

# Mål C-487/08

## Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien

”Fördragsbrott — Fri rörlighet för kapital — Artikel 56 EG och artikel 40 i EES-avtalet — Särbehandling — Utdelning till bolag med hemvist i landet och till bolag utan hemvist i landet”

Domstolens dom (första avdelningen) av den 3 juni 2010 . . . . . I - 4846

### Sammanfattning av domen

*Fri rörlighet för kapital — Restriktioner — Skattelagstiftning — Inkomstskatt för juridiska personer — Beskattning av utdelning  
(Artikel 56.1 EG)*

En medlemsstat, som villkorar undantaget från skatteplikt för utdelningar från bolag med hemvist i denna medlemsstat med att den andel som de utdelningsmottagande bolagen äger i de utdelande bolagens kapital uppnår en nivå som är högre för utdelningsmottagande bolag som har hemvist i en annan medlemsstat än för utdelningsmottagande bolag med hemvist i förstnämnda

medlemsstat, har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 56.1 EG.

En sådan särbehandling kan nämligen avhålla bolag med hemvist i andra medlemsstater

från att investera i den berörda medlemsstaten och utgör följaktligen en restriktion för kapitalrörelser som i princip är otillåten enligt artikel 56.1 EG.

Nämnda särbehandling kan inte motiveras av att bolag med hemvist i landet och bolag med hemvist i en annan medlemsstat befinner sig i olika situationer. När det gäller en medlemsstats bestämmelser för att förhindra eller lindra kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings av vinst som ett bolag med hemvist i landet delar ut, befinner sig visserligen de utdelningsmottagande aktieägare som har hemvist i landet inte nödvändigtvis i en situation som är jämförbar med situationen för utdelningsmottagande aktieägare med hemvist i en annan medlemsstat. Dock gäller att från den tidpunkt då en medlemsstat ensidigt eller i avtal föreskriver att inte bara aktieägare med hemvist i landet utan även aktieägare utan hemvist i landet ska erlägga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett bolag med hemvist i landet, närmar sig situationen för dessa aktieägare utan hemvist i landet den situation som gäller för aktieägare med hemvist i landet. Det är nämligen uteslutande på grund av att denna stat utövar sin beskattningsrätt som det uppstår risk för kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings, och den beskattning som kan ske i någon annan medlemsstat saknar härvidlag betydelse. I sådana fall måste det utdelande bolagets hemviststat, för att undvika att utdelningsmottagare utan hemvist i landet utsätts för en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som, i princip, är förbjuden enligt artikel 56 EG, tillse att de mottagare som saknar hemvist i landet, när det gäller den mekanism som föreskrivs i landets nationella lagstiftning för att förhindra eller lindra kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings, behandlas på ett sätt som är likvärdigt med det sätt på vilket mottagare

med hemvist i landet behandlas. Genom att tillämpa ovannämnda lagstiftning har en medlemsstat valt att utöva sin beskattningsrätt avseende utdelningar till bolag med hemvist i andra medlemsstater. Utdelningsmottagande bolag utan hemvist i landet befinner sig således i en situation som kan jämföras med den som bolag med hemvist i landet befinner sig i vad gäller risken för kedjebeskattnings av utdelning från bolag med hemvist i landet, vilket innebär att utdelningsmottagande bolag utan hemvist i landet inte får behandlas annorlunda än utdelningsmottagande bolag med hemvist i landet.

För övrigt gäller att även om de nackdelar som kan följa av att olika medlemsstater utövar sina respektive beskattningsrätter parallellt inte utgör några enligt fördraget otillåtna restriktioner, så länge detta utövande inte är diskriminerande, är detta dock inte fallet när den oförmånliga behandlingen av utdelningar till bolag med hemvist i en annan medlemsstat enbart är ett resultat av att det utdelande bolagets hemviststat utövat sin beskattningsrätt, och endast den staten kan således lastas för nämnda behandling.

Denna särbehandling kan inte heller ifrågasättas med hänvisning till att avtal om undvikande av dubbelbeskattnings tillämpas. Det kan visserligen inte uteslutas att en medlemsstat kan säkerställa iakttagandet av sina skyldigheter enligt fördraget genom att ingå ett avtal om undvikande av dubbelbeskattnings med en annan medlemsstat. Särbehandlingen av utdelning till bolag med hemvist i andra medlemsstater och av utdelning till bolag med hemvist i landet kan alltså elimineras i sin helhet bara om den källskatt som

innehålls i enlighet med den nationella lagstiftningen får avräknas från den skatt som ska betalas i den andra medlemsstaten, med ett belopp som motsvarar särbehandlingen enligt den nationella lagstiftningen. För att så ska vara fallet krävs emellertid att inverkan av den särbehandling som följer av den nationella lagstiftningen kan kompenseras genom att ett sådant avtal tillämpas. För att uppnå ett sådant neutraliseringsmål ska alltså tillämpningen av en avräkningsmetod som föreskrivs i ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning medge full avräkning – för den skatt på utdelningar som en medlemsstat påfört – från den skatt som ska betalas i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat, så att, för det fall de utdelningar som detta bolag erhållit i slutändan beskattas hårdare än utdelningar till bolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat, denna tyngre skattebörd inte längre kan tillskrivas denna stat utan det utdelningsmottagande bolagets hemviststat, vilken har utövat sin beskattningsrätt.

I detta hänseende gäller att om det i den övervägande delen av de avtal för att undvika dubbelbeskattning som en stat har ingått föreskrivs att det belopp som dras av eller avräknas för skatt som innehållits i denna stat inte får överstiga den del av skatten i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat, beräknad före avdraget eller avräkningen, som belöper på den skattepliktiga inkomsten i förstnämnda stat, kan särbehandlingen således bara neutraliseras om skatten på utdelningen från den berörda medlemsstaten blir tillräckligt stor i den andra medlemsstaten. Beskattas inte denna utdelning, eller blir skatten inte tillräckligt stor, kan summan av den

skatt som påförts i den berörda medlemsstaten, eller en del av denna, inte avräknas. I det fallet kan den särbehandling som följer av en tillämpning av den nationella lagstiftningen inte kompenseras genom en tillämpning av bestämmelser i avtalet för att undvika dubbelbeskattning. Detta konstaterande är tillämpligt även om ett sådant avtal saknar bestämmelser som begränsar avräkningen till den del av skatten i det utdelningsmottagande bolagets hemvistmedlemsstat, beräknad före avräkningen, som belöper på den skattepliktiga inkomsten i det utdelande bolagets hemviststat, men innehåller bestämmelser enligt vilka den skatt som påförts i denna stat avräknas från den skatt som belöper på denna inkomst i det utdelande bolagets hemviststat. Om dessa utdelningar inte beskattas eller om skatten på dem inte blir tillräckligt hög, kan det belopp som innehållits i det utdelande bolagets hemviststat eller en del av detta nämligen inte avräknas. Nu är det inte det utdelande bolagets hemviststat som avgör huruvida inkomst som härrör från den staten ska beskattas i den andra medlemsstaten eller på vilken nivå denna beskattning ska ligga, utan detta följer av den beskattningsmetod som valts i sistnämnda stat. Den avräkning för innehållen skatt från den skatt som ska erläggas i den andra medlemsstaten, vilken sker med tillämpning av bestämmelserna i avtal om undvikande av dubbelbeskattning, medger alltså inte att särbehandlingen på grund av tillämpningen av den nationella lagstiftningen kan neutraliseras i alla fall.

(se punkterna 43, 50–53, 56–64, 67 och 69 samt domslutet)