

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 18 mars 2004¹

I — Inledning

1. Denna begäran om förhandsavgörande från Korkein Hallinto-Oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen) rör de finska bestämmelserna om beskattning av utdelning. I dessa föreskrivs att en aktieägare i ett *inhemskt* bolag utöver utdelningen skall erhålla en skattegottgörelse som motsvarar den bolagsskatt (avoir fiscal) som bolaget har erlagt. Vid beskattningen av utdelningen skall skattegottgörelsen inräknas så att aktieägaren i praktiken inte behöver betala någon ytterligare skatt på denna kapitalinkomst. Däremot kan den som uppstår utdelning från *utländska* bolag inte tillgodoräkna sig den bolagsskatt som betalats i det land där bolaget har sitt säte.
2. Petri Mikael Manninen är bosatt i Finland och skall betala inkomstskatt i Finland för den utdelning han erhållit från ett svenskt bolag. Han anser att de finska bestämmelserna, enligt vilka han inte kan tillgodoräkna
3. Grundtanken för de finska bestämmelserna är att förhindra att det sker en dubbelbeskattning av företagsvinster via den finska skattemyndigheten (ekonomisk dubbelbeskattning). En sådan föreligger nämligen om vinsten först beskattas hos bolaget genom uttag av bolagsskatt och därefter beskattas en gång till genom att utdelningen beläggs med inkomstskatt.
4. Flera medlemsstater har eller har haft jämförbara avräknings- eller befrielsebestämmelser i syfte att förhindra eller mildra denna dubbelbeskattning.² Inte sällan är dessa bestämmelser emellertid — såsom i förevarande fall — endast tillämpliga vid rent

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Kommissionen ger i sitt meddelande KOM(2003) 810 slutlig av den 19 december 2003 om beskattning av utdelning till fysiska personer på den inre marknaden en aktuell överblick över de system som gäller i medlemsstaterna. Jämför även den nederländska bestämmelse som låg till grund för dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkoijen (REG 2000, s. I-4071), och den österrikiska bestämmelse som generaladvokaten Tizzano prövade i sitt förslag till avgörande av den 29 januari 2002 i mål C-516/99, Schmid (REG 2002, s. I-4573, se s. I-4575) (se, i detta avseende, mål C-315/02, Lenz, dom av den 15 juli 2004, REG 2004, s. I-7063, s. I-7066).

interna förhållanden, eftersom medlemsstaterna endast anser att det är motiverat att ta hänsyn till bolagsskatten vid beskattningen av utdelning om bolagsskatten influerats till den inhemska statskassan.³

5. Domstolen har redan, särskilt i domen i målet Verkooijen,⁴ fastställt att en befrielse från inkomstskatt på utdelning inte kan medges enbart på det villkoret att utdelningen lämnats av ett bolag som har sitt säte inom landet. Inte i något av de hittills avgjorda målen fanns det emellertid ett så nära ekonomiskt och rättsligt samband mellan bolagsskatten å ena sidan och inkomstskatten på utdelning å andra sidan som i förevarande fall. Därför uppkommer här på nytt frågan huruvida bestämmelserna är motiverade med hänsyn till behovet av att säkerställa kongruensen i skattesystemet, vilket domstolen hittills endast har funnit i domarna i målen Bachmann⁵ och kommissionen mot Belgien.⁶

II — De nationella bestämmelserna rörande gottgörelse för bolagsskatt

6. I Finland beskattas utdelning som upp bärs av fysiska obegränsat skattskyldiga

personer med en skattesats på 29 procent. Bolagsskattesatsen, som bolagen måste betala på sin vinst, uppgår även den till 29 procent. För att förhindra en dubbel beskattning av den vinst som lämnas som utdelning, föreskrivs i 4 § lagen om gottgörelse för bolagsskatt att den som upp bärs utdelning skall tillgodoräknas en gottgörelse som uppgår till 29/71 av utdelningen. Gottgörelsen och kontantutdelningen räknas samman och blir föremål för inkomstskatt på kapitalinkomst.

7. Effekten av skattegottgörelsen kan illustreras genom följande räkneexempel. Om vi antar att ett bolags vinst före skatt uppgår till 100 cent per aktie, så betalar företaget in 29 cent i form av bolagsskatt. Återstående 71 cent lämnas som utdelning. Gottgörelsen för bolagsskatt uppgår till 29/71 av utdelningen (71 cent), alltså 29 cent. Den som upp bärs utdelning erhåller kontant totalt 71 cent per aktie och 29 cent i form av en gottgörelse för bolagsskatt, således totalt 100 cent. Eftersom inkomstskatten på kapitalinkomst uppgår till 29 procent av dessa 100 cent, uppgår denna skatt till 29 cent, och beräknas således till samma belopp som gottgörelsen. För den som upp bärs utdelning återstår således efter skatt exakt det belopp på 71 cent som lämnades som kontantutdelning. Tillgodoräkandet av den bolagsskatt som betalats in av bolaget innebär därför i praktiken en fullständig kompensation för inkomstskatten på kapitalinkomst.

8. Det finns en växelverkan mellan den bolagsskatt som bolaget skall betala och

3 — De problem för den inre marknaden som denna beskattningspraxis medför undersöks av kommissionen sedan 1960-talet (se Lupo, *Reliefs from Economic Double Taxation on EU Dividends: Impact of the Baars and Verkooijen Cases*, *European Taxation*, 2000, s. 270, s. 271). Se slutligen det i fotnot 2 angivna meddelandet.

4 — Se ovan fotnot 2.

5 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, *Bachmann* (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31).

6 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305).

gottgörelsen för bolagsskatten. Om den bolagsskatt som rent faktiskt betalas är lägre än 29/71 av utdelningen (inkomstskattens minimibelopp), alltså lägre än gottgörelsen för bolagsskatten, måste bolaget betala skillnaden i form av en kompletteringsskatt. Detta är fallet när den utdelning som lämnas överstiger företags vinst efter skatt.

Sverige uttas en källskatt. På grund av ett dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan de nordiska staterna kan den stat där utdelningen lämnats ta ut högst 15 procent i källskatt på utdelningen. Denna källskatt skall avräknas från den inkomstskatt som mottagaren av utdelningen skall betala i hemviststaten.

9. Om bolaget däremot har betalat mer i bolagsskatt än vad aktieägaren fått del av i form av gottgörelse för bolagsskatt, kan skillnaden utnyttjas av bolaget i form av ett bolagsskattetillgodohavande som inom tio år kan avräknas mot motsvarande skatteskulder.

10. Lagen om gottgörelse för bolagsskatt är emellertid enligt dess 1 § första stycket endast tillämplig vid statlig och kommunal beskattning av inhemska aktiebolag som delar ut dividend och obegränsat skattskyldiga som erhåller utdelning från detta bolag. Enligt fjärde stycket är bestämmelserna i denna lag även tillämpliga på bolag som har sitt säte i en medlemsstat inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om de aktier som utdelningen härrör från är knutna till ett fast driftställe i Finland.

11. I Sverige beläggs den utdelning som lämnas till skattskyldiga inom landet i sin helhet med inkomstskatt. För personer som uppbar utdelning och som inte är bosatta i

12. Om ett svenskt företag lämnar en utdelning som uppgår till 71 cent per aktie till en skattskyldig som är bosatt i Finland leder detta, i enlighet med det ovan redogjorda exemplet, till följande skattebörd. Den svenska skattemyndigheten tar ut en källskatt på (högst) 15 procent, således 10,65 cent. I Finland skall mottagaren av utdelningen betala inkomstskatt på 29 procent av 71 cent (20,59 cent), varvid den källskatt som redan betalats på 10,65 cent skall avräknas. Detta leder till en utdelning efter skatt på 50,41 cent. Den bolagsskatt som bolaget redan betalat in i Sverige beaktas inte.

III — Bakgrund till tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13. Petri Mikael Manninen ansökte vid Keskusverolautakunta (Centralskattenämnden) om förhandsbesked i frågan huruvida utdelning som lämnas av det börsnoterade svenska företaget Telia AB (publ), med beaktande av artiklarna 56 EG och 58 EG,

kan beskattas i Finland hos sökanden som är obegränsat skattskyldig i detta land. I förhandsbeskedet fastställde Centralskattenämnden att den utdelning som lämnats av Telia AB (publ) i Finland under beskattningsåret 2001 skulle tas upp till inkomstbeskattning i sin helhet. Någon rätt till gottgörelse för bolagsskatt förelåg inte.

land under förutsättning att det bolag som lämnat utdelningen har erlagt motsvarande skatt eller kompletterings-skatt i Finland — vilket inte är fallet i fråga om utdelningar som lämnats av utländska bolag — och detta medför att det inte sker någon beskattning alls i detta fall?”

14. Petri Mikael Manninen överklagade förhandsbeskedet till Korkein Hallinto-Oikeus, som genom beslut av den 10 februari 2002 med stöd av artikel 234 EG har ställt följande tolkningsfrågor till domstolen:

IV — Parternas argument

”1. Skall artikel 56 EG tolkas så, att den utgör hinder för ett sådant system med gottgörelse för bolagsskatt som tillämpas i Finland och som har beskrivits ovan, när detta system innebär att personer som är obegränsat skattskyldiga i Finland har rätt att erhålla gottgörelse för bolagsskatt med avseende på utdelning som lämnas av ett inhemskt aktiebolag, medan utdelningar som personen erhåller från ett bolag som är registrerat i Sverige inte omfattas av denna rätt?

2. Om den första frågan besvaras jakande, är det då möjligt att tolka artikel 58 EG så, att bestämmelsen i artikel 56 EG inte begränsar Finlands rätt att tillämpa de ifrågakavande bestämmelserna i lagen om gottgörelse för bolagsskatt, om denna gottgörelse endast beviljas i Fin-

15. Vid förfarandet inför domstolen har Petri Mikael Manninen, den finska och den franska regeringen, Förenade kungarikets regering samt kommissionen yttrat sig. Medan Petri Mikael Manninen och kommissionen anser att det finska systemet med gottgörelse för bolagsskatt är oförenligt med artiklarna 56 EG och 58 EG är regeringarna eniga om motsatsen.

16. Enligt Petri Mikael Manninen och kommissionen innebär systemet en begränsning av den fria rörligheten för kapital, eftersom bestämmelserna om gottgörelse för bolagsskatt till sitt innehåll är ägnade att avhålla en investerare från att investera pengar i en annan medlemsstat. Till följd av att ingen gottgörelse för bolagsskatt kan tillgodoräknas vid beskattning av utdelning som erhål-

lits från utlandet, blir resultatet att dessa inkomster beskattas hårdare än utdelning som lämnas inom landet. Samtidigt försvårar bestämmelserna för bolag som har sitt säte i en annan medlemsstat att anskaffa kapital från Finland.

17. Bestämmelserna kan inte motiveras med hänvisning till artikel 58 EG och kongruensen i skattesystemet. Som domstolen har fastställt i domen i målet Verkooijen,⁷ är det inte möjligt att hänvisa till den skattemässiga kongruensen när det rör sig om olika skattesubjekt och olika typer av skatter. De omtvistade bestämmelserna gäller å ena sidan den bolagsskatt som skall betalas av bolaget och å andra sidan den inkomstskatt som skall betalas av mottagaren av utdelningen.

18. Kommissionen anser att ett system med gottgörelse för bolagsskatt i syfte att undvika dubbelbeskattning endast är tillåtet om det inte är diskriminerande och om det verkligen är kongruent. De finska bestämmelserna uppfyller inte dessa krav, eftersom investeringar utomlands inte ger rätt till någon gottgörelse för bolagsskatt. Skattskyldiga som är bosatta i en annan stat erhåller inte heller någon gottgörelse för den utdelning som lämnas av finska bolag. I själva verket är syftet med de omtvistade bestämmelserna att säkerställa skattemyndighetens inkomster.

19. Petri Mikael Manninen anser vidare att systemet endast är kongruent om en gottgörelse för bolagsskatt beviljas även när utdelning lämnas från utlandet. Att detta är möjligt visar en motsvarande bestämmelse i dubbelbeskattningsavtalet mellan Irland och Finland, enligt vilken även skattskyldiga som är bosatta i Irland och som erhåller utdelning från finska bolag i viss omfattning erhåller en gottgörelse för bolagsskatt.

20. Den finska och den franska regeringen samt Förenade kungarikets regering har hänvisat till den rättspraxis som tillåter att skattskyldiga behandlas olika när de befinner sig i olika situationer.⁸ Situationerna skiljer sig i förevarande fall åt genom att det, vad gäller företagen i Finland, är möjligt att med hjälp av en kompletteringsskatt åstadkomma en fullständig överensstämmelse mellan den gottgörelse som beviljats mottagaren av utdelning och den bolagsskatt som betalats av bolaget. Detta är inte möjligt vad gäller utländska bolag som inte kan påläggas kompletteringsskatt. Den franska regeringen anser att bestämmelsen är ett uttryck för den territorialitetsprincip som godkänts av domstolen.⁹

21. Enligt Förenade kungarikets regering samt den franska och den finska regeringen rör det sig också om ett kongruent system.

7 — Se ovan fotnot 2, punkterna 57 och 58. Se även generaladvokaten Tizzano's förslag till avgörande i målet Schmid (ovan fotnot 2), punkt 51.

8 — Domen i målet Verkooijen (ovan fotnot 2), punkt 43, och dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkt 2b och följande punkter.

9 — Dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer (REG 1997, s. I-2471), punkt 22.

Bestämmelserna säkerställer att samma inkomster endast beskattas en gång i Finland. Eftersom inkomster från utländska bolag inte beskattas i Finland uppkommer ingen dubbelbeskattning när den finska skattemyndigheten beskattar den utdelning som dessa bolag lämnar till skattskyldiga i Finland.

ändamålet att förhindra dubbelbeskattning. I avsaknad av en harmonisering på gemenskapsnivå bör domstolen inte ingripa alltför kraftigt i utformningen av de nationella skattesystemen genom att endast tillåta en bestämd form för avräkning eller befrielse från bolagsskatt.

22. Det finns även ett direkt samband mellan beskattningen av de personer som uppbär utdelning och bolagen, eftersom gottgörelsen för bolagsskatt endast beviljas om motsvarande bolagsskatt faktiskt har inbetalats. Härvid skiljer sig den omtvistade bestämmelsen från den undantagsbestämmelse som ifrågasattes i målet Verkooijen.

23. Det av Petri Mikael Manninen yrkade tillgodoräkandet av den bolagsskatt som betalats i utlandet är inte förenligt med systemet, som just grundar sig på att gottgörelsen är knuten till bolagsskatten. Detta samband finns inte med avseende på bolag som har sitt säte i utlandet.

24. Förenade kungarikets regering och den franska regeringen har ifrågasatt huruvida det överhuvudtaget skulle kvarstå något tillämpningsområde för artikel 58.1 a EG och principen om skattemässig kongruens om det finska systemet inte ansågs uppfylla kraven i dessa bestämmelser. Kongruensen behöver nämligen inte uppnås vid beskattningen av *en* skattskyldig. Genom bestämmelserna eftersträvas dock det rättsenliga

V — Rättslig bedömning

25. Genom sina båda tolkningsfrågor, som kommer att prövas i ett sammanhang, vill den nationella domstolen i huvudsak få klarhet i huruvida sådana bestämmelser som de omtvistade finska bestämmelserna om gottgörelse för bolagsskatt är förenliga med bestämmelserna om fri rörlighet för kapital, i synnerhet med artiklarna 56 EG, 58.1 a EG och 58.3 EG.

26. Det kan, vad beträffar tillämpligheten av fria kapitalrörelser på nationella föreskrifter om direkt skatt, hänvisas till fast rättspraxis, i vilken det anges "att även om, såsom gemenskapsrätten ser ut för närvarande, frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, är inte desto mindre medlemsstaterna skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid

utövandet av de befogenheter som är dem förbehållna”.¹⁰ Följaktligen är den finska skattelagstiftaren skyldig att ta hänsyn till de grundläggande friheterna, i synnerhet föreskrifterna om fri rörlighet för kapital.

28. Varje åtgärd som försvårar eller gör det mindre attraktivt att transferera kapital över gränserna och som därmed är ägnad att avhålla investerare från att göra detta utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital.¹³ Begreppet restriktion vad beträffar kapitalrörelser motsvarar i detta avseende det begrepp som domstolen har utvecklat inom andra områden av de grundläggande friheterna, i synnerhet inom fri rörlighet för varor.¹⁴

A — Restriktioner för kapitalrörelser

27. Enligt artikel 56.1 EG är alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna förbjudna. Inom landet bosatta personers förvärv av utländska börsnoterade värdepapper är, som kommissionen med fog har anfört, enligt punkt III.A.2. i nomenklaturen i bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget¹¹ en transaktion som omfattas av tillämpningsområdet för fri rörlighet för kapital. Nomenklaturen kan göras gällande även efter införandet, genom Maastrichtfördraget, av artikel 73 b–73 d i EG-fördraget (nu artiklarna 56 EG–58 EG).¹²

29. De omtvistade nationella bestämmelserna rör förvisso inte direkt förvärvet av aktier, utan den skattemässiga behandlingen av den avkastning som inflyter från kapitalinvesteringen. Eftersom syftet med en kapitalinvestering emellertid för det mesta är att den skall generera en nettoavkastning, har bestämmelser om den skattemässiga behandlingen av avkastningen även betydelse för hur attraktiv själva kapitalinvesteringen är.

30. Enligt de finska bestämmelserna behandlas utdelning från utländska och inhemska bolag på olika sätt. Vad beträffar utdelning från inhemska bolag erhåller aktieägaren en gottgörelse för bolagsskatt, som när den tillgodoräknas i praktiken minskar inkomstskatten till noll. Utdelning från utlandet skall beskattas med en skattesats på 29 procent, utan att den bolagsskatt som betalats av det utländska bolaget kan avräk-

10 — Domen i målet Schumacker (ovan fotnot 8), punkt 21. Se även domen i målet Verkoijen (ovan fotnot 2), punkt 32, och dom av den 11 december 2003 i mål C-364/01, Barbier (REG 2003, s. I-15013), punkt 56.

11 — EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44.

12 — Kommissionen har hänvisat till generaladvokaten Tesaurus förslag till avgörande av den 19 september 1995 i de förnämde målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94, Sanz de Lera m.fl. (REG 1995, s. I-4821, se s. I-4823), punkterna 9 och 10.

13 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 mars 1999 i mål C-222/97, Trummer och Mayer (REG 1999, s. I-1661), punkt 26.

14 — Se de grundläggande domarna av den 11 juli 1974 i mål 8/74, Dassonville (REG 1974, s. 837; svensk specialutgåva, volym 2, s. 343), punkt 5, av den 25 juli 1991 i mål C-76/90, Säger (REG 1991, s. I-4221), punkt 12, och av den 30 november 1995 i mål C-55/94, Gebhard (REG 1995, s. I-4165), punkt 37.

nas. Vid kapitalinvesteringar i utlandet sker alltså i realiteten en dubbel beskattning av bolagets vinst — om än inte av samma skattemyndighet — som vid rent interna förhållanden undviks genom gottgörelsen för bolagsskatt.

31. Visserligen avräknas den källskatt som redan erlagts utomlands. Detta leder emellertid inte till att skattebördan för mottagaren av utdelningen minskar. Denne måste tvärtom fortfarande betala totalt 29 procent i skatt, delvis i form av ett avdrag vid källan i den stat där det bolag som lämnat utdelningen har sitt säte och återstoden i form av inkomstskatt i Finland.

32. Att investeringar i aktier i bolag med säte i utlandet behandlas sämre i skattemässig hänseende medför att dessa investeringar är mindre attraktiva för kapitalinvestorer jämfört med förvärv av aktier i inhemska bolag och begränsar därmed kapitalrörelserna.

33. Då det ur skatterättslig synvinkel är en nackdel för fysiska personer att förvärva aktier i utländska bolag blir det även svårare för utländska företag att skaffa kapital på den finska marknaden. Även i det hänseendet föreligger en restriktion för den fria rörligheten för kapital till nackdel för utländska kapitalbolag.

B — *Huruvida restriktionen är motiverad*

1. Tolkning av artikel 58 EG

34. Enligt artikel 58.1 a EG¹⁵ är det tillåtet för medlemsstaterna att "tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort[er]".

35. Enligt de ifrågasatta skattereglerna behandlas skattskyldiga som har investerat i inhemska företag på ett annat sätt än skattskyldiga som har gjort motsvarande kapitalinvesteringar i en annan medlemsstat. Det föreligger därmed en skillnad med avseende på den ort där kapitalet har investerats, som medlemsstaterna enligt artikel 58.1 a EG i princip har rätt att besluta om.

36. Som Förenade kungarikets regering gjorde gällande vid den muntliga förhand-

15 — Enligt förklaring nr 7 till Maastrichtfördraget skall denna bestämmelse endast avse nationella skatterättsliga bestämmelser som förelåg vid utgången av år 1993. För Finland måste i detta avseende inträdesdatumet vara avgörande. Den gällande lydelsen av lagen om gottgörelse för bolagsskatt tycks härröra från år 1998. Det framgår emellertid av den finska regeringens redogörelse under förhandlet att systemet med gottgörelse för bolagsskatt infördes redan år 1990.

lingen kan det visserligen stämma att medlemsstaterna genom Maastrichtfördraget införde artikel 73 d.1 a i EG-fördraget (nu artikel 58 EG) i syfte att möjliggöra för några medlemsstater att behålla sina olika avräkningsförfaranden beroende på investeringsort.¹⁶ Sedan domen i målet Verkooijen är det emellertid säkerställt att bestämmelsen inte innebär ett fribrev för medlemsstaterna att med hjälp av nationell skatterätt införa vilka skillnader som helst i behandlingen av skattskyldiga med avseende på kapitalinvesteringsort.

37. Dessutom skall artikel 58.1 a EG, på grund av att den utgör ett undantag från principen om fri rörlighet för kapital, tolkas restriktivt.¹⁷ Denna bestämmelse skall för övrigt läsas i förening med artikel 58.3 EG, i vilken det föreskrivs att de åtgärder och förfaranden som avses i första punkten inte får utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.¹⁸

38. I domen i målet Verkooijen¹⁹ hänvisade domstolen för övrigt till att de i artikel 58 EG föreskrivna undantagen från den fria rörligheten för kapital hade tillåtits redan tidigare i rättspraxis. Domstolen har alltså så att säga klassificerat artikel 58 EG som en kodifiering

av sin tidigare rättspraxis.²⁰ Bestämmelsen skall således tolkas mot bakgrund av den rättspraxis som fanns redan innan den infördes.²¹

39. Det skall följaktligen fastställas att begränsningar i den fria rörligheten för kapital enligt artikel 58.1 a EG å sin sida skall rymmas inom de gränser som uppställts genom artikel 58.3 EG och de i rättspraxis utvecklade principerna.

2. Huruvida kapitalinvestering inom landet och i utlandet utgör jämförbara situationer (praxis i målet Schumacker)

40. För att det skall vara tillåtet med en skattemässig behandling av utdelning som skiljer sig åt beroende på var kapitalet har investerats får det enligt artikel 58.3 EG inte röra sig om en godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning.

41. Det är inte fråga om någon godtycklig diskriminering, eftersom skillnaden i behandling hänför sig till olika förhållanden.

16 — Se Terra/Wattel, *European Tax Law*, tredje upplagan, 2001, s. 19.

17 — Dom av den 14 mars 2000 i mål C-54/99, *Église de scientologie* (REG 2000, s. I-1335), punkt 17.

18 — Domen i målet Verkooijen (ovan fotnot 2), punkt 44, och generaladvokaten Tizzanos förslag till avgörande i målet Schmid (ovan fotnot 2), punkt 44.

19 — Domen i målet Verkooijen (ovan fotnot 2), punkt 43.

20 — Se mitt förslag till avgörande av den 12 februari 2004 i mål C-242/03, *Weidert och Paulus*, dom av den 15 juli 2004 (REG 2004, s. I-7379, s. I-7381), punkt 27.

21 — Se även generaladvokaten Tizzanos förslag till avgörande i målet Schmid (ovan fotnot 2), punkt 44.

Således har domstolen i domen i målet Schumacker fastställt att en skillnad i behandlingen av skattskyldiga beroende på om de är bosatta inom landet eller i en annan medlemsstat inte utgör en förbjuden diskriminering såtillvida som de som är bosatta inom landet och de som är bosatta utomlands inte befinner sig i jämförbara situationer.²²

42. Territorialprincipen, som den franska regeringen har åberopat, anknyter slutligen till detta konstaterande. Enligt domstolens tolkning i domen i målet Futura Participations och Singer²³ innebär denna princip att man vid beskattningen av utomlands bosatta endast kan ta hänsyn till inkomster och utgifter som mottagits respektive erlagts i beskattningsstaten, medan beskattningsunderlaget vid beskattning av personer bosatta inom landet omfattar världsomspännande inkomster och utgifter. Eftersom förevarande fall rör beskattningen av en obegränsat skattskyldig fysisk person kan det inte ur territorialprincipen utläsas att det är uteslutet att ta hänsyn till den bolagsskatt som erlagts utomlands.

43. Med hänvisning till den rättspraxis som härrör från målet Schumacker har de regeringar som yttrat sig anfört att det rör sig om olika situationer beroende på om utdelning lämnas av ett inhemskt eller ett utländskt bolag.

22 — Domen i målet Schumacker (ovan fotnot 8), punkt 31 och följande punkter.

23 — Se domen i målet Futura Participations och Singer (ovan fotnot 9), punkterna 20–22.

44. I detta avseende skall anmärkas att ursprungssituationen i båda konstellationerna vid första påseendet inte skiljer sig åt. Det föreligger en risk för att ett företags vinst beskattas två gånger oberoende av om det företag som lämnar utdelning har sitt säte i en annan medlemsstat än mottagaren av utdelningen eller i samma medlemsstat. I båda fallen uttas först bolagsskatt på inkomsterna och därefter — för det fall inkomsterna lämnas som utdelning — inkomstskatt.

45. Den enda skillnaden är att dubbelbeskattningen i det ena fallet sker i form av beskattning i samma stat, medan beskattningen vid gränsöverskridande utdelning äger rum i två stater. Denna skillnad har emellertid ingen betydelse vare sig för kapitalinvesteraren eller för det företag som vill anskaffa kapital.

46. Den omständigheten att de skattskyldiga är bosatta i olika stater och beskattningsbehörigheten därför är uppdelad mellan två stater har enbart en särskild betydelse när man vill införa bestämmelser för att förhindra dubbelbeskattning. Ändamålet för ett sådant system är att företagets vinster endast skall beskattas en gång. Därför måste beskattningen av båda skattesubjekten anpassas efter varandra. Eftersom det inte skett någon harmonisering på gemenskapsnivå inom området för direkt beskattning och eftersom det inte finns något relevant

dubbelbeskattningsavtal mellan Finland och Sverige, är en sådan harmonisering endast utan vidare möjlig om båda skattskyldiga är bosatta i samma medlemsstat.

47. Det kan i denna del fastställas att det med avseende på målet att förhindra en dubbelbeskattnings av ett företags vinst föreligger olika situationer beroende på om ett bolagsskattepliktigt bolag och en fysisk person, som är inkomstskattskyldig för utdelningen från detta bolag, har sitt säte respektive är bosatt i samma stat eller i olika stater.

48. Härav följer emellertid inte att varje skillnad i behandlingen är tillåten. Sakförhållanden som skiljer sig åt får nämligen endast behandlas på olika sätt när detta på grund av skillnaderna är ofrånkomligt.²⁴

3. Kongruens i skattesystemet och proportionalitetsprincipen

49. För att en skillnad i den skattemässiga regleringen av rent interna sakförhållanden

och gränsöverskridande transaktioner, som inkräktar på kapitalrörelserna, inte skall anses utgöra en godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning i den mening som avses i artikel 58.3 EG krävs dessutom att den är nödvändig av tvingande hänsyn till allmänintresset. Bestämmelsen måste dessutom överensstämma med proportionalitetsprincipen, det vill säga vara ägnad att uppnå mål som är förenliga med EG-fördraget samt vara nödvändig och proportionerlig i en snävare mening.²⁵

a) Begreppet kongruens i skattesystemet

50. Den finska regeringen och de övriga regeringarna anser att bestämmelserna om gottgörelse för bolagsskatt är motiverade i syfte att säkerställa kongruensen i skattesystemet.

51. Detta något diffusa begrepp har etablerat sig på ett stabilt sätt i rättspraxis och i doktrin sedan domarna i målen Bachmann²⁶ och kommissionen mot Belgien.²⁷ I dessa avgöranden fastställde domstolen i princip att tillvaratagandet av kongruensen i skattesystemet är ett godtagbart ändamål inom gemenskapens rättsordning, som medlems-

24 — Se dom av den 12 juni 2003 i mål C-234/01, Gerritse (REG 2003, s. I-5933). I detta avgörande fastställde domstolen visserligen att en schablonbeskattnings av en obegränsat skattskyldig, som inte tar hänsyn till personliga inkomstförhållanden, är tillåten, eftersom situationen för utomlands bosatta (begränsat) skattskyldiga skiljer sig från situationen för skattskyldiga bosatta inom landet. Domstolen ansåg emellertid att den skillnad som gjordes i behandlingen av företagens kostnader stred mot gemenskapsrätten.

25 — Se dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien (REG 2000, s. I-7587), punkt 41, och av den 14 december 1995 i de förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94, Sanz de Lera m.fl. (REG 1995, s. I-4821), punkt 23. Se även generaladvokaten Mischos förslag till avgörande av den 6 juni 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829, se s. I-10832), punkt 80, och generaladvokaten Tizzanos förslag till avgörande i målet Schmid (ovan fotnot 2), punkt 44.

26 — Se ovan fotnot 5.

27 — Se ovan fotnot 6.

staterna kan åberopa i syfte att motivera begränsningar för de grundläggande friheterna.²⁸ Med detta menas för det mesta inte annat än att förhindra en dubbelbeskattning²⁹ eller att säkerställa att en transaktion överhuvudtaget blir beskattad (en gång)³⁰ (principen om engångsbeskattning). Således skulle den i målet ifrågasatta belgiska bestämmelsen förhindra att en skattskyldigs inkomster, som denne hade placerat i en pensionsförsäkring, blev föremål för inkomstskatt först som förvärvsinkomst och senare en gång till vid utbetalningen av pensionen.

52. En viktig synpunkt är härvid att man genom att undvika en dubbelbeskattning även bidrar till skattesystemets konkurrensneutralitet. Ett skäl för den finska lagstiftaren vid införandet av lagen om gottgörelse för bolagsskatt var att i skattehänseende jämställa framskaffandet av eget kapital med finansiering genom bankkrediter. Krediträtterna beskattas nämligen också endast en gång — närmare bestämt som inkomst för banken. Kredittagaren kan däremot dra av sina kostnader för krediten från skatten i form av driftskostnader.

28 — Även gemenskapslagstiftaren själv eftersträvar detta mål (se andra skälet i rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 om ändring av direktiv 90/435/EEG om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 7, 2004, s. 41) "att undanta olika former av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag från källskatt och att förhindra dubbelbeskattning av sådana inkomster på moderbolagsnivå".)

29 — Detta skäl torde även ha legat till grund för de nationella bestämmelser som var föremål för dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Danner (REG 2002, s. I-8147), och av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt (REG 2003, s. I-6817).

30 — Se dom av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y (REG 2002, s. I-10829). Syftet med den svenska bestämmelse som prövades i detta mål var att en aktievinst (överhuvudtaget) skulle beskattas en gång.

53. Mot bakgrund av domen i målet Bachmann har kongruensen i skattesystemet upprepade gånger anförts som motivering till att införa restriktioner för olika grundläggande friheter. Domstolen har, i sina ansträngningar att ta hänsyn till denna motiverings karaktär av undantag, tolkat begreppet skattemässig kongruens restriktivt i efterföljande domar. I fast rättspraxis kräver domstolen att det skall föreligga ett direkt samband mellan beviljandet av en skattemässig fördel och kompensationen av denna fördel genom ett skatteuttag inom ramen för samma beskattning.³¹

54. I domen i målet Bosal fortsatte domstolen i detta avseende på följande sätt: "När det inte finns något sådant direkt samband på grund av att det till exempel rör sig om olika beskattningar eller skattemässig behandling av olika skattskyldiga, kan argumentet om kongruensen i skattesystemet inte åberopas."³²

55. Det är oklart huruvida kriterierna "samma skattskyldige" och "samma skattety" med nödvändighet måste föreligga och om de måste föreligga kumulativt, eller om det endast rör sig om — säkerligen starka — indicier för att det finns ett direkt samband mellan en skattemässig fördel och en skattemässig nackdel.

31 — Domen i målet Verkooijen (ovan fotnot 2), punkt 57, och dom av den 18 september 2003 i mål C-168/01, Bosal (REG 2003, s. I-9409), punkt 29.

32 — Domen i målet Bosal (ovan fotnot 31), punkt 30, med hänvisning till dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars (REG 2000, s. I-2787), punkt 40.

56. Om man antar att den första tolkningen är riktig var det från första början omöjligt för Finland att göra gällande kongruensen i skattesystemet. Visserligen skulle man kunna anse att bolagsskatten och inkomstskatten är väsentligen likartade skatter, eftersom de — till skillnad från till exempel förmögenhets-skatten³³ — alltid tas ut på löpande inkomster. Kriteriet att det skall röra sig om samma skattskyldige är emellertid ändå inte uppfyllt. Som domstolen redan har klargjort i domen i målet Verkooijen rör det sig för övrigt vad beträffar beskattning av bolaget i form av bolagsskatt å ena sidan om inkomstbeskattning av mottagaren av utdelningen och å andra sidan om två olika skatter som tas ut av olika skattskyldiga.³⁴

57. För denna restriktiva tolkning av begreppet skattemässig kongruens talar att det särskilt främjar målet att undantag från den fria rörligheten för kapital skall medges med restriktivitet. Å andra sidan leder det stränga fasthållandet vid kriteriet att det skall röra sig om samma skattskyldig eventuellt till godtyckliga resultat, vilket redan visar sig vid ett förhållande som det som här är aktuellt.

58. I princip kan en dubbelbeskattning av företagsvinster undvikas på olika sätt. Man

kan avräkna bolagsskatten fullt ut när utdelningen beskattas (i enlighet med den finska modellen vad gäller utdelning som lämnats inom landet) eller också undanta utdelningen från inkomstbeskattningen. I detta fall sker den enda beskattningen utslutande på företagsnivå. Det omvända kan emellertid också tänkas, nämligen att endast den del av företagets vinst som inte utdelas blir föremål för bolagsskatt. Då erhåller aktieägaren sin utdelning ur ännu inte beskattade inkomster, som först hos aktieägaren beläggs med inkomstskatt.³⁵

59. Slutligen kan skatten tas ut delvis hos företaget och delvis hos mottagaren av utdelningen såsom är fallet till exempel enligt metoden med beskattning av halva inkomsten eller enligt den av kommissionen så kallade kategoribeskattningen.³⁶ Även vad gäller målet vid den nationella domstolen beskattas Petri Mikael Manninen endast för en del av utdelningen i Finland. Den andra delen har nämligen redan tidigare innehållits av det svenska företaget som källskatt vid utbetalningen av utdelningen.

33 — I domen i målet Baars (ovan fotnot 32) var ett av de avgörande skälen till att inte godta att bestämmelsen var motiverad med hänsyn till den skattemässiga kongruensen att det rörde sig om två olika skattetyper, nämligen förmögenhetsskatt och bolagsskatt.

34 — Domen i målet Verkooijen (ovan fotnot 2), punkt 58.

35 — Med denna modell kommer staten emellertid att genom en källskatt säkerställa att den utdelning som lämnas till utlandet inte undgår beskattning. Ett sådant system finns (eller fanns) i Grekland (se Terra/Vattel (ovan fotnot 16), 4.2.3.2., s. 166 och följande sida).

36 — Se i detta avseende kommissionens meddelande av den 19 december 2003 (ovan fotnot 2), punkt 2.2.2. Enligt kommissionens uppgifter är det denna metod som — med vissa varianter — med tiden blivit den som tillämpas i de flesta medlemsstater (se punkt 2.4. i meddelandet).

60. Dessa exempel visar att det är relativt godtyckligt vem — företaget eller aktieägaren — man slutligt pålägger den enda skattebetalningen, i vart fall så länge samma skattesats tillämpas på båda nivåer. Vad beträffar den finska avräkningsmodellen kan man även — såsom den nationella domstolen — inta ståndpunkten att företaget i realiteten betalar en form av tidigarelagd utdelningsskatt i aktieägarens ställe, i den mån denne kan tillgodoräkna sig den bolagskatt som betalas för företagsvinster som senare lämnas som utdelning.

61. Dessa överväganden talar för att det undantagsvis kan föreligga ett samband som kan motiveras med hänvisning till skattemässig kongruens även när en beskattning av en skattskyldig kompenseras genom att en annan skattskyldig erhåller en motsvarande gottgörelse. De förutsättningar som gäller för detta är

— att beskattningen, om den nu inte hänför sig till samma skattskyldige, i vart fall skall hänföra sig till samma inkomster eller samma ekonomiska händelseförlopp, och

— att det genom den rättsliga utformningen av systemet garanteras att en fördel endast kommer en skattskyldig till godo när en nackdel även faktiskt uppkommer för en annan skattskyldig i samma omfattning.

62. Tillämpningen av dessa kriterier säkerställer lika effektivt som kriteriet samma skattskyldige att kravet på kongruens i skattesystemet som grund för att motivera en åtgärd inte blir verkningsslöst. Således ansågs till exempel de nationella bestämmelser som var tillämpliga i målet Verkooijen³⁷ och i målet Svensson och Gustavsson,³⁸ mot bakgrund av de nämnda villkoren, inte utgöra ett kongruent system.

63. I målet Verkooijen var det inte säkerställt att utdelningen endast befriades från inkomstskatt när det bolag som lämnade utdelningen också hade betalat bolagsskatt i motsvarande omfattning. Vad beträffar de luxemburgska bestämmelser som låg till grund för domen i målet Svensson och Gustavsson brast det redan med avseende på samma ekonomiska händelseförlopp respektive samma inkomster. Enligt dessa bestämmelser erhöll skattskyldiga i Luxemburg nämligen ett räntebidrag kopplat till lån för finansiering av bostadshus som tagits hos en inhemsk bank. Begränsningen till inhemska banker förklarades med att endast dessa är skattskyldiga inom landet.

64. De omtvistade finska bestämmelserna uppfyller de i punkt 61 uppställda villkoren. De hänför sig till samma inkomster; nämligen

37 — Se ovan fotnot 2.

38 — Dom av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson (REG 1995, s. I-3955).

gen företagets inkomster, vilka i form av utdelning så att säga vidarebefordras till den inkomstskatteskyldiga aktieägaren, och garanterar att fördelen (gottgörelsen för bolagsskatt) endast beviljas när en nackdel (betalning av bolagsskatt) också faktiskt har pålagts. Genom bestämmelserna om kompletteringsskatt säkerställs dessutom att gottgörelsen för bolagsskatt till sin storlek överensstämmer med den skatt som betalats av bolaget.

65. I förevarande fall kan den grund som avser kongruensen i skattesystemet således inte underkännas endast av den anledningen att det rör sig om två skattskyldiga, nämligen bolaget och mottagaren av utdelningen.

b) Kongruensen i skattesystemet som ett rättsenligt ändamål när det gäller att motivera att rent interna och utländska situationer behandlas på olika sätt

66. Frågan är huruvida kongruensen i skattesystemet även konkret kan göras gällande som ett ändamål som är förenligt med EG-fördraget, om interna och gränsöverskridande transaktioner behandlas olika inom detta system. Om EG-fördraget påbjuder att kongruensen inte endast skall åstadkommas på nationell nivå utan att den också så långt som möjligt skall omfatta gränsöverskridande förhållanden strider redan ändamålet för de finska bestämmelserna mot gemenskapsrätten.

67. De omtvistade finska bestämmelserna om gottgörelse för bolagsskatt är inte tillämpliga om det företag som lämnar utdelningen har sitt säte i utlandet. Regleringen inskränker sig alltså till att förhindra en dubbelbeskattning med avseende på rent interna förhållanden, men accepterar att detta sker vid kapitalinvesteringar utomlands.

68. Kommissionen har dessutom invänt emot att en i utlandet bosatt person som erhåller utdelning från ett finskt bolag inte heller erhåller någon gottgörelse för bolagsskatt. Den finska regeringen har vid den muntliga förhandlingen i detta avseende med fog anfört att den finska skattemyndigheten inte har behörighet att svara för att det beviljas gottgörelse för bolagsskatt vid beskattning utomlands av mottagare av utdelning.

69. Gemenskapsrätten skall visserligen inte bestämma hur medlemsstaterna skall utforma sina system för att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning. Såsom redan inledningsvis faststälts måste den nationella skattelagstiftaren inom den inre marknaden ändå alltid ta hänsyn till de grundläggande friheterna, i detta fall den fria rörligheten för kapital, även om gemenskapen inte för närvarande har någon egen kompetens inom området för direkta skatter.³⁹ Utöver detta har medlemsstaterna i princip rätt att behandla rent interna och gränsöverskri-

³⁹ — Se ovan, punkt 26.

dande transaktioner på olika sätt. Om en skillnad i behandlingen emellertid samtidigt leder till en begränsning av en grundläggande frihet, får differentieringen inte gå utöver vad som är ofrånkomligt med hänsyn till de skilda situationer som föreligger.⁴⁰

70. De regeringar som har yttrat sig har å sin sida gjort gällande följande argument. I huvudsak har de åberopat två argument. För det första har de hänvisat till att den bolagsskatt som betalas i utlandet — i detta fall i Sverige — inte tillfaller den finska statskassan och därmed inte kan avräknas vid beskattningen av utdelningen i Finland. För det andra har de gjort gällande att den finska skattemyndigheten inte kan garantera full överensstämmelse mellan den bolagsskatt som inbetalas i Sverige och motsvarande gottgörelse som beviljas i Finland, eftersom den inte kan pålägga det svenska bolaget någon kompletteringsskatt.

71. Vad beträffar det första argumentet framgår av fast rättspraxis att en minskning av skatteintäkter i princip inte kan åberopas för att motivera en åtgärd som strider mot en grundläggande frihet.⁴¹ Följaktligen måste Finland, vid beskattning av den utdelning som erhållits av mottagare bosatta inom landet, finna sig i att den finska statskassan

går miste om skatteintäkter, till följd av avräkningen av den bolagsskatt som tillfallit den svenska statskassan. Skatteintäkterna hålls på så sätt kvar i den stat där en företagsverksamhet har genererat en ekonomisk vinst.

72. Vad gäller regeringarnas andra argument måste det tas i beaktande att det är avsevärt lättare att genomföra en avräkning när båda berörda skattskyldiga lyder under samma stats beskattningskompetens. Detta kan emellertid inte motivera att den bolagsskatt som betalats i utlandet inte under några omständigheter kan avräknas och på detta sätt utgöra hinder för den fria rörligheten för kapital.

73. Tvärtom måste den i Finland skattskyldige mottagaren av utdelning åtminstone ges en möjlighet att, till exempel genom att förete vederbörliga intyg från bolaget, styrka i vilken omfattning bolagsskatt faktiskt betalats in. Det bör emellertid inte ställas alltför höga krav på denna bevisning, så att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av gemensapsrätten.⁴²

40 — Se ovan, punkt 47 och följande punkt.

41 — Dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), punkt 28, och av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot (REG 2002, s. I-11819), punkt 103, samt domen i målet Verkoijien (ovan fotnot 2), punkt 59.

42 — Se, vad beträffar effektivitetsprincipen, särskilt dom av den 16 december 1976 i mål 33/76, Rewe (REG 1976, s. 1989), punkt 5, och av den 24 september 2002 i mål C-255/00, Grundig Italiana (REG 2002, s. I-8003), punkt 33.

74. Gottgörelsen behöver för övrigt inte leda till att den utdelning som lämnas från Sverige till Finland fullständigt befrias från inkomstskatt. Snarare krävs, enligt det diskrimineringsförbud som gäller vid genomförandet av (engångs-) beskattningen, endast att den bolagsskatt som faktiskt betalats beaktas (i sin helhet). Eftersom den finska skattemyndigheten inte kan vända sig till det utländska företaget för att uppväga att den erhåller kompensation för en differens mellan den inbetalda bolagsskatten och inkomstskatten, är det tillåtet att åstadkomma en utjämning genom en motsvarande högre beskattning av inhemska inkomstskattepliktiga.

75. Denna lösning leder förvisso också till att en person som uppbär utdelning från en kapitalinvestering i utlandet behandlas sämre än den som erhåller utdelning från ett inhemskt bolag. För det första måste han i enstaka fall eventuellt finna sig i en något högre beskattning. För det andra måste han uppfylla ytterligare formkrav för att komma i åtnjutande av gottgörelsen för bolagsskatt medan gottgörelsen beviljas ex officio med avseende på kapitalinvesteringar inom landet. Denna skillnad i behandling är emellertid ofrånkomlig till följd av de olika sakförhållandena.⁴³

76. Med anledning av dessa argument har domstolen frågat parterna vilka praktiska svårigheter det skulle innebära att lämna en gottgörelse för den i utlandet erlagda bolagsskatten vid beskattningen av utdelningen i Finland.

77. Vid den muntliga förhandlingen gjorde den finska regeringen och Förenade kungarikets regering i detta avseende framför allt gällande att det inom ramen för utdelningsbeskattningen är besvärligt för såväl skattskyldiga som skatteförvaltningen att erhålla nödvändig information om den bolagsskatt som betalats av ett bolag i en annan medlemsstat. Den finska regeringen tillade att det vid en avräkning inte räcker att ta hänsyn till den i utlandet gällande bolagsskattesatsen, eftersom beskattningsunderlaget i olika stater kan omfatta olika delmoment. Förenade kungarikets regering hänvisade till de särskilda svårigheter som följer av att den fria rörligheten för kapital även gäller i förhållande till tredje land.

78. Dessa svårigheter kan dock inte motivera att en avräkning för den i utlandet erlagda bolagsskatten helt uteblir. För att beakta skillnaderna i skattesats och utformningen av beskattningsunderlaget kan avräkning ske med det belopp som faktiskt inbetalats i form av bolagsskatt för varje aktie. Detta belopp måste det berörda bolaget, till exempel med ledning av sin balansräkning för det aktuella räkenskapsår då utdelningen lämnades, kunna uppge. Om bolaget inte kan göra

43 — Se i detta avseende punkt 49 ovan.

detta skall denna oförmåga slutligt belasta aktieägaren, som då vid beskattning av sin utdelning inte har kunnat lämna ett fullgott bevis för den skatt som skall avräknas. Han kommer i detta fall eventuellt att besluta sig för att investera sitt kapital någon annanstans.

är påbjuden när det är fråga om jämförbara situationer. Med hänsyn till sakomständigheterna i målet vid den nationella domstolen kan det emellertid lämnas därhän huruvida de här utvecklade principerna kan överföras på fall med anknytning till tredje land.

79. Särskilda problem kan uppstå i fall då tredje land är inblandat. Principen i artikel 56.1 EG om fri rörlighet för kapital i förhållande till tredje land påbjuder dock inte med tvingande verkan att den bolagsskatt som erlagts i tredje land skall avräknas på samma sätt som när det är fråga om inomgemenskapliga förhållanden. Snarare gäller även här att en likabehandling endast

80. Avslutningsvis skall det fastställas att en reglering om avräkning av bolagsskatt vid beskattning av utdelning inte kan motiveras med hänvisning till kongruensen i skattesystemet om det inte är möjligt att bevilja avräkning med avseende på kapitalinvesteringar i utlandet, trots att det i princip skulle vara möjligt att genomföra en sådan avräkning.

VI — Förslag till avgörande

81. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen skall besvara Korkein Hallinto-Oikeus tolkningsfrågor på följande sätt:

Artiklarna 56.1 EG, 58.1 a EG och 58.3 EG utgör hinder för bestämmelser i en medlemsstat, enligt vilka det vid beskattning av utdelning som en fysisk person, som är obegränsat skattskyldig i landet, erhållit från ett aktiebolag med säte inom landet sker en avräkning av den bolagsskatt som erlagts av bolaget, medan en motsvarande avräkning av bolagsskatt är utesluten om utdelningen har lämnats av ett bolag med säte i utlandet.