

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 8 november 2007*

I mål C-379/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Gerechtshof te Amsterdam (Nederländerna) genom beslut av den 21 september 2005, som inkom till domstolen den 17 oktober 2005, i målet

Amurta SGPS

mot

Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna A. Tizzano, R. Schintgen, A. Borg Barthet och E. Levits (referent),

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 25 januari 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Amurta SGPS, genom L.C.A. Wijsman, J.J. Feenstra och R.M.P.G. Niessen-Cobben, advocaten,
- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och D.J.M. de Grave, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Förenade kungarikets regering, inledningsvis genom S. Nwaokolo, därefter av V. Jackson, båda i egenskap av ombud, biträdda av J. Stratford, barrister,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

- EFTA:s övervakningsmyndighet, genom S. Rydelski och P.A. Bjørgan, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 7 juni 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 56 EG och 58 EG.

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan det i Portugal hemmahörande bolaget Amurta SGPS (nedan kallat Amurta) och Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam rörande innehållande av källskatt på utdelning som det i Nederländerna hemmahörande bolaget Retailbox BV (nedan kallat Retailbox) lämnat till Amurta.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

- 3 I artikel 5.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), föreskrivs följande:

”Vinstutdelning från ett dotterbolag till moderbolaget skall, åtminstone om det senare innehar mins. 25% av kapitalet i dotterbolaget, vara befriad från källskatt.”

Den nationella lagstiftningen

- 4 Enligt artikel 1.1 i 1965 års lag om skatt på utdelning (Wet op de dividendbelasting 1965) (nedan kallad Wet DB), uttas i princip utdelningsskatt på 25 procent på all utdelning som lämnas av ett i Nederländerna hemmahörande bolag vars kapital helt eller delvis är fördelat på aktier.
- 5 I artikel 4.1 i Wet DB föreskrivs emellertid följande:

”Innehållande av skatt på inkomst av aktier, vinstandelsbevis eller penninglån som avses i artikel 10.1 d i 1969 års lag om bolagsskatt [(Wet op de vennotschapsbelasting 1969) (nedan kallad Wet Vpb)] får underlåtas, om det undantag från skatteplikt

som gäller för andelen och som föreskrivs i artikel 13 i nämnda lag är tillämpligt även på de fördelar som mottagaren av inkomsten erhåller tack vare dessa aktier, vinstandelsbevis och penninglån, samt att andelen ingår bland tillgångarna i mottagarens företag som drivs i Nederländerna. Första meningen är inte tillämplig på den inkomst för vilken mottagaren inte är den som har rätt till utdelningen.”

- 6 I artikel 4a i Wet DB, som baseras på direktiv 90/435, föreskrivs ett undantag från skatteplikt för utdelning som lämnas till aktieägare som är hemmahörande i Europeiska unionen och vars andelsinnehav uppgår till minst 25 procent. Enligt artikel 4a tredje stycket sänks procentsatsen från 25 till 10 om den medlemsstat i vilken aktieägaren är hemmahörande tillämpar motsvarande sänkning.
- 7 I artikel 13 i Wet Vpb föreskrivs följande:

”1. Vid fastställandet av vinsten beaktas inte fördelarna av andelsinnehav och heller inte kostnader — däri inbegripet de fördelar som följer av valutakursförändringar — som är hänförliga till ett andelsinnehav, såvida det inte framgår att dessa kostnader indirekt använts för att generera en skattepliktig vinst i Nederländerna (undantag från skatteplikt för andelsinnehav). ...”

2. Andelsinnehav föreligger om det skattskyldiga bolaget

a) äger åtminstone fem procent av det nominella kapitalet i ett bolag vars kapital helt eller delvis är fördelat på aktier

...”.

- 8 Som den hänskjutande domstolen har påpekat leder ordalydelsen i artikel 13 i Wet Vpb, jämförd med artikel 4 i Wet DB, till att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i denna artikel 4 är tillämpligt bara om andelarna i det nederländska bolag som lämnar utdelning innehas antingen av aktieägare som har ett erlagga bolagsskatt i Nederländerna, eller av utländska aktieägare som har ett fast driftställe i Nederländerna, varvid aktierna måste ingå bland tillgångarna i detta fasta driftställe.

Dubbelbeskattningsavtalet

- 9 I artikel 10 i det avtal för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och förmögenhet som Konungariket Nederländerna och Republiken Portugal ingick den 20 september 1999 (nedan kallat skatteavtalet), föreskrivs följande:

”Utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.

2. Utdelningen får även beskattas i den avtalsslutande stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men om den som har rätt till utdelningen har hemvist i den andra staten får skatten inte överstiga 10 procent av utdelningens bruttobelopp.

...”

10 Den metod som valts för att undvika dubbelbeskattning anges i artikel 24 i skatteavtalet, där följande föreskrivs:

”Beträffande Portugal skall dubbelbeskattning undvikas enligt följande:

a) Om person med hemvist i Portugal förvärvar inkomst som i enlighet med bestämmelserna i detta avtal får beskattas i Nederländerna, skall Portugal — från skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den skatt som erlagts i Nederländerna för inkomsten. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte i något fall överstiga den del av inkomstskatten beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst som får beskattas i Nederländerna.

...”

Twisten i målet vid den nationella domstolen

11 Vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen ägde Amurta 14 procent av aktierna i Retailbox. Övriga aktieägare i Retailbox var det i Nederländerna hemmahörande bolaget Sonaetelecom BV, som ägde 66 procent av aktierna, samt de i Portugal hemmahörande bolagen Tafin SGPS och Perfin SGPS, vilka ägde 14 respektive 6 procent av aktierna.

- 12 Den 31 december 2002 lämnade Retailbox utdelning till sina aktieägare. Den utdelning som lämnades till Sonaetelecom BV blev inte föremål för någon utdelningsbeskattning, eftersom utdelningen var undantagen från skatteplikt enligt artikel 4 i Wet DB, medan utdelningarna till Amurta och de två i Portugal hemmahörande bolagen utdelningsbeskattades med 25 procent.
- 13 Denna beskattning blev föremål för en begäran om omprövning som framställdes av Retailbox för Amurtas räkning den 30 januari 2003. Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam omprövade taxeringsbeslutet utan att ändra detta, varpå Amurta överklagade omprövningsbeslutet till Gerechtshof te Amsterdam och yrkade att omprövningsbeslutet skulle upphävas och att påfordrad utdelningsskatt skulle återbetalas.
- 14 Enligt Gerechtshof te Amsterdam fordrar tvisten i målet vid den nationella domstolen en tolkning av gemenskapsrätten, varför den har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”Är undantaget i artikel 4 i [Wet DB], såsom detta beskrivits [i punkterna 5 och 8 i förevarande dom], jämfört med undantaget i artikel 4a i samma lag, oförenligt med bestämmelserna om fri rörlighet för kapital (artiklarna 56 EG–58 EG), med tanke på att detta undantag endast är tillämpligt på utdelningar till aktieägare som har att erlagga bolagsskatt i Nederländerna eller på aktieutdelningar till utländska aktieägare med ett fast driftställe i Nederländerna till vilket aktierna i det utdelande bolaget hör, och på vilka det undantag för andelsinnehav som föreskrivs i artikel 13 i [Wet Vpb] är tillämpligt?”

2. Har det någon betydelse för svaret på [den första] frågan om den utländska aktieägare eller det utländska bolag som inte omfattas av undantaget i artikel 4 i [Wet DB] har rätt till obegränsad avräkning för den nederländska skatten på utdelning (full credit) i sin hemviststat?"

Den första tolkningsfrågan

15 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att källskatt skall innehållas på utdelning som ett i denna medlemsstat hemmahörande bolag lämnar till ett mottagande bolag hemmahörande i en annan medlemsstat, när det lägsta andelsinnehav i kapitalet i ett dotterbolag som föreskrivs för moderbolag i artikel 5.1 i direktiv 90/435 inte har uppnåtts, dock att sådan källskatt inte skall innehållas på utdelning som lämnas till ett mottagande bolag som är skattskyldigt till bolagsskatt i förstnämnda medlemsstat eller som i denna medlemsstat har ett fast driftställe till vilket aktierna i det utdelande bolaget hör.

16 Domstolen erinrar inledningsvis om att det följer av fast rättspraxis att frågor om direkta skatter visserligen omfattas av medlemsstaternas behörighet, men att denna behörighet likväl måste utövas med iakttagande av gemenskapsrätten (se, bland annat, dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 29, av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 40, och av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, REG 2006, s. I-11673, punkt 36).

- 17 Det skall även påpekas att medlemsstaterna i avsaknad av enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser fortfarande har behörighet att, genom avtal eller ensidigt, fastställa kriterierna för fördelningen av beskattningsrätten mellan dem, särskilt när det gäller undanröjandet av dubbelbeskattning (dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly, REG 1998, s. I-2793, punkterna 24 och 30, av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 57, samt av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N, REG 2006, s. I-7409, punkt 44).
- 18 Som framgår bland annat av tredje skälet i direktiv 90/435 är syftet med detta direktiv att genom införandet av ett gemensamt skattesystem eliminera alla nackdelar för samverkan mellan bolag från olika medlemsstater i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat och att på det sättet underlätta grupperingar på gemenskapsnivå (dom av den 4 oktober 2001 i mål C-294/99, Athinaiki Zythopoiia, REG 2001, s. I-6797, punkt 25, och av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006, s. I-11753, punkt 103).
- 19 Artikel 5.1 i direktiv 90/435 innebär inte någon skyldighet för medlemsstaterna att avstå från att innehålla källskatt på utdelning som ett dotterbolag lämnar till sitt moderbolag när moderbolaget innehar minst 25 procent av kapitalet i dotterbolaget.
- 20 Det är utrett att situationen i målet vid den nationella domstolen inte omfattas av tillämpningsområdet för nämnda direktiv.

- 21 Den nederländska och den italienska regeringen har följaktligen hävdade att ett innehållande av källskatt på utdelning till ett i landet ej hemmahörande bolag inte i sig kan anses utgöra ett åsidosättande av de grundläggande friheterna när andelsinnehavet understiger det minimum som föreskrivs i direktiv 90/435.
- 22 Enligt den italienska regeringen är det den nationella lagstiftaren som beslutar hur utdelning på andelar som inte omfattas av tillämpningsområdet för nämnda direktiv skall behandlas, och den situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen följer av en fördelning av beskattningsrätten mellan den medlemsstat som är källstat för utdelningen och den medlemsstat där mottagaren av utdelningen har sitt hemvist.
- 23 Den nederländska regeringen har för sin del hävdade att en utsträckning av det i artikel 4 i Wet DB föreskrivna undantaget, vars syfte är att dubbelbeskattning av utdelning skall undvikas på det nationella planet, till att även avse utdelning som lämnas till mottagande bolag hemmahörande i en annan medlemsstat, vilkas andel av kapitalet i det utdelande bolaget understiger det procenttal som föreskrivs i direktiv 90/435, skulle innebära att skatten på utdelning avskaffades och att det i Nederländerna gällande klassiska systemet därmed inte längre skulle iakttas. Enligt denna regering gäller att även om det i artikel 4 i Wet DB inte föreskrivs ett undantag från innehållande av källskatt på utdelningar, kan denna fortfarande tas ut. För det fall att utdelningen återbetalas kommer skatten att påföras. Den menliga inverkan som artikel 4a i Wet DB har på det klassiska systemet kan dock enligt regeringen rättfärdigas enbart med bestämmelserna i direktiv 90/435 och får inte gå längre än vad medlemsstaterna åläggs enligt direktivet.
- 24 Domstolen påpekar i detta avseende att när det gäller andelsinnehav som inte omfattas av direktiv 90/435 är det medlemsstaterna som har att avgöra om och i vilken mån den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelad vinst skall undvikas och för detta ändamål ensidigt eller med hjälp av dubbelbeskattningsavtal som ingås med andra medlemsstater införa mekanismer till förhindrande eller lindring av denna ekonomiska dubbelbeskattning. Denna omständighet innebär dock inte i sig

att de därmed också får tillämpa bestämmelser som strider mot de fria rörligheter som garanteras i fördraget (se domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 54).

- 25 När det gäller undantaget från innehållande av källskatt på utdelning, har det i förevarande fall genom artiklarna 4 och 4a i Wet DB, tillsammans med artikel 13 i Wet Vpb, införts en skillnad i behandling mellan å ena sidan de mottagande bolag som har sitt säte i Nederländerna eller som där har ett fast driftställe till vilket aktierna i det utdelande bolaget hör och å andra sidan de mottagande bolag som inte är etablerade i Nederländerna.
- 26 Enligt artikel 4 i Wet DB kan nämligen undantaget från innehållande av källskatt endast tillämpas på utdelning som lämnas till mottagande bolag som har sitt säte i Nederländerna eller som där har ett fast driftställe till vilket aktierna i det utdelande bolaget hör och som innehar fem procent av andelarna i det i landet hemmahörande utdelande bolaget, och vars andelar omfattas av undantaget i artikel 13 i Wet DB. Enligt artikel 4a i Wet Vpb omfattas däremot inte mottagande bolag som inte är etablerade i Nederländerna av undantaget från innehållande av källskatt på utdelning som lämnas till dem, försåvitt de inte innehar åtminstone 25 procent av kapitalet i det utdelande bolaget, varvid detta procenttal kan sänkas till 10 om den medlemsstat i vilken aktieägaren är hemmahörande tillämpar samma sänkning.
- 27 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 26 i sitt förslag till avgörande innebär en sådan lagstiftning att bolag som inte är etablerade i Nederländerna och som har ett innehav på mellan 5 och 25 procent av kapitalet i ett nederländskt bolag behandlas oförmånligt i samband med beskattningen av utdelning jämfört med nederländska bolag som har samma typ av innehav. Utdelning som lämnas till bolag som inte är etablerade i Nederländerna bolagsbeskattas nämligen hos det utdelande bolaget och

utdelningsbeskattas hos det mottagande bolaget, varigenom den blir föremål för en ekonomisk dubbelbeskattning, medan sådan ekonomisk dubbelbeskattning förhindras i fråga om utdelning som lämnas till bolag som är etablerade i Nederländerna.

- 28 Den i jämförelse med behandlingen av utdelning som lämnas till mottagande bolag som är etablerade i Nederländerna oförmånliga behandlingen av utdelning som lämnas till mottagande bolag som inte är etablerade där, kan avhålla bolag hemmahörande i en annan medlemsstat från att investera i Nederländerna och utgör följaktligen en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 56 EG.
- 29 Det måste emellertid prövas huruvida denna restriktion för den fria rörligheten för kapital kan rättfärdigas med hänsyn till bestämmelserna i fördraget.
- 30 Domstolen erinrar om att enligt artikel 58.1a EG skall "[a]rtikel 56 ... inte påverka medlemsstaternas rätt att ... tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort ...".
- 31 Likaså gäller att det undantag som föreskrivs i artikel 58.1 a EG i sig begränsas genom artikel 58.3 EG, där det stadgas att de nationella åtgärder och förfaranden som avses i punkt 1 i denna artikel "inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56".

- 32 Man måste alltså skilja mellan ojämlig behandling som är tillåten enligt artikel 58.1 a EG och diskriminering som är otillåten enligt punkt 3 i denna artikel. Av rättspraxis framgår emellertid att för att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skall kunna anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, krävs det att skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller att skillnaden motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset (se dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 43, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 29, och av den 8 september 2005 i mål C-512/03, Blanckaert, REG 2005, s. I-7685, punkt 42).
- 33 Därmed måste det alltså mot bakgrund av syftet med den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen prövas huruvida mottagande bolag som är etablerade i Nederländerna och mottagande bolag som inte är etablerade där befinner sig i jämförbara situationer.
- 34 Den tyska och den italienska regeringen har i detta avseende hävdat att det föreligger en objektiv skillnad mellan situationen för ett mottagande bolag som är hemmahörande i Nederländerna, som är obegränsat skattskyldigt, och de mottagande bolag som inte är hemmahörande där, vilka är skattskyldiga i Nederländerna endast för den utdelning som de erhåller.
- 35 Förenade kungarikets regering anser tillsammans med den italienska regeringen att de skattebestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en förenkling i administrativt hänseende för att det skall förhindras att skatt påförs och därefter återbetalas, varför bestämmelserna inte skall tillämpas på utdelning som lämnas till mottagande bolag hemmahörande i en annan medlemsstat vilka inte har att erlagga nederländsk bolagsskatt.

- 36 Förenade kungarikets regering har dessutom hävdat att det mottagande bolagets hemviststat är den som har de bästa möjligheterna att förhindra att utdelningen dubbelbeskattas.
- 37 Domstolen har redan slagit fast att när det gäller en medlemsstats bestämmelser för att förhindra eller lindra kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning av vinst som ett i landet hemmahörande bolag delar ut, befinner sig de i landet hemmahörande aktieägare som tar emot utdelningen inte nödvändigtvis i en situation som är jämförbar med situationen för utdelningsmottagande aktieägare hemmahörande i en annan medlemsstat (dom av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France, REG 2006, s. I-11949, punkt 34).
- 38 Dock gäller att från den tidpunkt då en medlemsstat ensidigt eller i avtal föreskriver att inte bara i landet hemmahörande aktieägare utan även i landet ej hemmahörande aktieägare skall erlägga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett i landet hemmahörande bolag, närmar sig situationen för dessa i landet ej hemmahörande aktieägare den situation som gäller för i landet hemmahörande aktieägare (domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 68, och *Denkavit Internationaal och Denkavit France*, punkt 35).
- 39 Det är nämligen uteslutande på grund av att denna stat utövar sin beskattningsrätt och oberoende av beskattningen i en annan medlemsstat som det uppstår risk för kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning. I sådana fall måste det utdelande bolagets hemviststat, för att undvika att i landet ej hemmahörande utdelningsmottagande bolag utsätts för en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital som är förbjuden enligt artikel 56 EG, tillse att de i landet ej hemmahörande aktieägande bolagen, när det gäller den mekanism som föreskrivs i landets nationella rättsordning för att lindra kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning, behandlas på ett sätt som är likvärdigt med det sätt på vilket i landet hemmahörande aktieägande bolag behandlas (se domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 70).

- 40 Domstolen konstaterar emellertid att den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelningen till mottagande bolag som inte är etablerade i Nederländerna uteslutande följer av att denna medlemsstat utövar sin beskattningsrätt genom att utdelningsbeskatta denna utdelning, samtidigt som den har valt att förhindra den ekonomiska dubbelbeskattningen när det gäller mottagande bolag som har sitt säte i Nederländerna eller som där har ett fast driftställe till vilket aktierna i det utdelande bolaget hör.
- 41 Denna omständighet saknar betydelse även om det i likhet med vad den italienska regeringen och Förenade kungarikets regering har hävdats antas att syftet med artikel 4 i Wet DB är att förenkla genomförandet av det undantag från bolagsskatteplikt för andelar som föreskrivs i artikel 13 i Wet Vpb, vilket inte är tillämpligt på i Nederländerna ej hemmahörande mottagande bolag som inte är skyldiga att erlägga denna skatt. Som påpekats ovan i punkterna 38 och 39 i denna dom är det Konungariket Nederländernas utövande av sin beskattningsrätt beträffande utdelning som lämnats till ett i en annan medlemsstat hemmahörande mottagande bolag som gör situationen för dessa mottagande bolag jämförbar med situationen för mottagande bolag hemmahörande i Nederländerna i fråga om förhindrandet av att utdelning som bolag med hemvist i denna medlemsstat lämnar blir föremål för ekonomisk dubbelbeskattning.
- 42 Det måste vidare prövas huruvida en sådan restriktion kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset. Den nederländska regeringen har, understödd av den italienska regeringen och Förenade kungarikets regering, gjort gällande att nämnda system kan rättfärdigas av skäl som avser upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang.
- 43 Enligt den nederländska regeringen utgör undantaget från innehållande av källskatt på utdelning ett oundgängligt komplement till det undantag för andelar som föreskrivs i artikel 13 i Wet Vpb. Utan undantaget från innehållande av källskatt på

utdelning skulle undantaget avseende andelar delvis — om än bara tillfälligt — bli verkningslöst, eftersom en inkomst som i princip är undantagen från skatteplikt trots allt skulle beskattas fram till dess att skatten på utdelningen räknas av från bolagsskatten.

- 44 Den nederländska regeringen har anfört att de två undantagen rör en och samma skattskyldiga person och att även om skatten på utdelning och bolagsskatten formellt utgör två olika skatter på det nationella planet, är skatten på utdelning inget annat än en förskotterad skatt som i sin helhet får räknas av från bolagsskatten. Det system som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan enligt regeringen således rättfärdigas av skäl som avser upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang även om det, till skillnad från den ordning som var i fråga i det mål som gav upphov till domen av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-249; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), inte omfattar något beviljande av en skattefördel och inte heller någon kompensation för denna skattefördel genom ett skatteuttag.
- 45 Förenade kungarikets regering anser för sin del att skattesystemets inre sammanhang skall bedömas på gränsöverskridande nivå, eftersom det i skatteavtalet säkerställs att den skatt på utdelning som innehållits på utdelning som lämnar landet får dras av från den bolagsskatt som det mottagande bolaget har att erlagga i Portugal.
- 46 Domstolen erinrar i detta avseende om att den i punkt 28 i domen i det ovannämnda målet Bachmann, och i punkt 21 i dom av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), godtog att behovet att upprätthålla det inre sammanhanget i ett skattesystem kan motivera en inskränkning i utövandet av de grundläggande friheter som säkerställs i fördraget. För att ett argument baserat på en sådan motivering skall kunna vinna framgång måste det emellertid visas att det föreligger ett direkt samband mellan den aktuella skattefördelen och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna fördel (domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 42, och dom av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, REG 2007, s. I-2107, punkt 68).

- 47 Det skall också påpekas att enligt rättspraxis skall ett argument baserat på upprätthållandet av skattesystemets inre sammanhang prövas med beaktande av det ändamål som eftersträvas med den aktuella skattelagstiftningen (se dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, REG 2004, s. I-2409, punkt 67, och domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 43).
- 48 Det står klart att den nederländska regeringen med sin argumentation söker visa att undantaget från innehållande av källskatt på utdelning behövs för att säkerställa att det undantag som föreskrivs i artikel 13 i Wet Vpb för andelar skall fungera korrekt. Som generaladvokaten har påpekat i punkt 65 i sitt förslag till avgörande lyckas denna regering därigenom på sin höjd tydliggöra den administrativa förenkling som är avsedd med det nederländska systemet, vilken inte i sig kan rättfärdiga en restriktion.
- 49 Den nederländska regeringen har själv medgett att det inte sker något skatteuttag för att kompensera undantaget från innehållande av källskatt på utdelning som lämnas till mottagande bolag som är etablerade i Nederländerna.
- 50 Även om man antar synsättet att undantaget från innehållande av källskatt på utdelning och undantaget avseende andelar är nära förbundna med varandra, kan det konstateras att i den mån syftet med dem är att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning, har det inte bevisats att det föreligger ett direkt samband mellan denna skattefördel, som endast beviljas bolag som är etablerade i Nederländerna, och ett kompenserande skatteuttag.
- 51 I den mån utdelning, som lämnas till mottagande bolag som är etablerade i Nederländerna såväl som till mottagande bolag som inte är etablerade där, bolagsbeskattas hos det utdelande bolaget, har den nederländska regeringen inte visat på vilket sätt det inre sammanhanget i dess skattesystem skulle äventyras, om

undantaget från skatt på utdelning även medgavs för mottagande bolag som inte är etablerade i Nederländerna och som, även om de inte har att erlægga bolagsskatt i Nederländerna, befinner sig i en situation som när det gäller beskattningen av utdelning och de eventuella skattefördelar som följer av undanröjandet av dubbelbeskattningen är jämförbar med situationen för mottagande bolag som har sitt säte i Nederländerna eller som där har ett fast driftställe till vilket aktierna i det utdelande bolaget hör.

- 52 Beträffande det argument som framförts av Förenade kungarikets regering räcker det att påpeka dels att innehållandet av källskatt, med stöd av artikel 1 i Wet DB, på utdelning som lämnas till mottagande bolag som inte är etablerade i Nederländerna inte villkoras av att det har ingåtts ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning mellan Konungariket Nederländerna och den andra medlemsstaten som medger att den innehållna skatten avräknas i den medlemsstat där det mottagande bolaget är hemmahörande, dels att det eventuella inre sammanhanget i ett system som inrättats genom ett sådant avtal inte är föremål för den första frågan som ställts.
- 53 Förenade kungarikets regering har dessutom gjort gällande att det nederländska systemet kan rättfärdigas av behovet att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.
- 54 Enligt Förenade kungarikets regering sker fördelningen av beskattningsrätten mellan Konungariket Nederländerna och Republiken Portugal i skatteavtalet. Enligt detta skatteavtal får utdelningen beskattas i det utdelande bolagets hemviststat och i det mottagande bolagets hemviststat, varvid dubbelbeskattningen undanröjs genom att bolagsskatten avräknas. Nämnade fördelning skulle äventyras om Konungariket Nederländerna inte längre kunde ta ut skatten på utdelningar vid källan, vilket skulle leda till att utdelningsinkomsten blev helt skattefri i denna medlemsstat.

- 55 Domstolen påpekar i detta avseende att Konungariket Nederländerna inte kan åberopa skatteavtalet för att undkomma sina skyldigheter enligt fördraget (se domen i det ovannämnda målet *Denkavit Internationaal och Denkavit France*, punkt 53).
- 56 Som framgår av punkterna 51 i domen i det ovannämnda målet *Marks & Spencer*, och 60 i dom av den 18 juli 2007 i mål *C-231/05, Oy AA* (REG 2007, s. I-6373), har behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna erkänts tillsammans med andra rättfärdigande grunder som avser risken för skatteflykt och risken för att förluster utnyttjas två gånger.
- 57 De regeringar som har yttrat sig vid domstolen har inte åberopat att det föreligger en risk för att förluster utnyttjas två gånger eller att det finns risk för skatteflykt.
- 58 När det gäller argumentet att möjligheten att beskatta inkomst som genererats på nederländskt territorium kan gå förlorad, påpekar domstolen att behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan erkännas, bland annat när syftet med det ifrågavarande systemet är att förebygga ageranden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium (dom av den 29 mars 2007 i mål *C-347/04, Rewe Zentralfinanz*, REG 2007, s. I-2647, punkt 42, och domen i det ovannämnda målet *Oy AA*, punkt 54).
- 59 I och med att en medlemsstat väljer att inte beskatta mottagande bolag som är etablerade inom dess territorium för denna slags inkomst, kan den dock inte

åberopa behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna i syfte att rättfärdiga beskattningen av mottagande bolag som inte är etablerade i denna medlemsstat.

- 60 Under dessa förhållanden kan den restriktion för fri rörlighet för kapital som består i sådana nationella bestämmelser som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte rättfärdigas vare sig av behovet av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang eller av behovet av att säkerställa en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.
- 61 Den första frågan som ställts skall följaktligen besvaras så, att artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat i vilken det föreskrivs att när det lägsta andelsinnehav i kapitalet i ett dotterbolag som föreskrivs för moderbolag i artikel 5.1 i direktiv 90/435 inte har uppnåtts, skall källskatt innehållas på utdelning som ett i denna medlemsstat hemmahörande bolag lämnar till ett mottagande bolag hemmahörande i en annan medlemsstat, dock att sådan källskatt inte skall innehållas på utdelning som lämnas till ett mottagande bolag som är skattskyldigt till bolagsskatt i förstnämnda medlemsstat eller som i denna medlemsstat har ett fast driftställe till vilket aktierna i det utdelande bolaget hör.

Den andra tolkningsfrågan

- 62 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida det faktum att hemviststaten för det mottagande bolag som inte omfattas av undantaget i artikel 4 i Wet DB medger obegränsad avräkning, kan inverka på svaret på den första frågan.

Upptagande till sakprövning

- 63 Som framgår av begäran om förhandsavgörande har den hänskjutande domstolen baserat sin bedömning, att den skatt som tas ut på utdelningen i Nederländerna skulle kunna beaktas i Portugal, på Amurtas självdeklarationer. Vid domstolen har dock Amurta ifrågasatt riktigheten i det antagande på vilket den andra tolkningsfrågan grundas. Enligt Amurta undantar nämligen Republiken Portugal utdelningarna från skatt och medger inte någon obegränsad avräkning för den skatt på utdelningen som innehållits i Nederländerna. Frågan är därmed endast av akademiskt intresse enligt Amurta.
- 64 Domstolen erinrar i detta avseende om att enligt dess fasta rättspraxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av gemenskapsrätten, som ställs inom ramen för den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen har lämnat på eget ansvar, och vilka det inte ankommer på EG-domstolen att pröva riktigheten av, vara relevanta (se dom av den 15 maj 2003 i mål C-300/01, Salzmann, REG 2003, s. I-4899, punkterna 29 och 31). En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas av EG-domstolen då det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller då frågorna är hypotetiska eller EG-domstolen inte förfogar över de uppgifter om sakförhållandena eller de rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna besvara frågorna på ett ändamålsenligt sätt (se bland annat dom av den 13 mars 2001 i mål C-379/98, PreussenElektra, REG 2001, s. I-2099, punkt 39, av den 5 december 2006 i de förenade målen C-94/04 och C-202/04, Cipolla m.fl., REG 2006, s. I-11421, punkt 25, och dom av den 7 juni 2007 i de förenade målen C-222/05–C-225/05, van der Weerd m.fl., REG 2007, s. I-4233, punkt 22).
- 65 Den nämnda presumtionen att frågorna är relevanta kan inte kullkastas endast av att en av parterna i målet vid den nationella domstolen har bestritt vissa faktiska

omständigheter som det inte ankommer på EG-domstolen att pröva riktigheten av och som är avgörande för hur föremålet för den ovannämnda tvisten skall bestämmas (domen i de ovannämnda förenade målen Cipolla m.fl., punkt 26, och domen i det ovannämnda målet van der Weerd m.fl., punkt 23).

- 66 Att det i Portugal existerar en lagstiftning med bestämmelser om att den skatt på utdelning som innehållits i Nederländerna skall beaktas genom att obegränsad avräkning medges, utgör just en sådan fråga om de faktiska omständigheterna i målet som det inte ankommer på domstolen att pröva.
- 67 Den andra frågan som ställts kan alltså upptas till sakprövning.

Prövning i sak

- 68 Amurta, EFTA:s övervakningsmyndighet och kommissionen har anfört att det följer av fast rättspraxis att en medlemsstats tillämpning av skattebestämmelser som är oförmånliga för den skattskyldige och oförenliga med en garanterad grundläggande frihet inte kan rättfärdigas med en skattefördel som den berörda personen åtnjuter i en annan medlemsstat.
- 69 Den nederländska, den tyska och den italienska regeringen samt Förenade kungarikets regering har gjort gällande att den avräkning som det mottagande bolaget medges av Republiken Portugal på grund av den skatt som Konungariket Nederländerna har tagit ut på utdelning som det utdelande bolaget lämnat, är relevant för fastställandet av huruvida det i Portugal hemmahörande mottagande bolaget behandlas på ett sätt som är diskriminerande eller utgör en restriktion.

- 70 Den nederländska regeringen har hävdatt att skatteavtalet ingår i den rättsliga ram som är tillämplig på målet vid den nationella domstolen. Vad som är relevant, om det i nämnda skatteavtal inte föreskrivs någon obegränsad avräkning, är huruvida det finns en reell möjlighet att neutralisera skillnaden i behandling. Om detta är fallet innebär de nederländska reglerna om undantag från innehållande av källskatt på utdelning inte något hinder för kapitalrörelser. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida den totala skattebördan är densamma för i landet hemmahörande personer som för i landet ej hemmahörande personer.
- 71 Förenade kungarikets regering har gjort gällande att eftersom Konungariket Nederländerna har utövat sin beskattningsrätt måste den tillse att Amurta inte behandlas sämre än ett mottagande bolag som är etablerat i Nederländerna. Även om det är den nationella domstolen som vid tolkningen av skatteavtalet har att pröva huruvida Konungariket Nederländerna har förhindrat den ekonomiska dubbelbeskattningen, har Förenade kungarikets regering likväl gjort gällande att i den mån den skatt på utdelning som Konungariket Nederländerna tagit ut kan avräknas från den skatt som skall erläggas i Portugal väger den skattebördan som åvilar Amurta totalt sett inte tyngre än den skattebördan som Amurta skulle få bära om det hade investerat i Portugal och inte heller den skattebördan som skulle åvila ett mottagande bolag som är etablerat i Nederländerna. För det fall nämnda börda ändock skulle bli tyngre vore skillnaden att hänföra till de olika skattesatser som tillämpas i Portugal och Nederländerna, eftersom fördraget inte garanterar att den fria rörligheten är skatteneutral.
- 72 Den tyska regeringen anser även att skatteavtalet måste tas i beaktande. Enligt denna regering beror frågan huruvida gällande skattesystem i Nederländerna är förenligt med gemenskapsrätten inte på om innehållandet av källskatt verkligen får räknas av från den skatt som skall erläggas i Portugal, detta dels på grund av att den medlemsstat som innehåller källskatten inte har något inflytande över det mottagande bolagets hemviststat, dels eftersom det kan finnas olika subjektiva skäl till varför det saknas rätt till avräkning av nämnda innehållna skatt. För att det i Nederländerna gällande skattesystemet skall anses vara förenligt med gemenskaps-

rätten räcker det att Konungariket Nederländerna och Republiken Portugal har enats om att den skatt som innehållits i Portugal skall beaktas och att skatteavtalet överensstämmer med den modell för skatteavtal som utarbetats av Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD).

- 73 Enligt Amurta saknar förekomsten av skatteavtalet betydelse, eftersom det i detta avtal föreskrivs att skatt som erlagts i Nederländerna skall avräknas, medan Republiken Portugal undantar utdelningsinkomster från skatteplikt.
- 74 Enligt kommissionen kan en medlemsstat inte åberopa ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning för att undandra sig sina skyldigheter. Denna ståndpunkt delas av EFTA:s övervakningsmyndighet, som har gjort gällande att medlemsstaterna inte får övervältra sin skyldighet att iakttä gemenskapsrätten på en annan medlemsstat, vilket även gäller vid ingående av avtal. Nämnda myndighet har också tillagt att ändamålet med ett sådant avtal är att dubbelbeskattning skall undvikas och inte att eventuella restriktioner skall undanröjas.
- 75 Domstolen erinrar i detta hänseende om att enligt fast rättspraxis kan en oförmånlig skattemässig behandling som strider mot en grundläggande frihet inte rättfärdigas med att det finns andra skattemässiga fördelar, om sådana förmåner över huvud taget existerar (domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 61).
- 76 Som påpekats i punkt 28 i förevarande dom följer restriktionen för den fria rörligheten för kapital av att utdelning som lämnats till mottagande bolag som inte är etablerade i Nederländerna behandlas sämre än utdelning som lämnas till mottagande bolag som har sitt säte i denna medlemsstat eller som där har ett fast driftställe till vilket aktierna i det utdelande bolaget hör.

- 77 Av punkt 39 i förevarande dom följer också att i den mån nämnda mottagande bolag, när det gäller att förhindra den ekonomiska dubbelbeskattningen, befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för mottagande bolag som har hemvist i Nederländerna eller som där har ett fast driftställe till vilket aktierna i det utdelande bolaget hör, är Konungariket Nederländerna skyldigt att tillse att mottagande bolag som inte är etablerade i Nederländerna behandlas på samma sätt som mottagande bolag som är etablerade i denna medlemsstat, när det gäller den i dess nationella rätt föreskrivna mekanismen för att undvika eller lindra kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning.
- 78 Konungariket Nederländerna kan alltså inte åberopa förekomsten av en skattefördel som en annan medlemsstat ensidigt beviljat för att undandra sig sina skyldigheter enligt fördraget.
- 79 Däremot kan det inte uteslutas att en medlemsstat lyckas säkerställa iakttagandet av sina skyldigheter enligt fördraget genom att ingå ett avtal för att undvika dubbelbeskattning med en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 71).
- 80 Eftersom det skattesystem som följer av ett avtal för att undvika dubbelbeskattning utgör en del av den rättsliga ram som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen och eftersom den hänskjutande domstolen har beskrivit systemet som sådant, måste domstolen ta systemet i beaktande för att kunna ge den nationella domstolen en användbar tolkning av gemenskapsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 januari 2006 i mål C-265/04, *Bouanich*, REG 2006, s. I-923, punkt 51, samt domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 71, *Denkavit Internationaal* och *Denkavit France*, punkt 45, samt *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, punkt 54).

- 81 Som generaladvokaten påpekade i punkt 85 i sitt förslag till avgörande skall det emellertid konstateras att beslutet om hänskjutande inte innehåller någon uppgift om att Gerechtshof te Amsterdam har haft för avsikt att hänvisa till relevanta bestämmelser i skatteavtalet.
- 82 Det ankommer på den nationella domstolen att identifiera den rätt som är tillämplig på tvisten i målet vid densamma.
- 83 Det är alltså den nationella domstolens uppgift att fastställa om skatteavtalet skall beaktas i tvisten i målet vid densamma och, i förekommande fall, att pröva huruvida detta avtal medger att verkningarna av den restriktion för den fria rörligheten för kapital som redovisats inom ramen för svaret på den första frågan i punkt 28 i förevarande dom kan neutraliseras.
- 84 Den andra frågan skall följaktligen besvaras så, att en medlemsstat inte kan åberopa att en annan medlemsstat ensidigt har beviljat ett mottagande bolag som är hemmahörande i sistnämnda medlemsstat obegränsad avräkning, för att därigenom undgå den skyldighet att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning som följer av att denna stat utövar sin beskattningsrätt, i en situation där den första medlemsstaten förhindrar den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelning som lämnats till mottagande bolag som är etablerade inom dess territorium. När en medlemsstat åberopar ett avtal för att undvika dubbelbeskattning som den ingått med en annan medlemsstat ankommer det på den nationella domstolen att fastställa huruvida detta avtal skall beaktas i målet vid den nationella domstolen och, i förekommande fall, pröva om avtalet medger att verkningarna av restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan neutraliseras.

Rättegångskostnader

- 85 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att källskatt skall innehållas på utdelning som ett i denna medlemsstat hemmahörande bolag lämnar till ett mottagande bolag hemmahörande i en annan medlemsstat, när det lägsta andelsinnehav i kapitalet i ett dotterbolag som föreskrivs för moderbolag i artikel 5.1 i direktiv 90/435 inte har uppnåtts, dock att sådan källskatt inte skall innehållas på utdelning som lämnas till ett mottagande bolag som är skattskyldigt till bolagsskatt i förstnämnda medlemsstat eller som i denna medlemsstat har ett fast driftställe till vilket aktierna i det utdelande bolaget hör.**

- 2) **En medlemsstat kan inte åberopa att en annan medlemsstat ensidigt har beviljat ett mottagande bolag hemmahörande i sistnämnda medlemsstat obegränsad avräkning, för att därigenom undgå den skyldighet att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning som följer av att denna stat utövar sin beskattningsrätt, i en situation där den första**

medlemsstaten förhindrar den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelning som lämnats till mottagande bolag som är etablerade inom dess territorium. När en medlemsstat åberopar ett avtal för att undvika dubbelbeskattning som den ingått med en annan medlemsstat ankommer det på den nationella domstolen att fastställa huruvida detta avtal skall beaktas i målet vid den nationella domstolen och, i förekommande fall, pröva om detta medger att verkningarna av restriktionen för den fria rörligheten för kapital kan neutraliseras.

Underskrifter