

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT  
ANTONIO LA PERGOLA

föredraget den 14 december 1999 \*

1. Hoge Raad der Nederlanden har med stöd av artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) hänskjutit förevarande mål till domstolen och begärt att denna skall fastställa huruvida en skattelagstiftning, som ger rätt att från fysiska personers inkomstskatt upp till ett visst belopp undanta inkomst av aktieutdelning eller av andelar i bolag (nedan kallat undantaget), när det handlar om aktieutdelning från bolag som är etablerade i den medlemsstat i vilken den skattskyldige är bosatt, är förenlig med de gemenskapsrättsliga bestämmelser som garanterar den fria rörligheten för kapital och etableringsfriheten. Målet vid den nationella domstolen har sitt ursprung i att den nederländska skatteförvaltningen inte har medgett B.G.M. Verkooijen något undantag med avseende på den aktieutdelning han uppburit under år 1991 från ett bolag som är etablerat i Belgien.

2. Genom beslut av den 17 september 1999 återupptog domstolen det muntliga förfarandet, som avslutats med mitt förslag till avgörande av den 24 juni 1999, eftersom den ansåg att det var lämpligt att klargöra vissa av de uppgifter om Nederländernas skattelagstiftning som åberopats av B.G.M. Verkooijen och av den nederländska regeringen i skrivelser som inkommit till domstolens kansli den 29 och den 30 juni 1999. I handlingarna i målet fanns inte något spår

av dessa uppgifter. De hade således inte beaktats tidigare. I mitt dåvarande förslag till avgörande utgick jag från den förutsättningen att det i Nederländerna inte föreskrevs någon möjlighet att vid uttag av skatt på fysiska personers inkomster göra avdrag för den skatt på aktieutdelning som tagits ut som källskatt på aktieutdelning från bolag som är etablerade i samma medlemsstat (se punkt 3). Även om jag ansåg att det i målet förelåg hinder för den fria rörligheten av kapital och för etableringsfriheten, kom jag då till den slutsatsen att det faktum att undantaget endast omfattade fysiska personer som uppbar aktieutdelning från bolag etablerade i Nederländerna inte stred mot gemenskapsrätten. Det var enligt min mening fråga om en lösning som motiverats av nödvändigheten att säkerställa kongruensen i den nederländska skattelagstiftningen (se punkterna 23—27 och 44 samt punkt 1 i själva förslaget till avgörande).

3. Av de upplysningar som B.G.M. Verkooijen och den nederländska regeringen lämnat efter att mitt förslag till avgörande föredragits framgår att den nederländska skattelagstiftningen stadgar att vid uppbördens av den skatt på fysiska personers inkomst som skall erläggas för den totala inkomsten, skall hänsyn tas till det belopp som har tagits ut på aktieutdelningen vid den tidpunkt när skatten på denna aktieutdelning påfördes den berörda personen. Efter att ha noterat denna uppgift anser jag

\* Originalspråk: italienska.

att mitt tidigare förslag till avgörande skall stå fast i frågan huruvida det förelåg hinder för den fria rörligheten för kapital och för etableringsfriheten.<sup>120</sup> Sedan den tillämpliga lagstiftningen nu definierats skall jag dock — i förhållande till de två första tolkningsfrågorna — på nytt undersöka om det fortfarande är motiverat att säkerställa koherensen i det nederländska skattesystemet, såsom jag tidigare ansåg.

4. För det första kan undantagets *ratio legis*, nämligen att lindra bördan av dubbelbeskattningen, inte förstås på så sätt att den nederländska skattelagstiftaren har tagit hänsyn till det faktum att det i förevarande fall är två skatter (skatt på aktieutdelningen och skatt på fysiska personers inkomst) som påförs samma aktieutdelning, i dess egenskap av inkomst för en och samma skattebetalare (se punkterna 4 och 21 i förslaget till avgörande av den 24 juni 1999). Tack vare den mekanism som beskrivits i föregående punkt är nämligen skatten på aktieutdelning helt enkelt ett förskott — genom en källskatt som verkställs av samma bolag som utbetalar aktieutdelningen — på en del av skatten på den totala inkomsten för vilken aktieinnehavaren är skattepliktig. Den dubbelbeskattning som den nederländska regeringen åberopar kan följaktligen föreligga endast i *ekonomisk mening*, nämligen på så sätt att den följer av en första skatt, som utgörs av en skatt på bolagets inkomster och som påverkar vinsten i det bolag som utbetalar aktieutdelningen, och av en andra skatt som — när skatteuttaget på fysiska personers inkomst sker — på nytt påverkar dessa vinster, när dessa utbetalas till aktieinnehavaren i form av aktieutdelning.

5. Enligt samtliga regeringar som är närvarande i detta skede av förfarandet, skulle det skada koherensen i det nederländska skattesystemet om detta uttag utsträcktes till sådan aktieutdelning som upp bärs av aktieinnehavare bosatta i Nederländerna. Dessa regeringar menar därvid att ett undantag (även ett partiellt sådant) från skatt på fysiska personers inkomst av aktieutdelning från ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat än Nederländerna, skulle medföra att den sistnämnda staten skulle tvingas undanta en del av inkomsten hos den aktieinnehavare som har sin skattemässiga hemvist där, medan denna stat skattemässigt inte har kunnat påverka inkomsten i det bolag som utbetalar aktieutdelningen.

6. Den motivering som avser kravet att bevara koherensen i en medlemsstats skattesystem har framförts flera gånger inför domstolen.<sup>121</sup> Domstolen har dock godtagit denna endast i målet Bachmann,<sup>122</sup> i vilket föremålet var de belgiska föreskrifterna, enligt vilka möjligheten till ett skatteavdrag för försäkringspremier för pensions- och livförsäkringar var beroende av villkoret att sagda avgifter erlagts till en försäkringsgivare som är etablerad i Belgien. I domen i målet Bachmann fastställde domstolen i själva verket att det fanns ett *direkt samband* mellan möjligheten att dra av premier och beskattningen av de belopp som försäkringsgivarna var skyldiga att utge på grundval av försäkringsavtalen vid pensions- och livförsäkringar. Domstolen noterade senare i domen i målet Asscher

121 — Se den rättspraxis som åberopats i punkt 23 i förslaget till avgörande av den 24 juni 1999, utöver vilken dom av den 26 oktober 1999 i mål C-294/97, Eurowings Luftverkehr (REG 1999, s. I-7447) och dom av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard (REG 1999, s. I-7641) tillkommer.

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

120 — Svaret på den tredje tolkningsfrågan ändras heller inte, eftersom det inte påverkas av de nya faktorer i det nationella regelverket som B.G.M. Verkoofjen och den nederländska regeringen åberopar.

följande: ”I det fallet kunde den skattskyldige välja mellan att dels göra avdrag för försäkringspremierna samtidigt som kapitalbeloppet och räntan beskattades vid det tillfälle då avtalet skulle fullföljas, dels att inte göra avdrag för premierna, men att det kapitalbelopp och den ränta som erhöles då avtalet fullföljdes i stället undantogs från beskattning”<sup>123</sup> (punkt 58). Domstolen rättfärdigade de nationella bestämmelser som var i fråga i målet Bachmann genom just det faktum att den belgiske skattelagstiftaren givetvis endast kunde kompensera ett eventuellt skatteavdrag på inkomsterna från försäkringspremier som utbetalats i en annan medlemsstat genom den skatt som betalats på pensioner, räntor och kapital, när den försäkringsgivare som utbetalar dem är etablerad i Belgien. Koherensen i systemet krävde enligt domstolen att premien för vilken skatteavdrag kunde göras med nödvändighet utbetalats i Belgien, just eftersom det endast är i det fallet som den skattskyldige, som åberopar möjligheten att göra avdrag för denna, kan påföras den andra skatten som avser räntor, pensioner och kapital. Som kommissionen erinrat om under den muntliga förhandlingen den 30 november 1999, avsåg målet Bachmann i huvudsak en enda skattskyldig person och en enda skatt på hans inkomst, vilken kunde eller inte kunde skjutas upp i tiden.<sup>124</sup>

7. I detta mål är det däremot fråga om två olika skatter — skatt på bolags inkomst

och en annan skatt, på fysiska personers inkomst, som undantaget hänför sig till — som berör två olika subjekt, dels det bolag som utbetalar aktieutdelningen, dels den aktieinnehavare som erhåller utdelningen (se ovan, punkt 4). Den som i detta mål vill se ett samband mellan den bolagsskatt som påverkar vinsten i det bolag som utbetalar aktieutdelningen och det undantag som aktieinnehavaren åtnjuter måste, enligt min mening, medge att det endast handlar om ett indirekt samband. Här föreligger således inte det direkta samband som domstolen har fastställt i målet Bachmann enligt det stränga men, enligt min mening, korrekta kriteriet att den berörda skattelagstiftaren måste upprätta ett tydligt samband mellan undantaget, skatteavdraget och skatteplikten genom att kompensera det ena av dessa skattemässiga val med det andra, hela tiden i förhållande till ett och samma subjekt som skattemyndigheten kan beskatta på olika sätt och vid olika tidpunkter, hela tiden i förhållande till samma källa för skatteuttag och hela tiden för att säkerställa koherensen i behandlingen av denna skattskyldiga person. Inför skatteåtgärder som utgör ett hinder för en eller flera grundläggande rättigheter har bristen på denna nödvändiga koherens, som skall vara direkt i den mening som just har angetts och inte på annat sätt, mellan de olika beståndsdelarna i skattesystemet tidigare alltid lett till att de motiveringar som åberopats med avseende på koherensen i detta system har avvisats.<sup>125</sup> Jag förstår inte hur man i detta mål skulle kunna avvika från denna klara och fasta rättspraxis.

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

124 — I det avseendet se, från senare tid, domen i ovannämnda målet Eurowings Luftverkehr (punkterna 20 och 42 i domen och punkt 46 i generaladvokaten Mischos förslag till avgörande) och generaladvokaten Saggios förslag till avgörande i målet Vestergaard (punkterna 38 och 39), till vilket domstolen uttryckligen hänvisar, i punkt 24 i domen.

125 — Se dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkterna 40—42, av den 14 november 1995 i mål C-484/93, Svensson och Gustavsson (REG 1995, s. I-3955), punkt 18, domen i målet Asscher, punkt 58 och följande punkter, av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), punkt 29, domen i målet Eurowings Luftverkehr, punkt 42, domen i målet Vestergaard, punkt 24.

## Förslag till avgörande

8. Utan att ifrågasätta svaret på den tredje frågan som har väckts av Hoge Raad der Nederlanden och som anges i punkt 2 i mitt förslag till avgörande av den 24 juni 1999 skall följaktligen de två första frågorna enligt min mening besvaras på följande sätt:

Artikel 1.1 i rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget, och artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse) skall tolkas på så sätt att dessa bestämmelser utgör hinder för lagstiftningen i en medlemsstat enligt vilken undantaget från inkomstskatt på utdelning av aktier eller andelar i bolag görs beroende av villkoret att bolaget som har utbetalat aktieutdelningen är etablerat i samma medlemsstat.