, er ikke til skade for den skattemæssige neutralitet ved udlodningen af udbytter, idet den ikke berører datterselskabets udlodning af udbytte, og dermed bliver værdien heraf heller ikke mindsket for modtageren. Dette er desto mere sandt, når man tager i betragtning, at det britiske skattesystems indrømmelse af en skattegodtgørelse forfølger et yderligere og mere ambitiøst mål, hvad angår den skattemæssige neutralitet, end det, som følger af direktivets artikel 5, stk. 1, idet beskatningen af datterselskabets indtjening på baggrund af dets virksomhed begrænses på koncernniveau⁷.

35. Beskatningen af skattegodtgørelsen indebærer derfor ikke nogen økonomisk dobbeltbeskatning og er derfor heller ikke i strid med forbuddet mod kildeskat, som følger af direktivet.

36. Denne konklusion underbygges desuden af det forhold, at den skat på 5% af

⁷ — Jeg skal i den forbindelse gøre opmærksom på, at for en ACT-skat på 4,348 mio. GBP, som Océ UK har betalt til de britiske skattemyndigheder, har de givet Océ NV en skattegodtgørelse på ca. 1,4 mio. GBP fratrukket 5%-indeholdelsen. Dermed har koncernen fået sin skat reduceret med ca. en tredjedel af den britiske corporation tax.

skattegodtgørelsen, som er foreskrevet i overenskomstens artikel 10, stk. 3, litra a), og således som dobbeltbeskatningsoverenskomsten er opbygget, modsvares af de nederlandske skattemyndigheders pligt til at indrømme en fradragsret af moderselskabets skattegæld i henhold til overenskomstens artikel 22, stk. 2, litra c). Det forholder sig nærmere således, at den skat på 5% af skattegodtgørelsen, ikke udgør nogen reel reduktion af den skattemæssige bonus, men derimod en fordeling af omkostningerne hertil mellem de britiske og nederlandske skattemyndigheder.

37. Jeg mener derfor ikke, at beskatningen af den omhandlede skattegodtgørelse udgør kildeskat af udbyttet af en kapitalandel, men derimod en — noget indviklet og efter min mening bizar — måde at regne selve skattetilgodehavendet ud på, og dermed en fordel, som jeg tidligere har gjort opmærksom på, der har til formål at mindske den økonomiske dobbeltbeskatning i videre udstrækning, end hvad der kræves i henhold til forbuddet mod kildeskat.

38. Sammenfattende er jeg af den opfattelse, at Domstolen bør besvare det første spørgsmål med, at den indeholdelse på 5%, som er fastsat i DBO's artikel 10, stk. 3, litra a), nr. ii), udgør kildeskat af det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435, for så vidt angår den del af skatten, som pålignes udbyttet, mens det ikke er tilfældet, for så vidt angår den del af skatten, som pålignes skattegodtgørelsen.

B — *Det andet spørgsmål*

39. De af parterne som har indgivet indlæg i sagen har forskellige opfattelser af svaret på det andet spørgsmål. På den ene side fastholder Océ, at 5%-indeholdelsen, som følger af DBO's artikel 10, stk. 3, litra a), end ikke med henvisning til direktivets artikel 7, andet led, er anvendelig. På den anden side fastholder Det Forenede Kongerige, Den Italienske Republik og Kommissionen, at selv om skatteindeholdelsen udgør en kildeskat, som i princippet er uforenelig med artikel 5, stk. 1, så er den alligevel forenelig med selve formålet med direktivet, og den er berettiget i henhold til artikel 7, andet led, idet den er omfattet af en bestemmelse i en overenskomst, hvis formål er at lempe dobbeltbeskatning.

40. Til støtte for sin påstand har Océ først og fremmest gjort gældende, at den omhandlede beskatning ikke er omfattet af nogen af de undtagelser, som udtrykkeligt foreskrives i andre af direktivets bestemmelser, og den kan heller ikke, så vidt det har interesse, begrundes med henvisning til artikel 7, andet led. Som generaladvokat Alber understregede i sit forslag til afgørelse i Athinaïki Zythopoïia-sagen (punkt 41), er formålet med den omhandlede artikel ikke at gøre undtagelse for alle bestemmelser i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, men blot for de bestemmelser, som konkret har til

formål at forhindre dobbeltbeskatning. I den foreliggende sag har skatteindeholdelsen på 5%, som opfylder betingelserne for kildeskat på henholdsvis udlodningen af udbytte og skattegodtgørelsen, netop til følge, at en dobbeltbeskatning indføres og forøges.

Océ har anført, at dette synspunkt også er foreneligt med kravet om en restriktiv fortolkning af artikel 7, sådan som det også følger af Domstolens praksis⁸.

41. Océ har endvidere gjort gældende, at selvom virkningen af beskatningen ikke mærkes, idet det i henhold til DBO's artikel 22 er muligt at fratrække betalingen af den britiske skat fra den indkomstskat, som skal betales til de nederlandske skattemyndigheder, kan man ikke på baggrund heraf konkludere, at DBO's artikel 10, stk. 3, litra a), i sig selv har til formål at hindre dobbeltbeskatning. Dermed kan bestemmelsen heller ikke begrundes med henvisning til direktivets artikel 7.

43. Det Forenede Kongerige, Kommissionen og den italienske regering har som sagt den modsatte opfattelse, idet de anser kildeskatten i henhold til DBO's artikel 10, stk. 3, litra a), nr. ii), for omfattet af den undtagelse, der følger af direktivets artikel 7, andet led, — hovedsageligt fordi den ikke skal anskues isoleret, men derimod som en grundlæggende del af en ordning, som i sin helhed har samme formål som direktivet.

44. Efter min opfattelse er den anden fortolkning af direktivets artikel 7 at foretrække, af grunde, som jeg her vil gøre rede for.

42. Océ har yderligere gjort gældende, at DBO's artikel 10, stk. 3, i sin helhed ikke indeholder »bestemmelser om betaling af skattegodtgørelse til udbyttemodtagerne« som omhandlet i direktivets artikel 7, andet led. Sagsøgeren i hovedsagen har nemlig gjort gældende, at formålet med sidstnævnte bestemmelse ikke er at opretholde anvendelsen af enhver overenskomstbestemmelse vedrørende betaling af skattegodtgørelse, men derimod blot at bibeholde de bestemmelser, som samtidig har til formål at hindre dobbeltbeskatning.

45. Som Det Forenede Kongerige har påpeget — som på dette punkt støttes af Kommissionen — skal DBO's artikel 10,

⁸ — Dom af 17.10.1996, forenede sager C-283/94, C-291/94 og C-292/94, Denkvit m.fl., Sml. I, s. 5063, præmis 27 og 31.

stk. 3, læses i sin helhed, og uden at særlige bestemmelser i artiklen læses for sig.

beskatning, som omhandlet i DBO's artikel 10, stk. 3, selv når den pålignes udbyttet, skattemæssigt neutral og indebærer dermed ikke en økonomisk dobbeltbeskatning, hvorfor den er forenelig med direktivets formål.

46. Efter min mening skal bestemmelsen i artiklens litra c), som foreskriver en ret til skattegodtgørelse fra de britiske skattemyndigheder og bestemmelsen i litra a), som præciserer skattegodtgørelsens størrelse ved at nedsætte den med 5%, læses samlet. Jeg mener, at det er vigtigt for en rigtig forståelse af rækkevidden af en sådan ordning som den, der følger af overenskomsten, i henhold til hvilken et udenlandsk selskab får ret til en skattegodtgørelsen, som det ellers ikke, i henhold til fælles regler, ville have kunnet opnå. En ordning, som er fuldt forenelig med det formål, direktivet forfølger på fællesskabsplan, og som har til formål at lempe effekten af økonomisk dobbeltbeskatning, som følge af, at der i de to aftalestater findes forskellige skattesystemer.

48. Det kan, hvis der ses bort fra bestemmelsen i DBO's artikel 22, gøres gældende, at lempelsen af dobbeltbeskatningen ville være mere mærkbar, såfremt man ikke foretog en 5%-indeholdelse. Selv om man måtte ønske at fastholde dette synspunkt, må man dog — som Det Forenede Kongerige og den italienske regering har understreget — [erkende], at direktivet hverken kræver en fuldstændig afskaffelse af dobbeltbeskatningen eller foreskriver nogen minimumsgrænse for beskatningen, hvorfor begrænsningen af de positive virkninger af skattegodtgørelsen følgelig ikke anses for at være i strid med direktivet.

47. Derudover skal DBO's artikel 10, stk. 3, heller ikke læses isoleret, men sammen med DBO's artikel 22, stk. 2, litra c). Som det også fremgår af ovenstående (punkt 14 og 36), følger det af sidstnævnte bestemmelse, at de nederlandske skattemyndigheder skal betale det britiske moderselskab en skattegodtgørelse, der modsvare det beløb, som selskabet har betalt i henhold til overenskomstens artikel 10, stk. 3, litra a). Derfor er denne

49. Jeg skal sluttelig tilføje, at den fortolkning, Océ har gjort gældende, ville berøve direktivets artikel 7, andet led, dets effektive virkning. Det ville nemlig være formålsløst at »opretholde« sådanne overenskomstbestemmelser, som har til formål at lempe dobbeltbeskatningen, hvis de er fuldt forenelige med de materielle bestemmelser i direktivet. Artikel 7, andet led, ville dermed blot være en fuldstændig overflødig bestemmelse.

50. Ud fra mine ovenstående betragtninger skal jeg hermed foreslå, at Domstolen besvarer det andet præjudicielle spørgsmål således, at en beskatning, som den 5%-indeholdelse, der er foreskrevet i overenskomstens artikel 10, stk. 3, litra a), nr. ii), er forenelig med direktiv 90/435, jf. direktivets artikel 7, andet led, også selv om indeholdelsen udgør en kildeskat.

53. Océ har til støtte herfor anført, at direktivets artikel 7, andet led, ikke er tilstrækkeligt begrundet, idet ingen betragtning til direktivet henviser til en sådan mulighed for at gøre undtagelse, til forskel fra andre undtagelsesbestemmelser i direktivet.

C — Tredje spørgsmål

51. Med det tredje og åbenlyst subsidiære spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om direktiv 90/435 er ugyldigt på grund af tilsidesættelse af formkrav, og dermed ikke anvendeligt for så vidt angår den del af artikel 7, andet led, der foreskriver, at der kan gøres undtagelser for nationale skatter som i princippet strider mod kildeskatteforbuddet i artikel 5, stk. 1.

54. For så vidt angår den anden begrundelse har Océ gjort gældende, at direktivets artikel 7, andet led, i sin oprindelige version var formuleret således, at det udelukkende indeholdt bestemmelser om konsolidering af selskabsudbytte, og at disse bestemmelser er udeladt i den endelige version. Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg var således kun blevet hørt i forbindelse med den første version, men ikke for så vidt angår den endelige version. Dette indebærer, at der er sket en tilsidesættelse af formkrav, idet de ændringer, som er foretaget mellem de to udgaver, ikke er uden betydning, hvorfor det ville have været nødvendigt med en yderligere høring.

52. Alle de parter, som har indgivet indlæg i sagen har foreslået, at spørgsmålet besvares benægtende, undtagen Océ, som har gjort gældende, at direktivet på disse punkter er ugyldigt som følge af undladelse af at indhente udtalelse fra Det Økonomiske og Sociale Udvalg og Europa-Parlamentet.

55. Jeg skal med det samme fastslå, at jeg ikke anser direktivet for værende ugyldigt på grund af tilsidesættelse af formkrav, hverken for så vidt angår begrundelse eller for så vidt angår pligten til høring af Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg.

56. Angående det første aspekt erindrer jeg om, at Domstolen altid har fastslået, at begrundelsespligtens omfang afhænger af, hvilken retsakt der er tale om, og når der er tale om almen gyldige retsakter, kun behøver at angive de samlede omstændigheder, som har ført til, at retsakten er blevet udstedt, og de generelle formål, som den skal opfylde. Hvis det formål, der forfølges af institutionen, i det væsentlige fremgår af den anfægtede retsakt, ville det være urimeligt at kræve en særlig begrundelse for de enkelte valg af teknisk art, som institutionen har truffet⁹.

57. I den foreliggende sag er jeg enig i det, Det Forenede Kongerige, Kommissionen og Rådet udtrykkeligt har gjort gældende, nemlig at skattemæssig neutralitet for grænseoverskridende udlodning af udbytte, som er formålet med direktivet, også er nævnt i den generelle begrundelse, og at denne er tilstrækkelig til tillige at omfatte forbeholdet vedrørende nationale eller overenskomstfastsatte bestemmelser, der forfølger samme formål, dvs. direktivets artikel 7, andet led.

58. Hvad angår den manglende høring af Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg følger det af Domstolens faste

praksis, at »[...] kravet om, at Europa-Parlamentet som led i lovgivningsprocessen skal høres, når traktaten indeholder bestemmelse herom [indebærer], at der skal ske en fornyet høring i alle tilfælde, hvor den endeligt udstedte retsakt som helhed efter sit indhold adskiller sig væsentligt fra det forslag, som Parlamentet allerede er blevet hørt om [...]«¹⁰.

59. Som Kommissionen, Rådet og Det Forenede Kongeriges regering er jeg af den opfattelse, at indsættelsen af artikel 7, andet led, i direktivets nuværende form ikke har haft indflydelse på dets centrale bestemmelser eller indhold i øvrigt, idet der ikke er tale om andet end en teknisk justering med det formål at bevare visse nationale bestemmelser, der forfølger samme formål som direktivet. På baggrund af mine tidligere svar, mener jeg desuden, at en sådan ændring ikke kræver en yderligere høring af Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg.

60. Sammenfattende mener jeg, at der ved gennemgangen af det tredje spørgsmål ikke er fremkommet nogen form- eller procedurermangler, der vil kunne rejse tvivl om gyldigheden af direktivets artikel 7, andet led.

9 — Dom af 19.11.1998, sag C-150/94, Det Forenede Kongerige mod Rådet, Sml. I, s. 7235, præmis 25 og 26, og af 7.11.2000, sag C-168/98, Luxembourg mod Parlamentet og Rådet, Sml. I, s. 9131, præmis 62.

10 — Jf. bl.a. dom af 10.6.1997, sag C-392/95, Parlamentet mod Rådet, Sml. I, s. 3213, præmis 15, og af 11.11.1997, sag C-408/95, Eurotunnel m.fl., Sml. I, s. 6315, præmis 46.

IV — Forslag til afgørelse

61. På baggrund af ovenstående foreslår jeg derfor Domstolen at besvare Special Commissioners tre præjudicielle spørgsmål på følgende måde:

- »1) Den 5%-indeholdelse, der er foreskrevet i artikel 10, stk. 3, litra a, nr. ii), i overenskomsten mellem Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland og Kongeriget Nederlandene, indgået i Haag den 7. november 1980, til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og kapitalvinding, udgør en kildeskat af udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, i det omfang den pålignes udbyttet, hvorimod den ikke udgør kildeskat, i det omfang den pålignes skattegodtgørelsen.

- 2) Indeholdelsen på 5% skal anses for forenelig med direktiv 90/435, jf. direktivets artikel 7, andet led, også selv om indeholdelsen udgør en kildeskat.

- 3) Ved gennemgangen af det tredje spørgsmål er der ikke fremkommet nogen form- eller proceduremangler, der vil kunne rejse tvivl om gyldigheden af direktivets artikel 7, andet led.«