

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
NIAL FENNELLY

föredraget den 12 september 2000¹

1. Denna begäran om förhandsavgörande från High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (nedan kallad den nationella domstolen), behandlar frågan i vilken utsträckning en medlemsstats behörighet vad gäller direkta bolagsskatter inskränks av de tvingande skyldigheter som följer av de grundläggande principerna i fördraget om fri rörlighet i avsaknad av harmoniserade gemenskapsbestämmelser. Domstolen har särskilt blivit ombedd att pröva om det relativt nya begreppet skattemässig kongruens kan motivera en skillnad i beskattningen av vissa skattskyldiga bolag som grundar sig på deras moderbolags hemvist. Om så inte är fallet, är nästföljande fråga om det enligt gemenskapsrätten krävs att det i den nationella rättsordningen finns ett tillgängligt rättsmedel, en möjlighet att erhålla antingen återbetalning eller skadestånd, trots att skillnaden i behandlingen endast består i att skatt erläggs i förskott.

I — Rättslig och faktisk bakgrund

A — *Relevanta lagbestämmelser i Förenade kungariket*

2. Enligt section 8 och section 11 i Income and Corporation Taxes Act 1988 (1988 års lag om inkomst- och bolagsskatt, nedan kallad ICTA 1988), skall bolag med hemvist i Förenade kungariket samt bolag som saknar hemvist där men som utövar näringsverksamhet i Förenade kungariket genom filialer eller kontor, erlägga bolagsskatt (corporation tax) på sina vinster under en viss räkenskapsperiod.² För räkenskapsperioder som löpte ut före den 1 oktober 1993 skulle bolagsskatten ha betalats antingen nio månader efter räkenskapsperioden eller en månad efter utfärdandet av taxeringsbeskedet avseende den räkenskapsperioden, om detta datum låg efter det första.³ Sedan den 1 oktober 1993 skall bolagsskatt betalas nio månader och en dag efter det att räkenskapsperioden löpt ut.

2 — Enligt section 12 omfattar en räkenskapsperiod i regel 12 månader.

3 — För enkelhetens skull kommer jag härefter att använda uttrycket allmän bolagsskatt (mainstream corporation tax), vilket även använts av den nationella domstolen för att beskriva den normala skyldighet att erlägga bolagsskatt som endast uppkommer efter den årlånga räkenskapsperioden.

1 — Originalspråk: engelska.

3. Detta mål handlar om bolagsskatt som erläggs i förskott (advance corporation tax, nedan kallad ACT).⁴ Det skall noteras att den nationella domstolen entydigt har funnit att ACT, enligt brittisk rätt i section 4 i ICTA 1988, "är en bolagsskatt och att det inte finns någon annan bestämmelse i ICTA 1988 som ifrågasätter denna slutsats".⁵ Enligt section 14 medför vissa "överföringar", främst aktieutdelningar, en skyldighet att betala ACT. Bolag med hemvist i Förenade kungariket som gjorde en sådan överföring var skyldiga att vid denna tidpunkt erlägga ACT på ett belopp som motsvarade summan eller värdet av den gjorda "överföringen". Bolagen var skyldiga att deklarerat kvartalsvis och därvid uppge hur stora "överföringar" som gjorts under perioden. Den ACT som skulle erläggas skulle betalas inom 14 dagar efter detta kvartal.⁶

förrän nio månader efter utgången av varje taxeringsår. ACT skulle emellertid betalas inom 14 dagar efter utgången av det relevanta kvartalet. Enligt den nationella domstolen "inneb[ar] därför ACT" "att tidpunkten för betalning av bolagsskatten tidigare[lades för ett bolag som valt att dela ut vinster genom aktieutdelningar], eftersom skatten annars skulle betalas inom en period som varierade från åtta och en halv månader (i fråga om en överföring som [gjordes] den sista dagen av en räkenskapsperiod) till ett år och fem och en halv månader (då överföringen [gjordes] den första dagen av räkenskapsperioden)". Om ingen allmän bolagsskatt skulle erläggas för den aktuella räkenskapsperioden har den nationella domstolen påpekat vidare i beslutet om hänskjutande att den ACT som erlagts "[kunde] kvittas mot vinster under senare perioder, varvid förskottsbetalning måste göras för en längre, och kanske obestämd, tid framåt".

4. I princip kunde den ACT som erlagts under en ACT-räkenskapsperiod kvittas mot den allmänna bolagsskatten som skulle erläggas av det betalande bolaget för den aktuella räkenskapsperioden eller, alternativt, överföras till detta bolags dotterbolag, vilka i sin tur kunde kvitta denna ACT mot sin egen allmänna bolagsskatt (section 239 och 240). Bolagsskatt skulle inte betalas

5. Kärnan i detta mål är emellertid det undantag från skyldigheten att erlägga ACT som stod till förfogande när ett dotter- och moderbolag valde att omfattas av reglerna om "frivillig koncernbeskattning" (Group Income Election) enligt section 247 i ICTA 1988. Ett sådant val kunde dock endast göras av bolag om det ena ägde minst 51 procent av det andra och om båda bolagen hade hemvist i Förenade kungariket. Detta val medförde att dotterbolaget (det betalande bolaget) inte behövde erlägga ACT på utdelningar till moderbolaget, såvida det inte uttalade att det inte ville att reglerna om frivillig koncernbeskattning skulle tillämpas på en viss utdel-

4 — ACT avskaffades genom section 31 i Finance Act 1998, med verkan från och med den 6 april 1999.

5 — Se dom av Neuberger J. av den 2 oktober 1998, bifogad begäran om förhandsavgörande, s. 38. Jag kommer att kalla den betalning av allmän bolagsskatt som sker efter utgången av det relevanta beskattningsåret för allmän bolagsskatt (mainstream CT) för att för enkelhetens skull skilja den från betalningar av samma skatt som sker i förskott genom ACT.

6 — Se bilaga 13 till ICTA 1988, punkterna 1 och 3.

ning. En ansökan om att få omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning skulle inges till en Inspector of Taxes. Om ansökan avslogs kunde det bolag som gjorde ansökan begära omprövning av beslutet hos Special Commissioners eller General Commissioners, och därefter väcka talan om en rättsfråga (i England & Wales) hos High Court of Justice.

6. Det andrahandsyrkande som har framförts i målet vid den nationella domstolen rör rätten till ett skattetillgodohavande (tax credit) för den ACT som erlagts. Enligt section 231.1 i ICTA 1988 medförde ett dotterbolags betalning av ACT på utdelningar till moderbolaget att moderbolaget hade rätt till ett skattetillgodohavande, under förutsättning att detta bolag hade sitt hemvist i Förenade kungariket. Storleken på skattetillgodohavandet motsvarade den ACT som erlagts av dotterbolaget. Ett sådant skattetillgodohavande kunde moderbolaget kvitta mot den ACT som skulle betalas på överföringar till dess aktieägare, det vill säga detta bolag var endast skyldigt att betala ACT på den del av sistnämnda utdelningar som översteg utdelningarna från dotterbolaget. Om ett bolag, som var helt undantaget från allmän bolagsskatt med hemvist i Förenade kungariket mottog en utdelning, på vilken ACT hade erlagts från ett dotterbolag, var det berättigat till en återbetalning med ett belopp som motsvarade skattetillgodohavandet.

7. Enligt section 208 i ICTA 1988 ”[var ett bolag inte] skyldigt att betala bolagsskatt på utdelningar eller andra överföringar som det motta[git] från ett bolag med hemvist i

Förenade kungariket, och sådana utdelningar och överföringar [skulle] inte heller beaktas vid beräkningen av de inkomster som [låg] till grund för bolagsskatt”. Bolag som saknade hemvist i Förenade kungariket samt bolag som inte utövade näringsverksamhet där genom en filial eller ett kontor, var däremot i princip skyldiga att erlagga inkomstskatt (income tax) i Förenade kungariket på inkomster som hade sitt ursprung där, vilket inbegrep utdelningar från bolag med hemvist i Förenade kungariket, även om de inte var skyldiga att erlagga bolagsskatt. Enligt section 233.1 i ICTA 1988 var emellertid ett moderbolag, som saknade hemvist i Förenade kungariket, till ett dotterbolag med hemvist där inte skyldigt att erlagga brittisk inkomstskatt på en sådan utdelning i den mån det inte var berättigat till ett skattetillgodohavande på denna. Om det däremot var berättigat till ett skattetillgodohavande med stöd av ett gällande dubbelbeskattningsavtal mellan Förenade kungariket och det land där bolaget hade sitt hemvist, var det skyldigt att erlagga inkomstskatt i Förenade kungariket på utdelningar från dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket.

8. I dubbelbeskattningsavtalet av den 26 november 1964 mellan Förenade kungariket och Tyskland, i dess ändrade lydelse av den 23 mars 1970, föreskrivs inte någon rätt till ett skattetillgodohavande för bolag med hemvist i Tyskland och som äger aktier i och mottar utdelningar från bolag med hemvist i Förenade kungariket. Enligt brittisk lagstiftning är ett tyskt moderbolag således inte skyldigt att erlagga skatt på utdelningar från sitt dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket och är därför inte berättigat till ett skattetillgodohavande. Ett flertal dubbel-

beskattningsavtal mellan Förenade kungariket och vissa medlemsstater i EU och icke-medlemsstater tillåter emellertid att moderbolag som har hemvist i ett annat land åtminstone delvis erhåller ett skattetillgodohavande.⁷ Enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Nederländerna och Förenade kungariket, vilket sökandena i målet vid den nationella domstolen har åberopat, uppgick den relevanta skatt som moderbolaget med hemvist i Nederländerna skulle erlägga vid den aktuella tidpunkten till fem procent av vad som kan kallas "bruttobeloppet" av utdelningen, nämligen det sammanlagda beloppet av hälften av skattetillgodohavandet plus utdelningen.⁸

B — Bakgrund och beslutet om hänskjutande

9. De bolag som mål C-397/98 handlar om är Metallgesellschaft Limited, The Metal and Commodity Company Limited, vilka båda är bildade i och har hemvist i Förenade kungariket, samt Metallgesellschaft AG och Metallgesellschaft Handel & Beteiligung AG, vilka båda är bildade i och har hemvist i Förbundsrepubliken

Tyskland (nedan kallade Metallgesellschaft m.fl.). De bolag som mål C-410/98 handlar om är Hoechst AG, ett bolag bildat och med hemvist i Tyskland, samt dess dotterbolag som har sitt hemvist i Förenade kungariket, Hoechst UK Ltd (nedan kallade Hoechst). Metallgesellschaft Limited, The Metal and Commodity Company Limited och Hoechst UK Ltd (nedan kallade dotterbolagen i Förenade kungariket) har samtliga erlagt ACT på utdelningar som betalats till de tyska moderbolagen, under en period som avser tiden mellan åren 1974 och 1995.⁹

10. I målet vid den nationella domstolen väckte de båda koncernerna (nedan kallade sökandena) talan år 1995 vid den nationella domstolen och gjorde gällande att dotterbolagen i Förenade kungariket hade lidit skada i likviditetshänseende jämfört med dotterbolag vars moderbolag har hemvist i Förenade kungariket, eftersom de, till skillnad från de sistnämnda bolagen som hade möjlighet att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning, inte hade möjlighet att göra ett sådant val. De har i huvudsak gjort gällande att denna nackdel utgjorde diskriminering i strid med artiklarna 6 och 52 i EG-fördraget (nu artiklarna 12 EG och 43 EG i ändrad lydelse). Sökandena har, genom en andra delgrund till stöd för sitt yrkande, påstått att den tvistiga inskränkningen av möjligheten att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning utgjorde en överträdelse av artikel 73 b i EG-fördraget

7 — Den nationella domstolen konstaterade, även om den noterade att "förhållandena varierar" i dubbelbeskattningsavtalen, att "det allmänna tillvägagångssättet dock är att medge [skattetillgodohavandet] helt eller delvis och att stipulera en reducerad skyldighet att beskatta det samlade värdet av utdelningen och [skattetillgodohavandet]". Slutresultatet av detta tillvägagångssätt innebär "en partiell återbetalning av ACT".

8 — I det exempel som Hoechst har åberopat i sina skriftliga och muntliga yttranden (vilket inte har bestritts av Förenade kungariket) och som rörde en överföring på 43 000 000 GBP från Hoechst UK Ltd till det tyska moderbolaget den 16 januari 1989, erlades ACT med 14 333 333 GBP. Om Hoechst AG hade varit ett moderbolag med hemvist i Förenade kungariket kunde det således ha fått tillgodoräkna sig ett helt skattetillgodohavande på 14 333 333 GBP, men om det hade varit ett nederländskt bolag skulle det ha haft rätt till hälften av skattetillgodohavandet minus 5 procent av skatten på bruttobeloppet, det vill säga 4 638 333 GBP.

9 — Datumet för sakomständigheterna i målet vid den nationella domstolen har inte angetts i beslutet om hänskjutande. Som svar på en skriftlig fråga från domstolen enades Metallgesellschaft m.fl. och Hoechst samt Förenade kungariket om att de tvistiga betalningarna av ACT skedde mellan den 16 januari 1989 och den 26 april 1994 i mål C-397/98 och mellan den 16 april 1974 och den 13 oktober 1995 i mål C-410/98.

(nu artikel 56 EG). Sökandena har, till stöd för sitt andrahandsyrkande, gjort gällande att moderbolagen var berättigade till ett skattetillgodohavande som, åtminstone delvis, motsvarade den ACT som dotterbolagen i Förenade kungariket hade erlagt. De yrkar skadestånd eller ersättning för förlusten till följd av de belopp som inte har varit tillgängliga under perioderna från det att ACT hade erlagts till den tidpunkt när den allmänna bolagsskatten, mot vilken dessa betalningar kvittades, skulle erläggas.

dubbelbeskattningsavtalen. Svarandena har även bestridit att en eventuell överträdelse av gemenskapsrätten skulle kunna ge upphov till en rätt att väcka skadeståndstalan. De har dessutom gjort gällande att det, enligt engelsk rätt, inte går att kräva ränta i form av skadestånd eller återbetalning när det inte finns något huvudbelopp som har förfallit till betalning, vilket är fallet i detta mål.

11. Svarandena i målet vid den nationella domstolen (Commissioners of Inland Revenue och Attorney General) har hävdats att ACT syftade till att säkerställa att det bolag som gjorde överföringen gjorde en betalning som motsvarade skattetillgodohavandet eller det undantag från inkomstskatt som aktieägaren medgavs. Om dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till moderbolag som saknade hemvist där tilläts överföra vinster utan att erlægga ACT skulle detta underlätta skatteflykt, eftersom varken moder- eller dotterbolaget skulle behöva erlægga ACT, medan ett moderbolag med hemvist i Förenade kungariket däremot skulle behöva erlægga ACT så snart det gjorde en överföring utanför koncernen. En skillnad som grundar sig på hemvisten för dotterbolagets moderbolag är således berättigad. När det gäller andrahandsyrkandet om skattetillgodohavande, speglar det förhållandet att det inte finns någon bestämmelse om skattetillgodohavande i dubbelbeskattningsavtalet mellan Förenade kungariket och Tyskland, medan sådana bestämmelser finns i vissa andra dubbelbeskattningsavtal, skillnaderna mellan det tyska skattesystemet och skattesystemen i de andra berörda länderna och resultatet av de samlade bestämmelser som förhandlats fram av parterna i de olika

12. Den nationella domstolen har understrukit att följande omständigheter är ostridiga:

- Enligt tillämpliga bestämmelser i Förenade kungariket kan möjligheten att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning endast göras om både moderbolaget och dotterbolaget har hemvist i Förenade kungariket.
- Sökandena ansökte aldrig om att få omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning, men kunde ha förväntats göra det om de hade gjort bedömningen att gemenskapsrätten innebar att rätten att få välja att omfattas av dessa regler även skulle gälla när moderbolaget saknade hemvist i Förenade kungariket.
- Om de hade försökt att utöva en sådan rätt skulle deras ansökan ha avslagits av en Inspector of Taxes på grund av

att moderbolagen saknade hemvist i Förenade kungariket. Ett sådant avslag kunde dock ha överklagats.

13. Följande frågor har hänskjutits till domstolen:

— Sökandena skulle, innan ett slutligt beslut hade fattats efter ett sådant överklagande, fortfarande ha varit skyldiga att vid äventyr av ekonomiska påföljder, inklusive eventuella rättsliga påföljder (om de bedömdes ha handlat oaktsamt och utan skälig ursäkt genom att inte ha ingett uppgifter om gjorda utdelningar), erlägga ACT på alla utdelningar som de hade gjort.

— Enligt tillämpliga bestämmelser i Förenade kungariket skulle det inte ha funnits någon möjlighet till återbetalning av sådan ACT även om talan hade vunnit bifall.¹⁰

10 — I sina skriftliga yttranden har Metallgesellschaft m.fl. uppmärksammat att svarandenas argument grundar sig på vad som uppgavs vara en mycket kritiserad bestämmelse som upprätthållits och erkänts (om än motvilligt) av House of Lords i målet *President of India mot La Pintada Compania Navigación SA* [1985] 1 A.C. 104 (nedan kallat målet *President of India*). Själva bestämmelsen hänför sig åtminstone från målet *London, Chatham and Dover Railway Co. mot South Eastern Railway Co.* [1893] A.C. 429, där House of Lords, åtminstone vad gäller engelsk common law, uttalade att "i avsaknad av överenskomna bestämmelser och rättsliga bestämmelser om betalning av ränta kan en domstol inte tillerkänna ränta, eller ränta plus ränta på räntan, som skadestånd för en för sent (till exempel försenad betalning) erlagd skuld". Se Lord Brandons uppfattning i målet *President of India* ([1985] 1 A.C. 104, s. 115). Se Lord Brandon (vars uppfattning delades av de andra laglorderna) godtog senare den uppfattningen att bestämmelsen nu endast kan tillämpas på yrkanden om ränta på skulder som betalats för sent, men före det att talan för att driva in skulden väckts ([1985] 1 A.C. 104, s. 127—129). Metallgesellschaft m.fl. har bestritt uppfattningen att denna bestämmelse omfattar ett sådant yrkande som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen. Eftersom det enbart ankommer på den nationella domstolen att göra en bedömning i denna fråga, utgår jag från att bestämmelsen, även med den nu aktuella inskränkningen, är tillämplig på ett sådant yrkande som är aktuellt i förevarande mål.

1) Är det, under de omständigheter som framgår av beslutet om hänskjutande, förenligt med gemenskapsrätten, särskilt med artiklarna 6, 52, 58 och/eller 73b^[11] i EG-fördraget, att det i en medlemsstats lagstiftning föreskrivs att det är tillåtet med frivillig koncernbeskattning (som gör det möjligt för ett dotterbolag att göra överföringar till sitt moderbolag utan att erlägga bolagsskatt i förskott, advance corporation tax (ACT)), endast då både dotterbolaget och moderbolaget har hemvist i den medlemsstaten?

2) Om den första frågan besvaras nekande, ger då de ovannämnda bestämmelserna i EG-fördraget ett dotterbolag med hemvist i Förenade kungariket till ett moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat en rätt till ersättning eller nämnda moderbolag

11 — Den nationella domstolen har endast nämnt artikel 73b i EG-fördraget (nu artikel 56 EG) beträffande perioder som avser tiden efter den 1 januari 1995. Den har uppmärksammat att den relevanta bestämmelse som behandlade fri rörlighet för kapital dessförinnan var artikel 67 i EG-fördraget (upphävd genom Amsterdamfördraget), såsom den genomförts genom relevanta direktiv. Se rådets direktiv 60/921 Första direktivet för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT L 43, s. 921), i dess ändrade lydelse genom rådets direktiv 63/21/EEG Rådets andra direktiv av den 18 december 1962 om tillägg och ändringar till det första direktivet för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT 9, 1963, s. 62) för perioder som avser tiden före den 1 juli 1990, samt rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44) för perioder som avser tiden mellan den 1 juli 1990 och den 31 december 1994. Såsom påpekats ovan i fotnot 8 är det ostridigt att perioderna i fråga i målet vid den nationella domstolen avser tiden den 16 januari 1989—den 26 april 1994 respektive den 16 april 1974—den 13 oktober 1995.

- rätt att yrka ett räntebelopp som belöper på den ACT som dotterbolaget betalat på grund av att nationella bestämmelser inte medgav att det omfattades av reglerna om frivillig koncernbeskattning, eller kan ett sådant belopp endast, eller över huvud taget, yrkas inom ramen för en skadeståndstalan enligt de principer som domstolen fastslog i dom av den 5 mars 1996 i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, *Brasserie du pêcheur* och *Factortame*¹²... och av den 22 april 1997 i mål C-66/95, *Sutton*¹³..., och är den nationella domstolen i båda fallen skyldig att tillerkänna ersättning även om ränta inte kan utges enligt nationell rätt (vare sig direkt eller genom ersättning eller skadestånd) på belopp som sökanden inte längre har rätt till?
- 3) Är det, under de omständigheter som framgår av beslutet om hänskjutande, förenligt med de ovannämnda bestämmelserna i EG-fördraget att myndigheterna i en medlemsstat inte beviljar ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat skattetillegodohavanden då det beviljar bolag med hemvist i landet och bolag med hemvist i vissa andra medlemsstater sådana skattetillegodohavanden med stöd av dubbelbeskattningsavtal med dessa andra medlemsstater?
- 4) Om den tredje frågan besvaras nekande är, och var, då den första medlemsstaten under hela den relevanta tidsperioden skyldig att göra det möjligt för ett sådant bolag att ansöka om skattetillegodohavande på samma villkor som bolag med hemvist i landet eller bolag med hemvist i medlemsstater för vilka detta föreskrivs i dubbelbeskattningsavtal?
- 5) Har en medlemsstat rätt att som svar på ett sådant krav på ersättning, skattetillegodohavande eller skadestånd göra gällande att sökandena inte har grund för sina anspråk eller att sökandenas anspråk skall nedsättas eftersom de, trots att de enligt gällande nationella bestämmelser var förhindrade att göra så, borde ha ansökt om att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning eller krävt att få skattetillegodohavande samt till Commissioners och, om nödvändigt, till domstol ha överklagat skattemyndighetens beslut att avslå ansökan om att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning eller kravet, med stöd av principerna om gemenskapsrättens företräde och direkta effekt?”

II — Yttranden

12 — Dom av den 5 mars 1996 i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, *Brasserie du pêcheur* och *Factortame* (REG 1996, s. I-1029, nedan kallat målet *Brasserie du pêcheur*).

13 — Dom av den 22 april 1997 i mål C-66/95, *Sutton* (REG 1997, s. I-2163, nedan kallat målet *Sutton*).

14. Skriftliga och muntliga yttranden har lämnats av sökandena, Förenade kungariket Storbritannien och Nordirland,

Konungariket Nederländerna och kommissionen. Dessutom har Republiken Finland lämnat in skriftliga yttranden, medan Republiken Österrike, Republiken Frankrike och Förbundsrepubliken Tyskland har lämnat muntliga yttranden. Yttrandena från sökandena, Förenade kungariket, Finland och kommissionen behandlar olika problem som uppkommit med anledning av de frågor som hänskjutits. Nederländerna har lämnat yttranden beträffande de första och tredje frågorna om frivillig koncernbeskattning och skattetillgodohavande, medan Österrike, Frankrike och Tyskland har begränsat sina muntliga yttranden till den tredje frågan.

III — Översikt

15. Sökandenas huvudgrund är att det inte är förenligt med etableringsfriheten, som säkerställs genom artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) och artikel 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG), att dotterbolagen i Förenade kungariket inte har möjlighet att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning på grund av att deras moderbolag hade hemvist i Tyskland.¹⁴ Det är även klart att sökandena till stöd för förstahandsgrunden huvudsakligen har åberopat artikel 52 i EG-fördraget och inte fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital. Det är därför lämpligt att först pröva huruvida den omständigheten att möjligheten att utnyttja ett sådant undantag som

frivillig koncernbeskattning är begränsad till de bolag som har hemvist i Förenade kungariket, är förenlig med gemenskapsrätten.

IV — Fråga 1 och reglerna om frivillig koncernbeskattning

A — *Sammanfattning av yttranden*

16. Sökandena har gjort gällande att medlemsstaterna måste utöva sin suveränitet vad gäller direkta skatter i överensstämmelse med grundläggande principer i gemenskapsrätten. Det förhållandet att bolag som saknar hemvist i Förenade kungariket inte ges möjlighet att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning avskräcker dessa från att etablera dotterbolag i Förenade kungariket och är inte förenligt med den i EG-fördraget säkerställda etableringsfriheten. Genom att jämställa dotterbolag till utländska bolag med sådana bolag som är etablerade i Förenade kungariket när det gäller deras respektive skyldighet att erlägga bolagsskatt, har Förenade kungariket medgett att det inte föreligger någon sakligt motiverad skillnad mellan dem som skulle kunna rättfärdiga att de behandlades olika beträffande en sådan skatteförmån som frivillig koncernbeskattning.¹⁵ Det har inte någon betydelse att det är möjligt att undgå att erlägga ACT genom att etablera filialer eller kontor i

14 — Sökandenas ombud poängterade vid den muntliga förhandlingen att andrahandsgrunderna var "helt alternativa" till denna förstahandsgrund.

15 — Hänvisning har särskilt gjorts till domstolens dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, nedan kallat målet *Avoir fiscal*), punkt 20.

stället för dotterbolag, eftersom det enligt artiklarna 52 och 58 i fördraget krävs att näringsidkare fritt skall kunna välja lämplig rättslig form för att kunna utöva etableringsfriheten.¹⁶ Denna skillnad i behandling motiveras inte av att det är nödvändigt att förhindra skatteflykt, eftersom möjligheten att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning endast innebär att skattskyldigheten för dotterbolaget skjuts upp till den tidpunkt när allmän bolagskatt skall erläggas och inte att dotterbolagets skattskyldighet undanröjs. Det förhållandet att ett bolag med hemvist utanför Förenade kungariket inte behöver erlägga ACT när det senare gör en utdelning, eftersom det inte är skyldigt att erlägga bolagsskatt i Förenade kungariket, medan ett bolag med hemvist i Förenade kungariket är skyldigt att erlägga sådan skatt, rättfärdigar inte denna skillnad i behandling. För det första är det inte fråga om någon skatteflykt, eftersom det förstnämnda bolaget omfattas av skattelagstiftningen i den stat där det är etablerat.¹⁷ För det andra är en eventuell minskning av skatteintäkter i en medlemsstat varken ett skäl som anges i artikel 56 i EG-fördraget (nu artikel 46 EG i ändrad lydelse) eller ett tvingande skäl av allmänintresse som rättfärdigar särbehandling i strid med artikel 52.¹⁸

17. Den omständigheten att det inte är möjligt att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning är inte heller motive-

rad av behovet att behålla kongruensen i skattesystemet. I målen Bachmann mot Belgien och kommissionen mot Belgien¹⁹ förelåg det ett "direkt samband" mellan avdragsrätten för premier och beskattningen av de belopp som utbetalades av försäkringsgivarna enligt sjuk- och invaliditetsförsäkringsavtal liksom enligt pensions- och livförsäkringsavtal. Enligt belgisk skattelagstiftning kompenseras utbetalda skatteintäkter, som var en följd av avdraget från den skattepliktiga inkomsten, genom beskattningen av sådana belopp som utbetalades enligt sådana försäkringsavtal till samma skattskyldig. Det föreligger inte något sådant samband mellan ett dotterbolags val att låta reglerna om frivillig koncernbeskattning omfatta en utdelning som erlagts till moderbolaget och moderbolagets betalning av ACT på en därefter gjord överföring av ett liknande belopp som inte omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning. Dotterbolaget är fortfarande skyldigt att erlägga bolagskatt i Förenade kungariket. Sökandena har uppmärksammat olika bestämmelser som gäller i Irland för moderbolag som saknar hemvist där.²⁰ De har gjort gällande att Förenade kungarikets allmänna uppfattning, att utländska moderbolag som saknar hemvist där inte tillåts välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning, är oproportionerlig.

18. Förenade kungariket har gjort gällande att skillnaden i behandling vad gäller möjligheten att omfattas av reglerna om

16 — Ibidem, punkt 22.

17 — Se domstolens dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), punkterna 25 och 26.

18 — Sökandena har åberopat målet Avoir fiscal, punkt 25. Se domstolens dom av den 8 maj 1990 i mål C-175/88, Biehl (REG 1990, s. I-1779; svensk specialutgåva, volym 10, s. 399), punkt 16, av den 25 juli 1991 i mål C-288/89, Gouda m.fl. (REG 1991, s. I-4007; svensk specialutgåva, volym 11, s. 331), punkt 11, och av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson (REG 1995, s. I-3955), punkt 15, samt domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 28.

19 — Domstolens dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31) och av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305).

20 — I Irland tillämpades, enligt section 46 i Finance Act 1983, reglerna om frivillig koncernbeskattning så snart det inländska dotterbolaget ägdes till minst 75 procent av det utländska moderbolaget, under förutsättning att det förelåg ett gällande dubbelbeskattningsavtal mellan Irland och den stat där moderbolaget hade sitt hemvist.

frivillig koncernbeskattning är motiverad av behovet av att upprätthålla kongruensen i dess skattesystem. Den princip som gäller är att bolagen skall erlägga bolagsskatt på vinster, medan deras aktieägare är skyldiga att erlägga inkomstskatt när vinsterna överförs till dem genom utdelning. Eftersom en direkt tillämpning av denna princip medför en dubbelbeskattning av samma vinster, det vill säga en gång hos bolaget och ännu en gång hos aktieägarna, infördes år 1973 ett system som medgav en möjlighet att göra partiell avräkning och som återfinns i ICTA 1988. Detta system mildrar sådan dubbelbeskattning genom att aktieägande bolag med hemvist i Förenade kungariket undantas från skyldigheten att erlägga bolagsskatt på utdelningar som de mottar. För att säkerställa att undantaget från skatteplikt på utdelningar som utbetalas till aktieägande bolag kompenseras av en skatt, eftersom ett bolag kan ha vinster att överföra och göra överföringar utan att det uppkommer en skattepliktig vinst, är det bolag som betalar ut utdelningen skyldigt att erlägga ACT. Detta förfarande säkerställer den skattskyldighet som åligger det betalande bolaget innan aktieägaren kan få någon lättnad eller beviljas något undantag.²¹ Enligt Förenade kungariket föreligger det således "ett klart och direkt samband mellan det undantag från skatt som medgetts för den utdelning som aktieägaren erhållit och motsvarande skyldighet att erlägga ACT", medan "tanken med att tillåta tillämpning av reglerna om frivillig koncernbeskattning på utdelningar som erlagts mellan ett dotter- och moderbolag är att sådana överföringar i realiteten utgör interna transaktioner som sker inom en

enda *ekonomisk* enhet (även om det sker mellan två *bolagsenheter*)".²² Undantaget från skattskyldighet i Förenade kungariket på utdelningar från ett bolag med hemvist där till ett bolag med hemvist utanför Förenade kungariket kompenseras däremot av en skyldighet att erlägga ACT.

19. Förenade kungariket har, med stöd av Finland och Nederländerna, gjort gällande att skillnaden i behandling av koncerner med moderbolag som har hemvist i Förenade kungariket och koncerner med moderbolag som saknar hemvist där när det gäller möjligheten att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning, är motiverad av sakliga skäl, eftersom situationerna för respektive koncern inte är jämförbara. När moderbolaget har hemvist i Förenade kungariket kompenseras själva undantaget från att erlägga ACT när en överföring sker från dotterbolaget (som kompenserar undantaget från skatt på utdelningen till moderbolaget) av en skyldighet att erlägga ACT när en överföring sker från moderbolaget, medan undantaget från att erlägga ACT vid en överföring från ett dotterbolag till moderbolag som saknar hemvist i Förenade kungariket inte kompenseras av motsvarande betalning. Förenade kungariket har bestritt, även om det godtar att en annan ordning skulle kunna tillämpas, att inskränkningen av möjligheten att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning är oproportionerlig. I målet Bachmann var det, enligt de belgiska skattereglerna, möjligt att låta medborgare från andra medlemsstater göra avdrag för livförsäkringspremier som betalats i andra medlemsstater, även om någon skatt inte

21 — Så snart ACT har erlagts för att kompensera det undantag från skatt som har medgetts på utdelningar till aktieägande bolag, har Förenade kungariket påpekat att de andra skyldigheterna att erlägga ACT, när det aktieägande bolaget överför de utdelningar som det mottagit till sina egna aktieägare, skulle medföra ytterligare en typ av dubbelbeskattning. Detta är anledningen till att ett aktieägande bolag med hemvist i Förenade kungariket som mottar en utdelning från ett annat bolag med hemvist där är berättigat till ett skattetillgodohavande.

22 — Punkt 41 i dess skriftliga yttranden (kursiveringen finns i originaltexten).

skulle ha erlagts i Belgien på de belopp som senare skulle betalas ut av försäkringsgivarna.²³ Domstolen godtog dock att Belgien hade rätt att själv *utforma* sitt skattesystem. Det val av lagstiftning som Förenade kungariket har gjort omfattas av de legitima valmöjligheter som gemenskapsrätten tillerkänner medlemsstaterna.

där på utdelningar som mottagits från dotterbolag i Förenade kungariket, motiverar inte en sådan diskriminering.²⁴

B — Bedömning

20. Kommissionen har gjort gällande att denna skillnad i behandling inte är motiverad. Enbart viljan att säkerställa att vinsterna från dotterbolag i Förenade kungariket till ett moderbolag som saknar hemvist där bör beskattas i Förenade kungariket med ett minimibelopp, motiverar inte det förhållandet att dessa dotterbolag är skyldiga att erlägga ACT före den normala tidpunkten för betalning av allmän bolagsskatt. ACT är bolagsskatt som erläggs i förskott, men moderbolag som saknar hemvist i Förenade kungariket är inte skyldiga att erlägga bolagsskatt där. Ett system med frivillig koncernbeskattning innebär inte att ett dotterbolag undgår skyldigheten att erlägga allmän bolagsskatt i Förenade kungariket och det skulle därför inte bidra till skatteflykt att tillåta dotterbolag till moderbolag som saknar hemvist där att tillämpa ett sådant system. Det föreligger inte några uteblivna skatteintäkter för skattemyndigheterna i Förenade kungariket beträffande dotterbolagens vinster, eftersom uppskovet med att erlägga ACT som följer av en tillämpning av reglerna om frivillig koncernbeskattning endast innebär att dotterbolaget befrias från skyldigheten att erlägga bolagsskatt i förskott. Enbart den ekonomiska fördelen för Förenade kungariket att sådan bolagsskatt erhålls i förskott, för att kompensera det förhållandet att någon ACT senare inte erläggs av moderbolag som saknar hemvist

21. Domstolen har upprepade gånger understrukit att "även om det är medlemsstaterna som är behöriga i frågor avseende direkta skatter skall dessa dock respektera gemenskapsrätten vid utövandet av sina befogenheter".²⁵ De frågor som har väckts i detta mål rör i huvudsak huruvida Förenade kungariket har beaktat de inskränningar som följer av gemenskapsrätten beträffande dess behörighet i frågor avseende direkta skatter när det begränsade möjligheten att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning vad gäller ACT till bolag med hemvist i Förenade kungariket.

i) Skatteintäkter

22. Jag instämmer i sökandenas argument att om möjligheten att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning utsträcktes till att omfatta dotterbolag i Förenade kungariket, vilkas moderbolag saknar hemvist där, skulle det inte upp-

23 — Förenade kungariket har särskilt åberopat punkt 23.

24 — Se domstolens dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), punkt 48, och däri angiven rättspraxis.

25 — Se domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 32, och däri angiven rättspraxis.

muntra till skatteflykt eller skatteundandragande. Det är tydligt att ACT inte är något annat än en inbetalning i förskott av allmän bolagsskatt. Om dotterbolag till moderbolag som saknar hemvist i Förenade kungariket skulle välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning innebär det endast att dessa dotterbolag får del av samma fördel i likviditetshänsesende som de dotterbolag till moderbolag som har hemvist där åtnjuter. Det uppkommer så småningom en skyldighet att erlægga allmän bolagsskatt på samma sätt på respektive vinst för båda typerna av dotterbolag. Att låta dotterbolag till bolag som saknar hemvist i Förenade kungariket få välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning medför enligt min mening inte att deras moderbolag lättare undgår att erlægga ACT. Eftersom ett moderbolag som saknar hemvist i Förenade kungariket inte är skyldigt att erlægga bolagsskatt där, bör det inte heller vara skyldigt att erlægga ACT. Situationen för moderbolag med hemvist i Förenade kungariket och situationen för moderbolag som saknar hemvist där är inte jämförbara objektivt sett. De förstnämnda moderbolagen är skyldiga att erlægga ACT *om, och bara om*, de gör en viss överföring av just det skälet att de är skyldiga att erlægga allmän bolagsskatt i Förenade kungariket på egna vinster, medan de sistnämnda moderbolagen däremot inte är skyldiga att erlægga bolagsskatt i Förenade kungariket, utan omfattas av skattelagstiftningen i det land där de har sitt hemvist. Domstolen godtog betydelsen av detta förhållande i målet ICI och den underkände dessutom otvetydigt det argument som Förenade kungariket framförde i det målet, nämligen att en minskning av skatteintäkter kan rättfärdiga en diskriminerande behandling av dotterbolag som saknar hemvist där.²⁶

23. Om ett dotterbolag till ett moderbolag som saknar hemvist i Förenade kungariket skulle ges möjlighet att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning skulle det inte innebära att det medges ett "undantag" från att erlægga ACT. Det är fel att tala i termer av "undantag".²⁷ I verkligheten åvilar skyldigheten att erlægga bolagsskatt i Förenade kungariket dotterbolaget till det moderbolag som saknar hemvist där, men det sistnämnda bolaget är inte skyldigt att erlægga bolagsskatt i Förenade kungariket på egna vinster. Den omständigheten att de moderbolag som har hemvist i Förenade kungariket i *vissa fall* måste erlægga ACT på överskottet från egna utdelningar i förhållande till mottagna utdelningar från dotterbolagen, motiverar inte att dotterbolag i Förenade kungariket till bolag som saknar hemvist där *alltid* skall erlægga ACT när de har valt att göra utdelningar till sina moderbolag. Som framgår av föregående punkt följer detta förhållande av deras objektivt sett skilda situationer, det vill säga deras skatterättsliga hemvist i Förenade kungariket.

24. Förenade kungariket anser att en tillämpning av reglerna om frivillig koncernbeskattning på utdelningar som skett inom koncernen medför att sådana utdelningar förvandlas till rent "interna överföringar" som innebär att dotterbolagets skyldighet att erlægga ACT överförs till moderbolaget varje gång som en utdelning görs utanför koncernen. Eftersom ett moderbolag som saknar hemvist i Förenade kungariket inte är skyldigt att erlægga ACT, även om dotterbolagets skyldighet att erlægga ACT skulle ha överförts till moderbolaget vid en tillämpning av reglerna om frivillig koncernbeskattning, är det enligt Förenade

26 — Op. cit., punkterna 26 och 28.

27 — Se ovan punkt 18.

kungariket möjligt att skilja situationen för detta bolag från situationen för de dotter- och moderbolag som har hemvist där. Nederländerna har gett uttryck för denna uppfattning på ett annat sätt genom att åberopa territorialitetsprincipen som, enligt dess uppfattning, åsidosätts om en medlemsstat måste behandla ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat och inte utövar näringsverksamhet i den förra medlemsstaten, som en del av en skatterättslig koncern i den medlemsstaten. Enligt Nederländernas uppfattning kan vinster och förluster endast överföras mellan medlemmar i en koncern som har hemvist i samma medlemsstat.

25. Dessa överväganden leder i själva verket till påståendet att det är motiverat att särbehandla dotterbolag till bolag som saknar hemvist i Förenade kungariket av det skälet att de inte är skyldiga att erlägga bolagsskatt där på sina vinster. Denna skillnad i respektive moderbolags skatterättsliga situation innebär inte, enligt min mening, att det är motiverat att utesluta de dotterbolag som i vederbörlig ordning är etablerade i Förenade kungariket och som skall erlägga bolagsskatt där från den skatteförmån som står till förfogande för jämförbara dotterbolag till moderbolag som har hemvist i Förenade kungariket.

ii) Kongruensen i skattesystemet

26. Förenade kungariket har huvudsakligen åberopat domarna i målen *Bachmann* och *kommissionen mot Belgien* för att motivera att det inte låter dotterbolag till

moderbolag som saknar hemvist i Förenade kungariket få en möjlighet att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning samt behovet av att behålla kongruensen i skattesystemet. I det målet gjorde en belgisk skattebestämmelse skillnad mellan de premier som betalades till försäkringsbolag som hade hemvist i Belgien och de premier som betalades till försäkringsbolag som saknade hemvist där. Endast de premier som betalades till försäkringsbolag som hade hemvist där var avdragsgilla i Förenade kungariket. De uteblivna skatteintäkter som uppkom för Belgien till följd härav kompenserades genom att aktuella kapital och återköpsvärden blev skattepliktiga, men skatten behövde inte erläggas om inte avdrag hade gjorts för dessa premier. Belgien motiverade skillnaden i behandlingen av sådana försäkringspremier med att hänvisa till behovet av att upprätthålla kongruensen i skattesystemet. Det kunde i synnerhet inte vara säkert på att skatten på kapitalet kunde uppbäras från försäkringsbolag som saknade hemvist i landet.

27. Domstolen godtog detta argument. Den uttalade att "[s]ambandet i ett sådant skattesystem... [således] förutsätter... att medlemsstaten, om den är skyldig att medge avdragsrätt för livförsäkringspremier som betalas i en annan medlemsstat, kan uppbära skatten på de belopp som utbetalas av försäkringsgivarna".²⁸ Domstolen var inte övertygad om att en försäkringsgivares åtagande att betala den aktu-

28 — Domen i det ovannämnda målet *Bachmann*, punkt 23, och domen i det ovannämnda målet *kommissionen mot Belgien*, punkt 16.

ella skatten utgjorde "en tillräcklig garanti",²⁹ eftersom detta åtagande troligen behövde säkerställas genom en garanti som medförde "ytterligare kostnader... för försäkringsgivaren",³⁰ vilka skulle övervältras på försäkringspremierna och troligen beröva de migrerade arbetstagarna all motivation att behålla sina försäkringsavtal vid en flytt till Belgien. Även om domstolen godtog att bilaterala avtal om reglering av den skatterättsliga behörigheten mellan medlemsstater eller harmoniserade gemenskapsbestämmelser om direkta skatter kunde lösa Belgiens problem, drog den slutsatsen att, på gemenskapsrättens dåvarande stadium, "sambandet i ett sådant skattesystem inte kunde säkerställas genom bestämmelser som är mindre restriktiva än de som är i fråga i tvisten vid den nationella domstolen".³¹

28. Domstolen definierade inte begreppet kongruens i skattesystemet i domen i målet Bachmann det enda mål där en medlemsstat med framgång har åberopat detta begrepp för att försvara en nationell bestämmelse som annars hade varit oförenlig med en av de grundläggande bestämmelserna i fördraget. Vid en första påsyn framstod målet Wielockx³² som relativt

jämförbart med målet Bachmann. I Nederländerna fick de skattskyldiga med hemvist i landet, men inte de som saknade sådan hemvist, göra avdrag för avsättningar till en pensionsreserv. De utbetalningar som gjordes vid pensionsreservens upplösning, eller successivt betalats ut från den, behandlades som inkomst och var skattepliktiga. Nederländerna åberopade bland annat dubbelbeskattningsavtalet mellan Nederländerna och Belgien, där sådan inkomst endast var skattepliktig i hemviststaten, till stöd för uppfattningen att kongruensen i skattesystemet skulle äventyras om sådana belgiska invånare som Wielockx kunde göra avdrag för de avsättningar som gjorts till reserven från nederländsk skatt. Domstolen konstaterade att den skattemässiga kontinuitet som diskuterades i målet Bachmann innebär att det skulle råda "överensstämmelse... mellan belopp för vilka avdrag har erhållits och belopp som återförs till beskattning".³³ Den observerade att dubbelbeskattningsavtalet medförde att hemviststaten skulle beskatta all pension som uppburits av dess invånare, oavsett i vilken stat pensionspremierna hade erlagts, och i gengäld avstå från att beskatta pensioner som uppburits i utlandet, även om de premier som erlagts inom dess territorium varit avdragsgilla. Domstolen uttalade att "[k]ontinuiteten [därför inte] upprätth[ö]lls... på det enskilda planet genom en strikt överensstämmelse mellan avdrag för premier och beskattning av pensioner, utan uppst[od] på ett annat plan genom reciprocitet mellan de avtalslutande staterna beträffande de beskattningsregler som tillämpas".³⁴ När skatterättslig kontinuitet upprätthålls på grundval av ett dubbelbeskattningsavtal med en annan medlemsstat "kan denna princip inte åberopas till stöd

29 — Ibidem, punkterna 24 respektive 17.

30 — Punkterna 25 respektive 18.

31 — Domen i målet Bachmann, punkt 27, domen i målet kommissionen mot Belgien, i tillämpliga delar, punkt 20. För att underlätta läsningen kommer samtliga hänvisningar rörande dessa mål härnäst endast att ske till målet Bachmann.

32 — Domstolens dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493, nedan kallat målet Wielockx).

33 — Domen i målet Wielockx, punkt 23.

34 — Punkt 24.

för nekande av avdrag av förevarande slag".³⁵

29. En lika restriktiv inställning tillämpades ett år senare i en annan skatterättslig situation i målet Asscher.³⁶ De nederländska skattemyndigheterna försökte rättfärdiga det förhållandet att det skulle tillämpas en högre inkomstskattesats (första skiktet) på skattskyldiga som inte var bosatta i Nederländerna än för dem som var bosatta där. Att en mindre fördelaktig skattesats tillämpades på skattskyldiga som inte var bosatta i Nederländerna kunde inte rättfärdigas genom att framhålla det förhållandet att sociala avgifter inte längre var avdragsgilla i Nederländerna, vilket inte alltid var fallet i andra medlemsstater. Domstolen konstaterade att det inte förelåg något "direkt samband mellan å ena sidan att det tillämpas en högre skattesats avseende inkomst förvärvat av vissa i staten inte bosatta personer, vilka förvärvat mindre än 90 procent av sin totala inkomst i Nederländerna, och å andra sidan att sociala avgifter inte uppbärs avseende den inkomst som dessa personer som inte är bosatta i staten förvärvat i Nederländerna".³⁷ I målet ICI godtog domstolen inte Förenade kungarikets argument att kongruensen i skattesystemet förutsatte att den skattelättnad som gällde för konsortium, varigenom medlemmarna i ett konsortium kunde överföra förluster som uppkommit i dotterbolag till sina holdingbolag för att dras av från de egna vinsterna, skulle begränsas till sådana fall där majoriteten av de aktuella dotterbolagen hade hemvist i

Förenade kungariket.³⁸ Det framgår klart av dessa mål att enbart ett hot mot skatteintäkterna i en medlemsstat inte kan beaktas till stöd för att upprätthålla kongruensen i skattesystemet i den mening som domstolen har godtagit.

30. Nationella bestämmelser som syftar till att undvika dubbelbeskattnings på samma eller liknande ekonomiska verksamhet har medfört att medlemsstater tillåtit vissa skattefördelar som i allmänhet är begränsade till enskilda personer och företag med hemvist i den medlemsstaten. En sådan policy, som är klart legitim och önskvärd i sig själv, ligger till grund för tre av de senaste målen som behandlar kongruens i skattesystem. Problemet med en sådan ordning är att medlemsstaten vägrar att beakta utländska skatter som de subjekt som saknar hemvist i denna medlemsstat erlägger, genom att undanhålla dem de aktuella fördelarna.

31. Målet Eurowings Luftverkehrs³⁹ rörde vissa tyska skatteregler som behandlade näringsidkare som hyrde tillgångar från uthyrningsföretag som saknade hemvist i Tyskland mindre förmånligt än sådana näringsidkare som hyrde tillgångar från uthyrningsföretag som hade hemvist där. Bolagsskatten beräknades genom att hälften av hyresvärdet på tillgångarna lades till vid beräkningen av inkomster från hyror endast om uthyrningsföretaget inte erlade tysk skatt. Argumentet om kongruens gick ut på att de aktuella reglerna enbart syftade till att förhindra dubbel betalning av tysk skatt, det vill säga inte en dubbel betalning av tysk skatt och skatt i en annan medlemsstat. Domstolen konstaterade att det endast förelåg ett "indirekt samband" mellan den

35 — Punkt 25.

36 — Dom av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089, nedan kallat målet Asscher).

37 — Punkt 59. Domstolen observerade att det förhållandet att Nederländernas sociala trygghetssystem inte tillämpades på sådana skattskyldiga som, i likhet med Asscher, inte var bosatta där troligen rättfärdigades enligt rådets förordning (EEG) nr 1408/71 av den 14 juni 1971 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen (EGT L 149, s. 32; svensk specialutgåva, område 5, volym 1, s. 57).

38 — Op. cit., ovan fotnot 17, punkt 29.

39 — Dom av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97 Eurowings Luftverkehrs (REG 1999, s. I-7447, nedan kallat målet Eurowings).

skatteförmån som beviljades tyska företag som hyrde varor av uthyrningsföretag etablerade i Tyskland och den oförmånliga skattemässiga behandlingen av dessa uthyrningsföretag genom att de var skattskyldiga för sina hyresintäkter.⁴⁰ I målet Verkooijen var det fråga om ett partiellt undantag från den personliga inkomstskatt som påfördes aktieutdelningar, under förutsättning att de bolag som gjorde utdelningarna var etablerade i Nederländerna.⁴¹ Nederländerna och de andra medlemsstater som hade intervenerat i målet försvarade begränsningen av denna förmån till de fall när utdelningarna hade betalats ut från bolag med hemvist i den medlemsstaten. Den dubbelbeskattning som reglerna avsåg att förhindra var att bolags- och inkomstskatt togs ut på samma vinst eller intäkt och denna situation skulle inte uppstå om den förstnämnda skatten erlades i en annan medlemsstat. Domstolen konstaterade att det inte förelåg något "direkt samband", utan snarare "två olika skatter som tas ut av olika skattskyldiga".⁴² Även målet Baars behandlade nederländsk skattelagstiftning, men i det fallet förmögenhets-skatt.⁴³ En skattskyldig var berättigad att göra vissa undantag från skatt för "betydande innehav" i bolag som var etablerade i Nederländerna. Den omständigheten att innehav i bolag som var etablerade i andra medlemsstater inte kunde undantas väckte mycket likartade frågor som rörde den påstådda målsättningen att undvika dubbelbeskattning, det vill säga att påföra skatt på bolaget och individuell förmögenhets-skatt på aktieägaren i bolaget, som i målet Verkooijen. Domstolen, som avfärdade svarandena, konstaterade att det "saknar... betydelse att bolag etablerade i Nederländerna belastas med bolagsskatt i denna

medlemsstat och att bolag etablerade i en annan medlemsstat inte belastas med sådan skatt".⁴⁴

32. De mål som behandlar kongruens i skattesystemet har avsett samtliga friheter som säkerställs genom fördraget. Målen Bachmann och Asscher rörde den fria rörligheten för personer, målen ICI och Baars rörde etableringsfriheten, målet Eurowings rörde en mottagare av tjänster och målet Verkooijen rörde den fria rörligheten för kapital. I samtliga mål, med undantag av målet Bachmann, gjorde domstolen bedömningen att de aktuella nationella bestämmelserna inte kunde rättfärdigas av ett sådant begrepp som kongruens i skattesystemet. De sistnämnda tre målen rörde målsättningen att undvika dubbelbeskattning, vars innebörd inskränktes till att enbart avse två nationella skatter. Domstolen konstaterade i varje mål att något "direkt samband" inte förelåg mellan den aktuella skatteskillnaden och det påstådda syftet med systemet, och att det inte fanns någon koppling eller en otillräcklig sådan mellan de olika skattskyldiga och de aktuella skatterna. Det står klart att enbart minskningen av skatteintäkter i värdmedlemsstaten inte kan rättfärdiga det förhållandet att en viss förmån inte utsträcks till att omfatta de bolag som saknar hemvist i den medlemsstaten. Den medlemsstaten måste beakta skyldigheten för de bolag som saknar hemvist där att erlagga jämförbara skatter i de medlemsstater där de har sitt hemvist. Det verkar således som om det verkliga tillämpningsområdet för begreppet kongruens i skattesystemet, när det gäller att motivera att bolag som saknar hemvist i den berörda medlemsstaten behandlas annorlunda, endast omfattar situationer där det föreligger en verklig och betydande

40 — Punkt 42.

41 — Op. cit., ovan fotnot 22.

42 — Punkt 58.

43 — Domstolens dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787).

44 — Ibidem, punkt 40.

risk att likabehandling vad gäller en viss förmån eventuellt skulle underlätta skatteundandragande i både värdmedlemsstaten och hemvistmedlemsstaten för skattskyldiga som gör anspråk på förmånen men som saknar hemvist i den förstnämnda medlemsstaten. Detta förhållande kan mycket väl ha varit det verkliga hänsyn som låg bakom den numera unika domen i målet Bachmann.⁴⁵

33. Det som i vilket fall som helst är klart är att för att svarandena skall kunna vinna framgång med sin talan måste det finnas ett direkt och, vad gäller tillämpningen av den särskilda aktuella skatten, ett grundläggande organiskt samband mellan skattens tillämpning och undantaget eller lättningen från den som står till förfogande för en skattskyldig med hemvist i den aktuella medlemsstaten, men inte för en skattskyldig som saknar hemvist där. Enligt min mening saknas ett sådant nära samband i detta mål.

45 — Ett stor del av den kritik som framförts mot domen i målet Bachmann inom doktrinen har fokuserat på det faktum att domstolen bortsåg från Belgiens dubbelbeskattningsavtal med Tyskland, vilket mycket väl kan ha låtit Belgien beskatta överföringar av kapital till sådana migrerande arbetstagare som Bachmann, åtminstone om arbetstagarna fortsatte att vara bosatta i Belgien, och det faktum att det förmodligen fanns mindre ingripande sätt att säkerställa beskattningen på sådana betalningar, som till exempel att införa villkor som försäkringsgivarna skulle uppfylla om de ville att försäkringspremierna skulle vara avdragsgilla. Se bland annat Knobbe-Keuk, *Restrictions on the Fundamental Freedoms Enshrined in the EC Treaty by Discriminatory Tax Provisions* (1994), *EC Tax Review* 74, Hatzopoulos, *Fiscalité directe des États membres et "libertés personnelles" reconnues par le traité CE* (1995), *Rev. Marché unique eur.* 121, s. 143—152, Quaghebeur, *A Bridge over Muddled Waters — Coherence in the Case Law of the Court of Justice of the European Communities relating to Discrimination against Non-resident Taxpayers* (1995/1996), *The EC Tax Journal* 109, Farmer, *EC Law and Direct Taxation — Some Thoughts on Recent Issues* (1995/1996), *The EC Tax Journal* 91, Wattel, *The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law* (1996), 22 *CML Rev.* 223, Vanistendael, *The Consequences of Schumacher and Wierlockx: Two Steps Forward in the Tax Procession of Echtermach* (1996), 33 *CML Rev.* 255, Lang, *The Binding Effect of the EC Fundamental Freedoms on Tax Treaties*, och Schuch, *Will EC Law Transform Tax Treaties into Most-Favoured Nation Clauses?*, båda i Gassner, Lang och Lechner, förlag, *Tax Treaties and EC Law* (London, Haag) (1997).

34. Det argument som Förenade kungariket har framfört grundar sig på antagandet att en del av den mottagande aktieägarens inkomstskatt ingår i den bolagsskatt som det bolag som gör utdelningen skall erlägga. Förenade kungariket har gjort gällande att den aktuella delen motsvaras av den del av bolagsskatten som det bolag som gjorde utdelningen var skyldigt att betala i förskott i form av ACT. Skattemyndigheterna i Förenade kungariket har vidhållit att de kräver att intäkter som flyter in från erlagd ACT på utdelningar skall kunna användas i förskott för att kompensera därefter gjorda återbetalningar av inkomstskatt — vilka behandlas som om de ingår i betalningarna av ACT — som dessa skall göra till förmån för vissa enskilda aktieägare, vilka, trots att de mottar sådana utdelningar, av det ena eller andra skälet inte är skyldiga att erlägga inkomstskatt i Förenade kungariket.⁴⁶

35. Jag godtar inte att detta argument rättfärdigar en oförmånlig behandling av skattskyldiga som saknar hemvist i en viss medlemsstat. Detta argument är grundat på det missförståndet att ACT på något sätt är en från allmän bolagsskatt åtskild skatt. Eftersom skyldigheten att erlägga bolagsskatt i Förenade kungariket för dotterbolag till både moderbolag som har hemvist där och till sådana som saknar sådan hemvist inte är i fråga, är det förhållandet att det ena bolaget, men inte det andra, beviljas en viktig skatteförmån, inte motiverat av en skillnad i skyldighet att erlägga bolagsskatt som föreligger för de moderbolag till vilka utdelningarna har betalats ut. Med andra ord kan inte de objektivt sett skilda situ-

46 — Eftersom aktieägande bolag inte är skyldiga att erlägga bolagsskatt på utdelningar, kan någon skatt som annars skulle erläggas av de tyska moderbolagen i detta mål inte anses ingå i den ACT som dotterbolagen i Förenade kungariket har erlagt.

ationerna vad gäller bolagsskatt för moderbolag som har hemvist i Förenade kungariket och de som saknar hemvist där motivera att enbart dotterbolagen till de sistnämnda moderbolagen påförs en högre bolagsskatt.

36. När det gäller de enskilda aktieägarna i de moderbolag som har hemvist i andra medlemsstater och som således är skyldiga att följa skattelagstiftningen i dessa medlemsstater framkommer det inte heller av handlingarna i akten något som antyder att myndigheterna i Förenade kungariket någonsin skulle ha varit skyldiga att återbetala inkomstskatt. Det föreligger, när det gäller moderbolag som saknar hemvist i Förenade kungariket som gör utdelningar till enskilda aktieägare från vinster som överförs till dem av deras dotterbolag som har hemvist i Förenade kungariket, i bästa fall ett avlägset samband mellan att tillämpa reglerna om frivillig koncernbeskattning på dotterbolagens skyldighet att erlagga ACT och eventuella anspråk från moderbolagens egna aktieägare på att få återbetalt den del av inkomstskatten (i Förenade kungariket) som avser de utdelningar som gjorts av dessa dotterbolag. Detta är *a fortiori* fallet, eftersom utdelningar som betalats ut av moderbolag som saknar hemvist i Förenade kungariket inte medför ett skattetillgodohavande där enbart på grund av att dessa i sin tur är finansierade genom utdelningar från dotterbolag som har hemvist i Förenade kungariket. Det föreligger därför inte någon verklig och betydande risk för kongruensen i skattesystemet i Förenade kungariket som rättfärdigar särbehandlingen i fråga.

37. Om domstolen inte skulle dela denna rekommendation, framstår den direkta vägran, som framgår av reglerna i Förenade kungariket, att låta undantaget från att erlagga ACT omfatta dotterbolag med moderbolag som saknar hemvist där, i vilket fall som helst som oproportionerlig. Jag godtar inte Förenade kungarikets argument att så snart det är berättigade hänsyn rörande kongruensen i skattesystemet som ligger till grund för att bolag som saknar hemvist där skatterettsligt särbehandlas är den berörda medlemsstaten inte skyldig att beakta den omständigheten att det kan finnas mindre ingripande sätt att uppnå den önskvärda kongruensen. Jag delar därför inte den uppfattningen att Förenade kungariket, som svar på ett specifikt påstående om diskriminering i strid med artikel 52 i fördraget som framförts mot dess lagstiftning, inte var skyldigt att pröva lämpligheten av de mindre ingripande bestämmelserna för moderbolag som saknade hemvist i en medlemsstat som tillämpades av en annan medlemsstat (nämligen Irland), vilket hade ett snarlikt ACT-system.

38. Det syfte som ligger bakom ACT kunde i vilket fall som helst, vilket kommissionen har gjort gällande, lika enkelt ha uppnåtts genom att det infördes ett allmänt villkor för vissa eller samtliga bolag, som innebar att dessa bolag var skyldiga att erlagga en viss andel av bolagsskatten i förskott. Detta system är nämligen, vilket sökandena har påpekat, det som faktiskt nyligen infördes i Förenade kungariket, åtminstone beträffande större bolag, genom section 30 och section 31 i Finance Act 1998. Att dotterbolag till moderbolag som har hemvist i andra medlemsstater inte tilläts välja att omfattas av reglerna om frivillig koncern-

beskattning beträffande ACT, överskred således klart gränserna för vad som skulle kunna rättfärdigas med motiveringen att kongruensen i det skattesystem som infördes genom ICTA 1988 måste upprätthållas.

39. Mot bakgrund av alla ovannämnda skäl anser jag att en sådan begränsning av möjligheten att utnyttja en skatteförmån som undantaget från skyldigheten att erlagga bolagsskatt i förskott, vilket följer av en tillämpning av reglerna om frivillig koncernbeskattning av den typen som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör, är oförenlig med artikel 52 i EG-fördraget.

40. Mot denna bakgrund är jag av den uppfattningen att det inte är nödvändigt att pröva huruvida den oförmånliga behandlingen av bolag som saknar hemvist i Förenade kungariket beträffande ACT, hindrade bolag som har hemvist i andra medlemsstater från att göra direkta investeringar i Förenade kungariket och därigenom inskränkte den fria rörligheten för kapital. Som domstolen entydigt påpekade i domen i målet Bachmann rörande den äldre lydelsen av artikel 67 (senare artikel 73b) i EG-fördraget (nu artikel 56 EG) "... förbjuder [inte denna artikel] restriktioner som inte avser kapitalrörelser men som är en indirekt följd av inskränkningar i andra grundläggande friheter".⁴⁷ Jag delar

den uppfattning som generaladvokaten Tesaurø gett uttryck för i sitt förslag till avgörande i målet Safir⁴⁸ att om den fria rörligheten för kapital och andra grundläggande friheter i fördraget eventuellt överträds genom en viss nationell bestämmelse bör domstolen endast pröva bestämmelsen "[o]m åtgärden i fråga direkt hindrar överföringen av kapitalet och omöjliggör den eller försvårar den, exempelvis genom att överföringen underordnas ett krav på tillstånd...".⁴⁹ Denna uppfattning delades underförstått av domstolen som, efter att ha funnit att den tvistiga skatten på livförsäkringsavtal som tecknats hos försäkringsbolag som inte är etablerade i Sverige inte var förenlig med artikel 59 i EG-fördraget (nu artikel 49 EG i ändrad lydelse), konstaterade att "det inte [var] nödvändigt att bedöma om en sådan lagstiftning även [var] oförenlig med artiklarna 6, 73b och 73d i fördraget".⁵⁰ Enligt min mening är det, med hänsyn till att en sådan inskränkning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är oförenlig med etableringsfriheten, inte nödvändigt att pröva om detta förhållande även utgör en begränsning av direkta utländska investeringar i Förenade kungariket.

V — Den andra frågan och lämpligt rättsmedel

41. Den andra frågan som den nationella domstolen har hänskjutit avser två olika problem, där det första problemet i sig innehåller två alternativ. Den nationella

47 — Punkt 34. Domstolen godtog således generaladvokaten Mischos rekommendation att den överföring av kapital som var nödvändig för att kunna betala premier till icke belgiska försäkringsgivare inte var villkorad av en begränsning och att ett eventuellt orsakssamband mellan det förhållandet att premierna i fråga inte var avdragsgilla och den fria rörligheten för kapital var för avlägset för att kunna innebära en begränsning av denna frihet.

48 — Dom av den 28 april 1998 i mål C-118/96, Safir (REG 1998, s. I-1897).

49 — Punkt 17 (kursiveringen finns i originaltexten).

50 — Punkt 35.

domstolen har för det första frågat vilket rättsmedel som skall stå till förfogande för sådana skattskyldiga som sökandena om dessa med rätta har hävdad att dotterbolagen till moderbolag som saknar hemvist i Förenade kungariket diskriminerats genom att de nekades förmånen att få välja att omfattas av reglerna om frivillig concernbeskattning. Kan dessa bolag väcka talan om återbetalning eller enbart en skadeståndstalan, på grund av att gemenskapsrätten har åsidosatts? Under förutsättning att sådana skattskyldiga i princip har rätt att utnyttja ett rättsmedel för att få kompensation, påverkas, för det andra, detta rättsmedel av det förhållandet att deras yrkande endast rör ett anspråk på ersättning för utebliven fördel i likviditetshänseende, nämligen ränta, när de belopp som de inte kunde använda senare kvittades mot deras egen allmänna bolagsskatt, och är i synnerhet denna fråga beroende av tillämpliga nationella förfaranderegler?

42. Sökandena har i huvudsak gjort gällande att deras anspråk utgör en talan om återbetalning. De har grundat sig på domstolens fasta rättspraxis att medlemsstater som har uppburit skatt i strid med gemenskapsbestämmelser som är direkt tillämpliga måste återbetala skatten. Enligt sökandenas uppfattning är detta en följd av att de gemenskapsrättsliga rättigheter som således har överträtts har direkt effekt.⁵¹ Trots att de har vitsordad att domstolen ännu inte har prövat ett anspråk som endast avser

ränta, har de gjort gällande att det skulle vara en logisk fortsättning på denna rättspraxis att tillåta ett sådant anspråk. Det skulle inte tjäna något syfte att erkänna deras rätt att direkt åberopa etableringsfriheten, om de därefter inte skulle kunna utnyttja något rättsmedel för att få kompensation. För det fall deras talan inte kan betraktas som en talan om återbetalning, har de i andra hand gjort gällande att de har rätt att väcka skadeståndstalan på grund av att gemenskapsrätten har överträtts, med stöd av de principer som fastslags i den rättspraxis som följde efter domen i målet Francovich, även om de bara kräver ränta för att de tillfälligt förhindrades att använda de belopp som erlagts som ACT.⁵² De har härvid gjort gällande att domstolen i målet Marshall II⁵³ godtog att full ersättning för den förlust och skada som orsakats till följd av att gemenskapsrätten hade överträtts inte utelöst att även sådana faktorer som den tid som förflutit kunde beaktas och att tillerkännande av ränta i vissa fall kunde vara en viktig del av ersättningen. Sökandena har försökt särskilja denna rättspraxis från målet Sutton, i vilket domstolen inom ramen för ett yrkande om ränta på belopp avseende sociala trygghetsförmåner konstaterade att det enligt gemenskapsrätten inte förelåg någon rätt till ränta på grund av en talan om återbetalning av det skälet att räntebetalningen inte ansågs utgöra en väsentlig del av rättigheten i fråga.⁵⁴

43. Förenade kungariket har, med stöd i allt väsentligt av Finland, gjort gällande att

51 — Domstolens dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio (REG 1983, s. 3595, svensk specialutgåva, volym 7, s. 389, nedan kallat målet San Giorgio), punkt 12, av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95—C-218/95, Comateb m.fl (REG 1997, s. I-165, nedan kallat målet Comatec m.fl.), punkt 20, åberopad av Metallgesellschaft m.fl., av den 17 juli 1997 i mål C-242/95, GT-Link (REG 1997, s. I-4449), punkterna 58—60, och av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-10/97—C-22/97, IN.CO.GE. 90 m.fl (REG 1998, s. I-6307), punkterna 23, 24 och 29, båda två åberopade av Hoechst.

52 — De har hänvisat till domstolens dom av den 19 november 1991 i de förenade målen C-6/90 och C-9/90, Francovich m.fl. (REG 1991, s. I-5357, svensk specialutgåva, volym 11, s. 435, nedan kallat målet Francovich), och domen i det ovannämnda målet Brasserie du pêcheur.

53 — Dom av den 2 augusti 1993 i mål C-271/91, Marshall (REG 1993, s. I-4367, svensk specialutgåva, volym, 14, s. 315, nedan kallat målet Marshall II).

54 — Domen målet Sutton, ovan fotnot 13.

sökandenas anspråk i sak går ut på att skattemyndigheterna i Förenade kungariket har ådragit sig ett utomobligatoriskt skadeståndsansvar gentemot dem. Detta anspråk har därför inte något samband med yrkanden om återbetalning av belopp som erlagts utan grund eller med liknande yrkanden om ränta på sådana belopp. Medan rätten till ersättning grundas direkt på gemenskapsrätten ankommer det på medlemsstaten att gottgöra följderna av den orsakade skadan i enlighet med tillämplig nationell skadeståndslagstiftning. Förenade kungariket har särskilt åberopat domen i målet *Fromme* till stöd för sin uppfattning att det är den nationella lagstiftningen som skall reglera frågan huruvida ränta skall erläggas på skatter som tagits ut i strid med gemenskapsrätten.⁵⁵ Det har även åberopat domen i målet *Sutton*. Det föreligger likheter mellan ett yrkande om ränta på ett belopp som erlagts för sent, vilket i det målet påstods ha skett i strid med gemenskapsrätten, och ett yrkande om ränta på ett belopp som uppburits för tidigt, vilket, återigen, i detta mål påstås ha skett i strid med gemenskapsrätten, eftersom båda yrkandena avser de följder som uppstår för sökandena, på grund av att de inte har kunnat utnyttja en summa pengar under en bestämd tidsperiod.⁵⁶

44. Kommissionen har gjort gällande att en sådan talan som sökandena har väckt till sin natur utgör en talan om återbetalning. Den förtida användningen av pengarna innebar en ekonomisk förmån som medlemsstaten erhöill illegalt, en förmån vars

värde kan uppskattas. Det ankommer enbart på den nationella domstolen att avgöra exakt hur detta värde skall uppskattas, men de tillämpliga nationella bestämmelserna får inte göra sökandenas rätt enligt gemenskapsrätten verkningslös. Kommissionen har i andra hand gjort gällande att samma resultat bör kunna uppnås genom en tillämpning av den rättspraxis som följer av målen *Francovich* och *Brasserie du pêcheur*.

45. Domstolen har upprepade gånger fastställt att medlemsstater måste återbetala skatter som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten och att en sådan rätt till återbetalning följer av, och är ett komplement till, de rättigheter som de enskilda har tillerkänts genom de direkt tillämpliga gemenskapsbestämmelserna.⁵⁷ I domstolens senare rättspraxis har den tillagt att medlemsstater ”i princip [skall] återbetala de avgifter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten”.⁵⁸ Det begrepp som ligger till grund för denna princip är att en medlemsstat inte får göra någon vinst och en enskild som har ålagts att betala den olagliga skatten inte får lida skada på grund av att avgiften påförts. Domstolen har dock även medgett att i avsaknad av harmoniserade gemenskapsbestämmelser som reglerar talan om återbetalning av belopp som felaktigt har erlagts ”skall det i den nationella rättsordningen i varje medlemsstat anges vilka domstolar som är

55 — Dom av den 6 maj 1982 i mål 54/81, *Fromme* (REG 1982, s. 1449; svensk specialutgåva, volym 6, s. 385).

56 — Förenade kungariket har åberopat i synnerhet punkt 31 i domen i målet *Sutton*.

57 — Se bland annat domen i målet *San Giorgio*, punkt 12, ovan fotnot 51.

58 — Se domen i det ovannämnda målet *Comateb m.fl.*, punkt 20, dom av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, *Dilexport* (REG 1999, s. I-579), punkt 23.

behöriga och fastställas förfaranderegler för sådan talan som är avsedd att säkerställa skyddet av de rättigheter som enskilda har på grund av gemenskapsrätten. Dessa regler får emellertid varken vara mindre förmånliga än de som avser liknande nationella anspråk (likvärdighetsprincipen) eller medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av gemenskapsrätten (effektivitetsprincipen)".⁵⁹

46. Förenade kungariket har gjort gällande att bland de förfarandefrågor som regleras av nationell lagstiftning finns frågan om ränta. Enligt Förenade kungarikets uppfattning innebär det förhållandet att något rättsmedel inte stod till förfogande i målet vid den nationella domstolen inte att icke-diskrimineringsprincipen har överträtts då det enligt engelsk rätt inte finns någon rätt att väcka talan om ränta på grund av att man inte kunnat använda belopp som i slutändan kvittas mot den bolagsskatt som det betalande bolaget var skyldigt att erlägga. Om den nationella domstolen däremot delar Förenade kungarikets tolkning av tillämpligheten av den bestämmelse som House of Lords fastslog i målet *President of India*, skulle resultatet av att principen om nationell bestämmanderätt i förfarandefrågor tillämpades på ränta bli att sådana skattskyldiga som sökandena, vilka drabbats av en nackdel i likviditets-hänseende på grund av sin skyldighet att erlägga ACT, inte kunde utnyttja något rättsmedel.⁶⁰ Enligt min mening skulle ett sådant resultat strida mot den effektivitetsprincip som intar en central plats i domstolens rättspraxis rörande ersättning för felaktigt erlagda skatter.

47. Även om domstolen ännu inte har haft tillfälle att pröva ett anspråk som helt grundar sig på att man inte kunnat förfoga över vissa belopp, är jag i princip övertygad om att enbart den omständigheten att en sådan skada är den enda förlust som orsakats på grund av en tillfällig överträdelse av gemenskapsrätten inte i sig är ett skäl att anse att talan inte är berättigad. Det skulle vara felaktigt om ett anspråk, som vid den muntliga förhandlingen av sökandena uppskattats till ungefär 8 000 000 GBP, inte kunde framföras enbart på grund av att förlusten i fråga rörde sig om en tillfällig användning av pengar som den berörda medlemsstaten senare med rätta krävde återbetalt. Eftersom det inte råder något tvivel om att en medlemsstat i princip kan åläggas att erlägga ränta på ett kapitalbelopp som olagligt tagits ut i strid med gemenskapsrätten, dock i enlighet med tillämpliga nationella rättsliga bestämmelser, är det enligt min mening en fullt logisk följd att man i princip måste tillerkänna sådan ränta, om hela det aktuella anspråket rör betalning av ränta. En annan uppfattning skulle helt enkelt innebära att den berörde skattskyldige nekades möjligheten att utöva de rättigheter som den har enligt de direkt tillämpliga bestämmelserna i gemenskapsrätten.

48. Min uppfattning stöds av domarna i målen *Marshall II* och *Brasserie du pêcheur*. Även om domstolen i målet *Marshall II* tolkade en bestämmelse i ett gemenskapsdirektiv, är den tillämpning av effektivitetsprincipen på ekonomisk gottgörelse som domstolen gjorde i vilket fall som helst upplysande. Den uttalade följande: "Om ekonomisk gottgörelse är den åtgärd som väljs för att uppnå [ett verksamt rättsmedel

59 — Domen i det ovannämnda målet *Dilexport*, punkt 25.

60 — Se ovan fotnot 10.

för olaga könsdiskriminering], måste denna vara adekvat i den meningen att den i enlighet med tillämpliga nationella regler ger fullständig kompensation för den faktiska skada som orsakats.”⁶¹ I domen i målet Brasserie du pêcheur är det vidare värt att notera att domstolen särskilt observerade att ”det vid överträdelse av gemenskapsrätten inte kan tillåtas att utebliven vinst helt utesluts som ersättningsgill skada. En sådan total uteslutning av utebliven vinst innebär nämligen, särskilt i fråga om tvister av ekonomisk eller kommersiell art, att det i praktiken blir omöjligt att få ersättning för skadan.” Samma princip är enligt min mening tillämplig på ett anspråk på ränta som grundas på att man inte kunnat förfoga över pengar.

49. Jag anser inte att denna uppfattning undergrävs genom domstolens rättspraxis om ränta. Domstolen granskade för första gången frågan om ränta i målet Roquette mot kommissionen.⁶² I det målet yrkade sökanden ränta på vissa betalningar (monetära utjämningsbelopp) som den hade varit skyldig att erlagga till den behöriga nationella myndigheten, som agerade på kommissionens vägnar, enligt en kommissionsförordning som senare konstaterades vara ogiltig.⁶³ Generaladvokaten Trabucchis rekommendation till domstolen var att ”betalning av ränta på ett kapitalbelopp som utan grund betalats är helt beroende av att det föreligger en rätt till återbetalning av

själva kapitalbeloppet... Ett yrkande om ränta omfattas av samma kriterier som dem som fastslagits genom domstolens rättspraxis beträffande yrkande om återbetalning av det kapital på vilket ränta belöper. Ett yrkande om ränta måste således framföras enligt samma förfarande som det som gäller för återbetalningen av kapitalbeloppet.”⁶⁴ Domstolen godtog denna uppfattning. Den gjorde bedömningen att ”i avsaknad av gemenskapsbestämmelser i denna fråga ankommer det för närvarande vid återbetalning av avgifter som uppburits utan grund på de nationella myndigheterna att reglera alla frågor som rör återbetalningen, som till exempel betalning av ränta”.⁶⁵ I domen i målet Express Dairy Foods, vilken också rörde en talan om återbetalning av monetära utjämningsbelopp som erlagts enligt en gemenskapsförordning som hade ogiltigförklarats, uttalade domstolen att i avsaknad av harmoniserade gemenskapsbestämmelser ankom det på de nationella domstolarna ”att reglera alla frågor som rör återbetalningen, som t.ex. betalning av ränta, med tillämpning av nationella regler om räntesatser och dag från vilken räntorna skall beräknas”.⁶⁶ Denna rättspraxis rörde kapitalbelopp som hade erlagts i enlighet med ogiltiga gemenskapsbestämmelser, men som återbetalats till sökandena. Domstolen uttalade klart att ”alla frågor”, det vill säga även frågan om erläggande av ränta, skulle regleras. I detta mål utgör anspråket på ränta, vilket sökandena poängterade vid förhandlingen, hela yrkandet. Även om domstolen i domen i målet Fromme, vilken Förenade kungariket har åberopat, också klassificerade ränteanspråkets natur som en underordnad fråga, kan även detta mål särskiljas från före-

61 — Loc. cit., ovan fotnot 53, punkt 26.

62 — Domstolens dom av den 21 maj 1976 i mål 26/74, Roquette Frères mot kommissionen (REG 1976, s. 677).

63 — Sökanden hade, inom ramen för en parallell talan som väckts hos nationella domstolar, erhållit ett beslut på återbetalning av det kapitalbelopp som faktiskt hade betalats. Se punkterna 3–7 i domen för en redogörelse av detta förfarande.

64 — Ibidem, REG 1976, s. 691.

65 — Punkt 12.

66 — Dom av den 12 juni 1980 i mål 130/79, Express Dairy Foods (REG 1980, s. 1887; svensk specialutgåva, volym 5, s. 227), punkt 17.

varande mål.⁶⁷ Det målet rörde tyska myndigheters anspråk på ränta som bolaget Fromme skulle erlägga på vissa bidrag för denaturering av spannmål som, vilket var ostridigt, felaktigt hade utbetalats till bolaget av dessa myndigheter. Domstolen gjorde bedömningen att medlemsstaterna enligt den tillämpliga gemenskapslagstiftningen var skyldiga att "vidta de åtgärder som [var] nödvändiga för att indriva de belopp som förlorats till följd av oegentligheter eller försumlighet".⁶⁸ Det var således i den nationella lagstiftningen som sådana underordnade "frågor" som erläggande av ränta skulle regleras, under förutsättning att skyldigheterna för de bolag som hade mottagit betalningar enligt gemenskapsrätten inte [var] strängare än för de bolag som mottagit betalningar enligt nationell rätt.⁶⁹ Enligt min mening ger denna rättspraxis inte stöd för den uppfattning som Förenade kungariket förespråkade, nämligen att även i ett mål som endast gäller ränta skall frågan regleras enbart i nationell lagstiftning, oavsett om de tillämpliga bestämmelserna utesluter sådana anspråk som enbart avser ränta.

50. Jag anser inte heller att målet Sutton stöder Förenade kungarikets uppfattning. Det målet rörde ett anspråk på ränta på ett belopp som utbetalades som en social

trygghetsförmån, vilket först inte hade beviljats av skäl som utgjorde diskriminering på grund av kön i strid med direktiv 79/7/EEG.⁷⁰ Domstolen konstaterade att den rättighet som säkerställdes genom artikel 6 i direktivet för den som varit utsatt för sådan diskriminering gick ut på att "erhålla de förmåner som de skulle ha haft rätt till om det inte hade förekommit någon diskriminering", men att "betalning av ränta på förmåner" inte kunde anses utgöra en "väsentlig beståndsdel i den på detta sätt definierade rättigheten".⁷¹ Domstolen följde således generaladvokaten Léger, som, efter att ha noterat att den begärda förmånen hade utbetalats till Eunice Sutton, observerade att "[d]en diskriminerande situationen... därför redan [hade] undanröjts i enlighet med reglerna i den nationella rätten, och man kan säga att principens effektivitet *rent faktiskt* ha[de] säkerställts genom den nationella rätten".⁷² I avsaknad av gemenskapsbestämmelser ansåg han således att frågan huruvida sökanden även hade rätt till ränta skulle regleras i den nationella lagstiftningen. Situationen är dock, enligt min mening, annorlunda i detta mål. Inte nog med att anspråket på ränta är väsentligt, det är det enda yrkande som sökandena har framfört. Detta beror på det förhållandet att överträdelsen av gemenskapsrätten helt består i att belopp tillfälligt fråntas vissa bolag. Om det enligt gemenskapsrätten inte krävdes att sådana nationella lagbestämmelser som uteslöt sådana yrkanden lämnades utan beaktande, skulle detta få till följd att rätten att utöva en rättighet som grundas på en grundläggande princip i gemenskapsrätten helt förnekades. Ett sådant resultat skulle undergräva etable-

67 — Loc. cit., ovan fotnot 55.

68 — Punkt 5.

69 — Punkt 7.

70 — Rådets direktiv 79/7/EEG av den 19 december 1978 om successivt genomförande av principen om likabehandling av kvinnor och män i fråga om social trygghet (EGT L 6, 1979, s. 24; svensk specialutgåva, område 5, volym 2, s. 111).

71 — Punkt 25.

72 — Punkt 62 (kursiveringen finns i originaltexten).

ringsfrihetens effektivitet, eftersom det ”i praktiken [skulle bli] omöjligt” att utöva denna rättighet.⁷³

51. Jag är av den uppfattningen att Förenade kungarikets argument inte skall godtas när det gäller åsikten att sökandenas anspråk i målet vid den nationella domstolen till sin natur inte kan anses utgöra krav på återbetalning av enbart det skälet att deras talan, på grund av att de inte försökte utnyttja reglerna om frivillig koncernbeskattning, i bästa fall bör anses som en skadeståndstalan mot Förenade kungariket för den skada de lidit till följd av ovissheten om deras rättigheter enligt gemenskapsrätten. De betalningar av ACT som sökandena gjorde skedde med stöd av nationell lagstiftning som inte gav dem något val. Eftersom en sådan lagstiftning, enligt min mening, inte är förenlig med gemenskapsrätten borde de i princip ha rätt att begära återbetalning av dessa inbetalningar.

52. Jag är av den uppfattningen att det snarare är mer riktigt och mer logiskt att behandla sökandenas anspråk som krav på återbetalning än som ett skadeståndsyrkande. Mot bakgrund av bedömningen ovan krävdes de på ACT i strid med gemenskapsrätten och därmed olagligt. Förenade kungariket borde således ha återbetalat ACT för den period som löpte från det att ACT hade erlagts till dess att denna skatt beaktades vid beräkningen av dotterbolagens skyldighet att erlagga bolagsskatt.

Om det hade varit möjligt att väcka talan under denna period skulle sökandena, enligt min mening, ha varit berättigade till ränta. Det är varken logiskt eller riktigt att beröva dem denna möjlighet enbart av det skälet att Förenade kungariket under tiden inte längre var skyldigt att återbetala huvudbeloppet. Även ur en praktisk synvinkel står anspråket på ränta närmare ett krav på återbetalning än ett skadeståndsyrkande. De summor som är i fråga är kända och ostridiga. Det enda som krävs är att den nationella domstolen fastställer en lämplig räntesats för den aktuella perioden.

53. Om domstolen emellertid inte skulle dela min uppfattning, att det borde vara möjligt att framföra ett krav på återbetalning i form av ränta på det belopp som man inte kunnat förfoga över under sådana förhållanden som föreligger i målet vid den nationella domstolen, måste den pröva sökandenas andrahandsyrkande, det vill säga att de skall ha rätt att väcka skadeståndstalan i syfte att få ersättning för sådana förluster. Även om det enligt denna rättspraxis är riktigt att den påstådda skada som sökandena lidit i normala fall inte skulle ha utgjorts av en summa pengar, ser jag i princip inte något skäl till varför det inte skulle vara möjligt att väcka en skadeståndstalan avseende en sådan förlust som är möjlig att uppskatta, vilket är fallet i detta mål, under förutsättning att relevanta förutsättningar är uppfyllda. Förenade kungariket har åberopat det förhållandet att det ”inom ramen för bestämmelser i den nationella rätten om skadeståndsansvar ... ankommer på staten att gottgöra följderna

73 — Se generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i mål C-90/94, Haahr Petroleum (domstolens dom av den 17 juli 1997, REG 1997, s. I-4083), punkt 172.

av den vållade skadan”,⁷⁴ även om de tre grundläggande förutsättningarna för medlemsstaters eventuella skadeståndsansvar har fastställts i relevant rättspraxis. Denna ram omfattar, enligt Förenade kungarikets uppfattning, frågan om ränta. Domstolen har emellertid lika tydligt angett att de aktuella bestämmelserna inte får vara diskriminerande eller ”utforma[de] på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att få skadestånd”.⁷⁵ Denna sistnämnda princip medför, enligt min mening, att en talan om ersättning i form av ränta för en sådan nackdel ur likviditetshänseende som orsakats av att man inte kunnat använda pengar i princip skall vara tillåten om detta är den enda skada som uppkommit på grund av en medlemsstats överträdelse av gemenskapsrätten.

54. De tre förutsättningar som måste vara uppfyllda innan en medlemsstat kan anses ha ådragit sig skadeståndsansvar på grund av en överträdelse av gemenskapsrätten har sedan domen i målet Francovich upprepade gånger bekräftats av domstolen. Dessa förutsättningar är ”att den gemenskapsbestämmelse som har överträtts har till syfte att ge enskilda rättigheter, att överträdelsen är tillräckligt klar och att det finns ett direkt orsakssamband mellan åsidosättandet av medlemsstatens skyldighet och den skada som de drabbade personerna har lidit”.⁷⁶ Eftersom det inte har hänskjutits någon fråga om tolkningen av dessa förutsättningar och då det ytterst ankommer på

den nationella domstolen att i varje enskilt mål pröva om dessa är uppfyllda, kommer jag inte att pröva var och en av dem i detalj. Då det kan vara till hjälp för den nationella domstolen skall jag dock översiktligt pröva kommissionens argument att dessa tre förutsättningar är uppfyllda i detta mål.

55. För det första står det utom allt tvivel att artikel 52 i fördraget medför rättigheter för enskilda och att en överträdelse av den bestämmelsen därför innebär att den första förutsättningen är uppfylld.⁷⁷ För det andra förefaller det uppenbart att det i princip föreligger ett direkt orsakssamband mellan det undantag från frivillig koncernbeskattning som föreskrivs i lagstiftningen för dotterbolag till moderbolag som saknar hemvist i Förenade kungariket och den skada som sökandena har lidit. När det gäller överträdelsens natur delar jag kommissionens uppfattning att den nationella domstolen kan vara osäker på huruvida Förenade kungarikets överträdelse av gemenskapsrätten utgjorde en sådan tillräckligt allvarlig överträdelse av gemenskapsrätten att den motiverar ett skadeståndsansvar. Förenade kungariket har gjort gällande att överträdelsen av gemenskapsrätten är ursäktlig och att den orsakade skadan skedde oavsiktligt.⁷⁸

56. Eftersom det i detta mål inte råder något tvivel om att gemenskapsinstitutionerna inte har bidragit till den aktuella överträdelsen av gemenskapsrätten, får den

74 — Se till exempel domen i målet Francovich m.fl., punkt 41, domen i målet Brasserie du pêcheur, punkt 83, och domen i målet Sutton, punkt 33.

75 — Se till exempel domen i målet Francovich m.fl., punkt 43, i målet Brasserie du pêcheur, punkt 83, och i målet Sutton, punkt 33.

76 — Se till exempel domen i målet Sutton, punkt 32.

77 — Se domen i målet Brasserie du pêcheur, punkt 54.

78 — Det åberopar särskilt domen i målet Brasserie du pêcheur, punkt 56.

nationella domstolen lösa frågan huruvida Förenade kungariket, vid utövandet av sin normgivningsmakt "uppenbart och allvarligt har överträtt gränserna för sitt utrymme för skönsmässig bedömning".⁷⁹ Frågan är om artikel 52 i EG-fördraget är så klar och tydlig att överträdelsen kan anses som tillräckligt allvarlig. Denna fråga bör prövas mot bakgrund av det utbredda användandet av begreppet hemvist som kriterium vid direkt beskattning, i förening med gällande relevant rättspraxis⁸⁰ vid den aktuella tidpunkten.⁸¹ Den prövningen rör gränserna för medlemsstaternas användning av detta kriterium, när detta är till nackdel för dem som är bosatta i andra medlemsstater. Var i korthet det förhållandet att frivillig koncernbeskattning inte beviljades objektivt sett "ursäktligt eller oursäktligt"?⁸² Även om det står klart att åtgärder som är direkt diskriminerande på grund av nationalitet och som inte är motiverade på grund av något av undantagen i fördraget i sig är "tillräckligt

allvarliga",⁸³ rör detta mål indirekt diskriminering.⁸⁴ Indirekt diskriminering bör i allmänhet betraktas som "tillräckligt allvarlig". Domstolen uttalade för så länge sedan som år 1986 beträffande direkt beskattning att "[o]m det skulle godtas att etableringsstaten fritt k[unde] tillämpa en annorlunda behandling enbart på grund av att bolagets säte ligger i en annan medlemsstat skulle [artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget] bli innehållslös[a]".⁸⁵ När det gäller det möjliga försvaret av kongruensen i skattesystemet, innebär inte det förhållandet att domstolen i målen Bachmann godtog att en sådan indirekt diskriminering kunde vara motiverad av skäl som var knutna till att kongruensen i skattesystemet upprätthålls i sig att överträdelsen av gemenskapsrätten är "ursäktlig". För att en sådan överträdelse av artikel 52 i fördraget som är i fråga i detta mål skall kunna vara "ursäktlig", måste den nationella domstolen inte bara vara övertygad om att myndigheterna i Förenade kungariket verkligen trodde att det var absolut nödvändigt att inte utvidga möjligheten att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning i fråga till koncerner där moderbolaget saknade hemvist i Förenade kungariket, utan även att denna uppfattning var rimlig objektivt sett mot bakgrund av målet Bachmann och principen om en restriktiv tolkning av undantag från sådana grundläggande fördragsbe-

79 — Dom av den 26 mars 1996 i mål C-392/93, British Telecommunications (REG 1996, s. I-1631), punkt 42. Detta kriterium bekräftades nyligen i domstolens dom av den 15 juni 1999 i mål C-140/97, Rechberger m.fl. (REG 1999, s. I-3499), punkt 50. Se även i detta hänseende domen i målet Brasserie du pêcheur, punkt 36.

80 — I domen i målet Brasserie du pêcheur, punkt 57, har domstolen uttalat att en överträdelse av gemenskapsrätten är "uppenbart klar" om den har fortsatt "trots att det har avkunnats en dom i vilken det ifrågasatta fördragsbrottet fastställts eller det finns ett förhandsavgörande eller en fast rättspraxis från domstolen i frågan, av vilk[en] det framgår att agerandet i fråga utgör en överträdelse".

81 — För Metallgesellschaft m.fl. omfattar denna rättspraxis tiden fram till den 26 april 1994, medan den för Hoechst även omfattar tiden fram till den 13 oktober 1995, se ovan fotnot 9. Det är således endast när det gäller Hoechsts talan som domstolens rättspraxis efter domen i målet Bachmann, som började med målet Wielockx, loc. cit., ovan fotnot 32, vilken avkunnades den 1 augusti 1995, är relevant.

82 — Domen i målet Brasserie du pêcheur, punkt 56.

83 — Ibidem, punkt 62.

84 — Sedan domen i målet Avoir fiscal år 1986 har domstolen upprepad gånger uttalat att bolagens säte — i betydelsen det ställe där de har sitt registrerade säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet — tjänar samma syfte som nationaliteten när det gäller fysiska personer. Om bolag som saknar hemvist i landet behandlas mindre fördelaktigt vid beskattningen på grund av att de har sitt hemvist i utlandet kan det utgöra indirekt diskriminering på grund av nationalitet, om det inte föreligger sakliga skäl för detta (se ovan fotnot 15, punkt 18). Denna uppfattning har bekräftats i bland annat domen i målet C-330/91, Commerzbank (REG 1993, s. I-4017), punkt 15, och domen i målet ICI, punkt 23.

85 — Se domen i målet Avoir fiscal, punkt 18. Se även domen i det ovannämnda målet Commerzbank, punkterna 18 och 19, och domen i målet ICI, punkterna 23 och 24.

stämmelser som etableringsfriheten. Den nationella domstolen bör även erinras om betydelsen av att effektiviteten av rättigheter som följer av gemenskapsrätten säkerställs, särskilt grundläggande rättigheter i fördraget.

VI — Den tredje och den fjärde frågan rörande skattetillgodohavande

57. Mot bakgrund av den rekommendation som jag har gett beträffande det huvudyrkande som framförts i målet vid den nationella domstolen, anser jag inte att de oerhört komplexa frågor som väckts genom andrahandsyrkandet, beträffande de tyska moderbolagens eventuella rätt, i analogi med dubbelbeskattningsavtalet mellan Förenade kungariket och Nederländerna, till ett partiellt skattetillgodohavande för den ACT som erlagts av dotterbolagen i Förenade kungariket, behöver prövas.

VII — Den femte frågan och sökandenas påstådda underlåtenhet

58. Eftersom jag anser att domstolen skall göra bedömningen att den omständigheten att dotterbolag till moderbolag som har hemvist i andra medlemsstater inte tillåts välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattnings, utgör ostillåten diskriminering i strid med artikel 52 i EGFördraget, och att enbart den omständigheten att den påstådda förlusten som dessa

dotterbolag lidit till följd härav avser värdet för den tid som de pengar som betalats som ACT kunde ha använts, inte utesluter att ett sådant anspråk görs, är det nödvändigt att översiktligt pröva huruvida sökandenas påstådda underlåtenhet att under en lång tid inte överklaga detta avslag med stöd av ett relevant rättsmedel i den nationella lagstiftningen eller att göra en direkt ansökan om rättslig prövning tidigare än den ansökan som faktiskt gjordes i målet vid den nationella domstolen, kan åberopas av den svarande medlemsstaten för att ogilla eller nedsätta de krav på ersättning som sökandena därefter framfört på den grunden att den nationella lagstiftningen är oförenlig med gemenskapsrätten. Det är riktigt att domstolen har godtagit att den nationella domstolen kan ta hänsyn till den omständigheten att det inte visats "rimlig aktsamhet" för att förhindra skadan eller begränsa dess omfattning, och särskilt om man "i god tid har använt sig av alla de rättsmedel som står till... förfogande", för att kunna minska, eller i extrema fall, bortse från medlemsstatens skadeståndsansvar, om liknande bestämmelser skulle tillämpas i rent nationella mål.⁸⁶ Enligt min mening kan en medlemsstat, vars lagstiftning medför särbehandling till nackdel för bolag som saknar hemvist i den medlemsstaten, som inte tillåter något undantag och som skulle ha krävt att bolagen vid äventyr av en påföljd fortsatte att erlagga den aktuella skatten, även om det hade ifrågasatts huruvida lagstiftningen var förenlig med gemenskapsrätten, inte annat än i extrema fall åberopa en skattskyldigs underlåtenhet att använda ett legalt rättsmedel — vilket dessutom inte i sig var tillämpligt på den skattskyldiga — till stöd för anspråk med stöd av gemenskapsrätten eller åberopa den direkta effekten av och företrädet för

86 — Se domen i målet Brasserie du pêcheur, punkt 84. Se även generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande i detta mål, särskilt punkt 104.

artikel 52 i EG-fördraget till stöd för att inskränka en därefter väckt skadeståndstalan som grundats på denna lagstiftnings oförenlighet med gemenskapsrätten.

59. Denna slutsats speglar den grundläggande principen att en medlemsstat inte får dra fördel av sitt eget rättsstridiga agerande. Medlemsstaten kan därför inte insistera på att dessa bestämmelser skall tillämpas på skattskyldiga och därefter, när det konstaterats att bestämmelserna strider mot gemenskapsrätten, vägra att uppfylla sin skyldighet att ersätta den skada som orsakats på grund av att dessa bestämmelser inte omedelbart har ifrågasatts. I sådana fall som är i fråga i detta mål, när

sökandena huvudsakligen ställts inför dels en nationell lagbestämmelse som inte är tvetydig, dels en eventuell rätt att motsätta sig tillämpningen av denna bestämmelse på grund av gemenskapsrätten, och när varken den aktuella bestämmelsen eller en likartad bestämmelse i en annan medlemsstat tidigare har prövats av domstolen, bör, enligt min mening, den omständigheten att sökanden dröjt med att ifrågasätta den aktuella nationella bestämmelsen endast beaktas av den behöriga nationella domstolen vid prövningen av de eventuella inskränkningar som rör den talan som väckts hos den, inskränkningar i form av nationella preskriptionstider eller andra jämförbara regler om underlåtenhet som även är tillämpliga på likartade anspråk som enbart grundats på nationell rätt.

VIII — Förslag till avgörande

60. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar den första, den andra och den femte frågan som hänskjutits till domstolen från High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, enligt följande:

- 1) Det är oförenligt med artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) att det i en medlemsstats lagstiftning enbart tillåts en sådan skatterättslig förmån som frivillig koncernbeskattning (vilken ger dotterbolag

möjlighet att göra överföringar till sina moderbolag, utan att behöva erlägga bolagsskatt i förskott på de vinster som de har gjort i den medlemsstaten) när både dotterbolaget och moderbolaget har hemvist i den medlemsstaten.

- 2) När ett dotterbolag till ett moderbolag som inte har hemvist i den medlemsstaten har varit tvunget att erlägga bolagsskatt i förskott, medan dotterbolaget till moderbolaget med hemvist i samma medlemsstat under liknande omständigheter kunnat undgå denna skyldighet genom att välja att omfattas av reglerna om frivillig koncernbeskattning, krävs det enligt den direkta effekten av rättigheten som följer av artikel 52 i EG-fördraget i princip att det finns ett verksamt rättsmedel som står till förfogande för att dessa bolag skall kunna få återbetalning av den ekonomiska förmån som myndigheterna i den berörda medlemsstaten erhållit på grund av att de i förskott mottagit betalning av skatterna från dessa dotterbolag. Att en sådan talan enbart syftar till att erhålla ränta som motsvarar den ekonomiska förlusten på grund av att de belopp som erlagts inte har kunnat användas utgör inte i sig skäl att hindra en skattskyldig från att framställa sådana anspråk. Det skall i den nationella rättsordningen finnas bestämmelser som reglerar sådana underordnade frågor som preskriptionstid och tillämpliga räntesatser på sådana anspråk. Dessa bestämmelser får emellertid inte vara mer restriktiva än vad som gäller för ett likartat eller jämförbart anspråk som grundats enbart på nationell rätt och får inte göra det i praktiken omöjligt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten.

- 3) En medlemsstat kan inte i samband med sådana ersättningsanspråk inta den inställningen att detta anspråk skall ogillas eller nedsättas av det skälet att de berörda skattskyldiga borde ha begärt att den relevanta skatteförmånen skulle tillämpas på dem, trots att de nationella lagbestämmelserna hindrade dem från detta, genom att använda de lagstadgade rättsmedel som stod till deras förfogande och/eller åberopa de relevanta gemenskapsbestämmelsernas företräde och direkta effekt.